



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores

Valéria Cristina Lima da Silva

Rio de Janeiro
2014

VALÉRIA CRISTINA LIMA DA SILVA

A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Iorio

Maria de Fatima São Pedro

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SOCIOS E ADMINISTRADORES

Valéria Cristina Lima da Silva

Graduada em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Bacharel.

Resumo: A responsabilidade tributária é atribuída por lei a terceiro que não praticou o fato gerador, daí a relevância do estudo do tema. A responsabilidade de sócios é atribuída pela lei no caso de sociedade de pessoas e que tenha havido sua liquidação irregular e no caso de responsabilidade de administradores pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Assim, é importante delimitar o alcance da responsabilidade atribuída e os seus efeitos para garantia dos contribuintes, sem, contudo, impossibilitar a cobrança do crédito tributário, em especial nos casos de irregularidades cometidas com o objetivo de não pagar os tributos devidos.

Palavras-chaves: Responsabilidade Tributária. Sócios. Administradores. Liquidação. Sociedade. Excesso. Poderes. Infração.

Sumário: Introdução. 1. A obrigação tributária. 1.1. O contribuinte e o responsável tributário. 1.2. A responsabilidade tributária. Conceito e natureza jurídica. 2. A responsabilidade tributária dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas. 3. A responsabilidade dos administradores por atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O artigo visa à análise de questões controvertidas sobre a responsabilidade tributária dos sócios e administradores, que está prevista nos artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional – CTN.

Em regra, o patrimônio da sociedade não se confunde com o patrimônio pessoal dos sócios. Tal restrição tem como objetivo incentivar a atividade empresarial, já que, caso o patrimônio dos sócios fosse atingido, dificilmente as pessoas estariam dispostas a colocar seus bens em risco para exercer uma atividade empresarial.

Contudo, existem exceções a esta limitação, como por exemplo, a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade em casos de danos ao meio ambiente, para garantir os direitos trabalhistas, dentre outras.

Outra exceção é a responsabilidade tributária, que é a responsabilização, por lei, de um terceiro que não praticou o fato gerador pelo pagamento dos tributos e somente é admissível se o terceiro tenha relação com o fato gerador.

O art. 134 do CTN estabelece responsabilidade por transferência, subsidiária de terceiros nos atos em que estes intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. O inciso VII prevê a responsabilidade dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas, cabendo a este artigo analisar a possibilidade de aplicação da regra descrita às demais sociedades. Não se trata de responsabilizar qualquer sócio, apenas aquele que praticou o ato ou omissão que contribuiu para a dissolução irregular da sociedade.

O art. 135 do CTN dispõe sobre a responsabilidade por substituição, nascendo assim a obrigação para pessoa distinta do contribuinte, no caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Há divergência doutrinária quanto à extensão da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, do CTN, se a responsabilidade é pessoal, excluindo a sociedade ou se solidária, podendo o crédito tributário ser cobrado tanto da sociedade quanto do sócio ou administrador.

Outra questão a ser tratada no presente artigo é analisar se há previsão legal de responsabilização de qualquer sócio, ou se apenas daquele com poder de administração.

Trata-se de tema amplo, de grande repercussão na sociedade, em virtude da permissão legal de invadir o patrimônio pessoal do sócio e administrador, para cumprimento de obrigação tributária da sociedade. É, portanto, primordial que se delimite a extensão dos efeitos da previsão legal para que se garanta o recebimento do crédito tributário sem, contudo, retirar a eficácia das normas do Direito Empresarial existentes.

1. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A relação jurídico-tributária tem natureza obrigacional *ex lege*, somente pode decorrer de lei, em decorrência do princípio da legalidade tributária e tem natureza pessoal, já que o sujeito passivo da obrigação tributária somente pode ser pessoa física ou jurídica. Luciano Amaro esclarece que a obrigação tributária prescinde de manifestação de vontade das partes (sujeito ativo e passivo), basta a ocorrência do fato gerador para que surja a obrigação¹.

Conforme define Luiz Emygdio² “obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo uma prestação tributária positiva ou negativa (CTN, art. 113)”.

O CTN classifica a obrigação tributária em principal e acessória. A obrigação principal nasce com o fato gerador, decorre da lei e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Já a obrigação acessória, nasce com o fato gerador, pode ser estabelecida por qualquer das normas que integram a legislação tributária e são considerados pela doutrina como deveres administrativos.

Um dos elementos da obrigação tributária é a causa, lei ou legislação, caso se trate de obrigação principal ou acessória, respectivamente.

O elemento objetivo da obrigação tributária é o cumprimento de uma prestação positiva ou negativa determinada pela legislação tributária.

Os elementos subjetivos da obrigação tributária são: o sujeito ativo – ente político ou outra pessoa jurídica a quem a lei atribua capacidade tributária ativa - e o sujeito passivo – pessoa a quem a lei tenha designado como obrigado ao seu cumprimento. O sujeito passivo inclui não só o contribuinte como também o responsável tributário.

¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 272-273.

² ROSA JR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 282.

1.1. O CONTRIBUINTE E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Contribuinte é o sujeito passivo por natureza, tem responsabilidade originária, há uma identidade entre aquele que deve pagar o tributo e aquele que pratica o fato gerador e dele se beneficia economicamente.

Na definição de Geraldo Ataliba:³

[...] sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial com a arrecadação do tributo. É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.

Aquele que tem a obrigação de pagar o tributo é o contribuinte de direito. O contribuinte de fato, apesar de pagar o tributo por transferência da carga tributária, não integra a relação jurídica tributária.

Responsável é aquele que não praticou o fato gerador, mas a lei determina sua responsabilidade. A lei somente pode atribuir responsabilidade a terceiro que tenha relações com o sujeito que praticou o fato gerador ou com o próprio fato gerador da obrigação tributária.

Conforme afirma Luciano Amaro para que o vínculo com o fato gerador possa ensejar responsabilidade “ [...] é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso.”⁴

³ATALIBA *apud* MANETE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador: na execução fiscal e suas defesas processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 25.

⁴AMARO, *op. cit.*, p. 338.

Para Maria Rita Ferragut, tais limitações se fundamentam na Constituição, visando atender ao princípio da capacidade contributiva e evitando o confisco, já que se não houvesse o vínculo, o tributo poderia incidir sobre o patrimônio do responsável⁵.

1.2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONCEITO. NATUREZA JURÍDICA.

A responsabilidade tributária é a eleição por lei de um terceiro que apesar de não praticar o fato gerador, será o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária principal. A responsabilidade foi criada para facilitar a arrecadação e ou por um ônus justificado, isto é, quando existe uma causa como, por exemplo, no caso do inventariante. É absolutamente excepcional, visando assegurar a eficácia da arrecadação.

Além desta, outra causa de existência de norma de responsabilidade é a sancionatória, é uma forma de sanção pelo ato praticado com dolo.

A responsabilidade tributária divide-se em: a) por transferência – quando a responsabilidade se transfere do contribuinte para o responsável se ocorrer um fato determinado pela lei; b) por substituição – o responsável responderá pelo tributo desde logo, desde o nascimento da obrigação tributária, para facilitar a arrecadação.

A responsabilidade por substituição surge antes da ocorrência do fato gerador, já a por transferência somente surge na ocorrência de um fato superveniente ao fato gerador. Enquanto que no primeiro caso a lei institui um sujeito passivo indireto, no caso da responsabilidade por transferência inicialmente existe um sujeito passivo direto identificável e passível de cobrança, que após determinado evento, econômico ou jurídico, previsto em lei, a responsabilidade é transferida a um sujeito passivo indireto.

⁵FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 37-38.

A responsabilidade por transferência subdivide-se em: solidária, por sucessão e subsidiária.

O CTN rege a responsabilidade tributária: a responsabilidade por sucessão nos artigos 129 a 133, a responsabilidade de terceiros nos art. 134 a 135 e a responsabilidade por infrações nos artigos 136 a 138.

O presente trabalho trata da responsabilidade de terceiros, especificamente dos sócios e administradores regidas nos artigos 134, inciso VII e 135, inciso III do CTN⁶, que tem natureza jurídica sancionatória.

O art. 134, inciso VII do CTN estabelece responsabilidade por transferência, subsidiária de terceiros nos atos em que estes intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

O art. 135 do CTN dispõe sobre a responsabilidade no caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Embora o posicionamento doutrinário majoritário entender tratar-se de responsabilidade por substituição, nascendo assim a obrigação para pessoa distinta do contribuinte, parte da doutrina entende tratar-se de responsabilidade solidária, não desonerando o contribuinte.

Ambas as situações serão detalhadas nos itens a seguir.

2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NO CASO DE LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADE DE PESSOAS.

O art. 134, VII do CTN prevê responsabilidade subsidiária, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Apesar de o artigo conter a expressão “respondem solidariamente”, fica claro, que na verdade trata-se de subsidiariedade, já que o texto assegura que a cobrança

⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. *Vade Mecum*. 7. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

ao sócio se dará nos casos de impossibilidade de exigência ao contribuinte, portanto, não resta dúvida que existe o benefício de ordem.

Cabe destacar que o artigo citado responsabiliza o sócio nos atos nos quais intervier ou pela omissão que for responsável. Embora o artigo não tenha citado expressamente que a responsabilidade aplica-se ao sócio que exerce a administração, é possível inferir que não se trata de possibilidade de responsabilizar todos os sócios da sociedade apenas aqueles detentores do poder de mando.

Trata-se de norma de caráter sancionador. A permissão de atingir o patrimônio do sócio somente é possível porque o sócio descumpriu uma obrigação legal de efetuar a dissolução da sociedade.

O sistema jurídico brasileiro considera a pessoa jurídica ente autônomo e dotado de personalidade jurídica própria, assim os patrimônios da sociedade e de seus sócios não se confundem. Esta é a regra. Existem, contudo, sociedades como as em nome coletivo e comanditas, nas quais a responsabilidade dos sócios é ilimitada, nestes casos, o patrimônio do sócio está vinculado a todas as dívidas da sociedade. Estas são sociedades de pessoas.⁷

Discute-se se seria possível aplicar o artigo 134, inciso VII à sociedade de responsabilidade limitada. Parte da doutrina a considera uma sociedade de capital, portanto, não se aplicando o artigo. Parte a considera uma a sociedade mista. José Edwaldo Tavares Borba⁸ afirma que:

A sociedade limitada não se encontra sujeita a uma norma rígida, podendo o respectivo contrato convencionar ou não a intransferibilidade das cotas. No primeiro caso (intransferibilidade das cotas), ter-se-ia uma sociedade de pessoas e, no segundo (transferibilidade das cotas), uma sociedade de capitais.

⁷ “As sociedades de pessoas têm no relacionamento entre os sócios a sua razão de existir. A vinculação entre os sócios funda-se no *intuitu personae*, ou seja, na confiança que cada um dos sócios deposita nos demais. As cotas são assim, intransferíveis, a fim de que não ingresse um estranho na sociedade”. BORBA. José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 10. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 76.

⁸ *Ibid.*, p. 76.

Para Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.⁹ a sociedade limitada também teria natureza jurídica mista, podendo ser de pessoas ou de capital dependendo do que dispuser o contrato social.

A jurisprudência decidiu que o art. 134, não se aplica a sociedades limitadas, entendendo-a como sociedade mista, conforme decisão abaixo transcrita¹⁰:

Tranquila se tornou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que, não sendo as sociedades por quotas sociedades simplesmente de pessoas, porém sociedades mistas, de pessoas e capitais, os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não podem ser penhorados em razão de dívida fiscal da sociedade, salvo na hipótese de ter praticado o sócio ato com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

A doutrina considera sociedades de pessoas apenas aquelas de responsabilidade ilimitada, entendendo pela impossibilidade de aplicação do artigo às sociedades limitadas por ser uma sociedade de capital.

O artigo 134, inciso VII do CTN não trata somente de sociedades de responsabilidade ilimitada. Tampouco, permite a responsabilização do sócio em decorrência da regra de Direito Comercial entendendo pela responsabilidade ilimitada no caso de sociedade de pessoas. Mesmo porque há possibilidade de uma sociedade limitada ser sociedade de pessoas, em que pese as decisões dos Tribunais, em sentido contrário.

Fica então a dúvida se é possível a responsabilização do sócio, no caso de dissolução irregular de uma sociedade de capital.

A jurisprudência entende que sim, mas fundamenta a responsabilização no art. 135, III, do CTN enquadrando a ausência de dissolução regular como ato praticado com infração à lei.

⁹ ROSA JR. Op. Cit. p. 336-337.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RTJ, 85:947-8. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/085_3.pdf>. Acesso em 27 out. 2013.

Cabe destacar o posicionamento de Renato Lopes Becho¹¹ que entende que não há embasamento legal para a Súmula 435¹² do STJ. Segundo seu entendimento o artigo 135 do CTN permite a responsabilização do sócio-gerente pelo crédito tributário resultante de atos praticados com excessos de poderes ou infração à lei, entretanto, o encerramento irregular não gera crédito tributário, portanto, não se aplicaria a tal situação. Alega também que somente há possibilidade de responsabilização do gerente e não do sócio.

Em resumo, a possibilidade ou não de responsabilização de sócio de uma sociedade limitada em virtude de dissolução irregular vai depender da natureza da sociedade. Se de pessoas aplica-se o art. 134, inciso VII do CTN. Se de capital, não é possível a aplicação do artigo citado, devendo ser analisada a possibilidade de responsabilização com base no art. 135 do CTN, que será analisado no próximo item.

3. A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES POR ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO A LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

O art. 135, inciso III, do CTN, trata da responsabilidade pelas obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Para se configurar a responsabilidade prevista no artigo em referência, é necessária que ocorra uma infração e que a conduta seja dolosa. O administrador somente pode ser responsabilizado se agiu intencionalmente, contrariando a lei, contrato, ou estatuto, tal conclusão deriva da própria autonomia do patrimônio da sociedade. Ocorrendo uma infração culposa é a sociedade que irá responder com o seu patrimônio.

¹¹ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 16. vol., 2012, p. 293-313.

¹² Súmula n. 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. STJ, 1ª Seção, j. em 14.04.2010, Dje de 13.05.2010 e RSTJ vol. 218, p. 704 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=64>>. Acesso em 27 out. 2013.

É requisito também, que a obrigação tributária seja resultante da prática do ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto. Ou seja, o mero inadimplemento de obrigações tributárias não autoriza a responsabilidade do administrador, já que esta exige a comprovação do excesso praticado. Neste sentido a Súmula nº 430 do STJ¹³.

Na dissolução irregular de uma sociedade de capitais haveria uma presunção de que os sócios teriam dissolvido a sociedade e se apropriado de seus bens. Neste caso, seria possível a responsabilização do sócio gerente pelos tributos devidos pela sociedade, não apenas pela dissolução irregular, mas sim, pelo dolo comprovado, já que a intenção seria a apropriação dos bens da sociedade, evitando o pagamento de suas dívidas. É neste sentido que foi proferida o Voto do RE n.738.502-SC¹⁴ que deu origem à Súmula n. 435 do STJ anteriormente citada.

Diverge a doutrina sobre o tipo de responsabilidade previsto no art. 135 do CTN, se solidária, subsidiária ou pessoal.

Para a corrente majoritária, a qual se filia Maria Rita Ferragut¹⁵, a responsabilidade é pessoal do administrador que cometeu o ilícito, mesmo quando a sociedade for beneficiada pelo ato praticado.

Uma das correntes considera a responsabilidade do administrador como subsidiária, fundamentando tal entendimento na natureza jurídica da responsabilidade que é de garantia do crédito tributário, portanto, o patrimônio do administrador somente seria atingido em caso de insuficiência dos bens da pessoa jurídica.

¹³ Súmula nº 430 do STJ: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. STJ, 1ª Seção, j. em 24.03.2010, Dje de 13.05.2010 e RSTJ vol. 218, p. 698 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=64>>. Acesso em: 03 jan. 2014.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 738.502/SC. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=738502&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em 10 fev. 2014

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Op. Cit. p. 118-142.

Outra corrente entende a responsabilidade como solidária, alegando que a exoneração da pessoa jurídica deveria ser efetuada de forma expressa na lei e, além disso, há o interesse econômico comum entre a sociedade e o seu administrador.

A jurisprudência ainda não enfrentou a questão diretamente, tendo sido abordada indiretamente em julgamentos em que o sócio era considerado responsável por dissolução irregular ou em casos de mero inadimplemento. No EDcl nos EDcl no AgRg no Recurso Especial nº 1.241.432 – SC ¹⁶o STJ entendeu pela responsabilidade subsidiária, concluindo pelo prosseguimento da execução fiscal contra o responsável apenas quando impossibilitada a exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Já no julgamento do AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 128.924 - SP¹⁷ afirma que os sócios são responsáveis, por substituição, no caso do 135 do CTN. No julgamento do AgRg no AgRg no Recurso Especial nº 303.257-SP¹⁸ já afirma ser responsabilidade solidária.

A doutrina majoritária entende que o art. 135 trata de responsabilidade por substituição.

Leandro Paulsen¹⁹ assim esclarece o pressuposto de fato da substituição tributária:

[...] O substituto é chamado a contribuir com a administração tributária para que a arrecadação seja mais simples e efetiva.

O pressuposto de fato da substituição é uma situação lícita em que o substituto figura com uma certa ascendência sobre o contribuinte substituído. Normalmente, esta posição de ascendência revela-se na disponibilidade de dinheiro para ser pago ao contribuinte, o que viabiliza a retenção do montante devido pelo contribuinte ao Fisco.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl no AgRg no Recurso Especial n. 1.241.432/SC. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1241432&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em 10 fev.: 2014.

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agravo em Recurso Especial n. 128.924/SP. Relator Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=128924&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em 10 fev. 2014.

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AgRg no Recurso Especial n. 303.257-SP. Relatora Eliana Calmon. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=303257&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em: 10 fev. 2014.

¹⁹ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 225.

Analisando o artigo citado, a responsabilidade ocorre em virtude de uma causa, a prática do ato ilegal, enquadrando-se na situação descrita de responsabilidade por transferência e não por substituição.

Não há dúvidas de que ocorrido o fato gerador, o contribuinte é a pessoa jurídica. Para a corrente dominante, já que o administrador cometeu um ato ilegal, e que em virtude dele o tributo foi gerado, a lei teria previsto sua responsabilização exclusiva.

Deve-se considerar a natureza jurídica da responsabilidade que é a de garantia do crédito tributário. Ora, se a lei pretendesse transferir a responsabilidade exclusivamente para o administrador, não estaria garantindo o crédito, e sim, protegendo a pessoa jurídica de atos praticados com excessos de poderes por seus administradores. O art. 158 da Lei nº 6.404/76 prevê a responsabilização civil do administrador pelos prejuízos que causar com violação de lei ou estatuto. Contudo, este não é objetivo do art. 135, inciso III do CTN, e sim, garantir o crédito tributário.

Outra questão que deve ser considerada é que a responsabilidade do contribuinte somente é excluída por expressa previsão legal, conforme dispõe o art. 128 do CTN e o art. 135 é silente quanto isto.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado²⁰:

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional [...].

Também no sentido da responsabilidade solidária o Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009²¹, conforme trecho abaixo transcrito:

²⁰ MACHADO *apud* PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 971.

A concepção de *responsabilidade por ato ilícito* exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no *caput* do art. 135 do CTN que são “*pessoalmente responsáveis*” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

A responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN é por transferência, solidária, entre a sociedade e o administrador, sendo necessária para sua configuração a comprovação do ato ilícito praticado e o intuito doloso.

CONCLUSÃO

A vista do exposto, restou demonstrado que a responsabilização do sócio de uma pessoa jurídica tem caráter excepcional, caso contrário, tornaria ineficaz a regra da autonomia patrimonial.

Não há previsão legal de responsabilização de todos os sócios, apenas para aqueles com poder de mando, sócio-gerente ou sócio-administrador. Ainda assim, tal responsabilização somente é possível no caso de liquidação irregular nas sociedades de pessoas, e no caso de atos dolosos praticados com excesso de poderes.

Enquanto que no primeiro caso a responsabilidade é subsidiária, no segundo é de caráter solidário, primeiro porque a lei não excluiu a responsabilidade do contribuinte, segundo em função da própria natureza jurídica da norma que é garantir o crédito tributário.

No caso de dissolução irregular das sociedades de capital somente é possível a responsabilização do sócio gerente, se comprovado o dolo do ato praticado, isto é, quando a

²¹PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Parecer/PGFN/CRJ/CAT/N. 55/2009. Disponível em:<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-11-06T032856/552009_5ab0_arquivo.doc> Acesso em 05 jan. 2014.

dissolução irregular ocorreu para obter a apropriação dos bens da sociedade, evitando o pagamento dos tributos devidos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA *apud* MANETE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador: na execução fiscal e suas defesas processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 16. vol., 2012.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 10. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BRASIL. Código Tributário Nacional. *Vade Mecum*. 7. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RTJ, 85:947-8. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/085_3.pdf>. Acesso em 27 out. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435: STJ, 1ª Seção, j. em 14.04.2010, Dje de 13.05.2010 e RSTJ vol. 218, p. 704 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=64>>. Acesso em 27 out. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 430. STJ, 1ª Seção, j. em 24.03.2010, Dje de 13.05.2010 e RSTJ vol. 218, p. 698 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=64>>. Acesso em 03 jan. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 738.502/SC. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=738502&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em 10 fev. 2014

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl no AgRg no Recurso Especial n. 1.241.432/SC. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1241432&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em 10 fev. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agravo em Recurso Especial n. 128.924/SP. Relator Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>

jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=128924&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em 10 fev. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AgRg no Recurso Especial n. 303.257-SP. Relatora Eliana Calmon. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=303257&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> Acesso em: 10 fev. 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

MACHADO *apud* PAULSEN, Leandro, Direito Tributário: *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Parecer/PGFN/CRJ/CAT/N. 55/2009. Disponível em:<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-11-06T032856/552009_5ab0_arquivo.doc> Acesso em 05 jan. 2014.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.