

## **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS: SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA<sup>1</sup>**

Zaira Machado amador<sup>2</sup>  
Prof. Francisco José Moesch  
Prof. Plínio Saraiva Melgaré  
Prof. Wremyr Scliar

**RESUMO:** O presente trabalho versa sobre a responsabilidade tributária de terceiros, especificamente dos sócios e administradores, da sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Serão abordados, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, quais os pressupostos que, uma vez verificados, ensejam tal responsabilidade tributária a estes terceiros, permitindo, assim, ao Fisco buscar no patrimônio dos mesmos a satisfação do crédito tributário. Ainda, serão examinadas algumas questões referentes à execução fiscal, ao ônus da prova e, de forma sintética, acerca da defesa do administrador.

**Palavras-chave:** Sociedade Limitada. Responsabilidade Tributária. Sócios. Administradores. Execução Fiscal.

### **INTRODUÇÃO**

O presente trabalho de conclusão do curso tem como objetivo demonstrar quais os pressupostos de fato que, uma vez verificados, ensejam a responsabilidade tributária dos sócios e administradores da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, permitindo ao Fisco buscar, no patrimônio do responsável, a satisfação do crédito tributário e, igualmente, expor brevemente algumas questões referentes ao redirecionamento da execução fiscal, ao ônus da prova e às considerações acerca da defesa do sócio e do administrador.

---

<sup>1</sup> Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, aprovado com nota máxima pela Banca Examinadora composta pelo Prof. Francisco José Moesch (orientador), Prof. Plínio Saraiva Melgaré e Prof. Wremyr Scliar, em 18/06/2012.

<sup>2</sup> Acadêmica do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais – Faculdade de Direito – PUCRS. Contato: ramaza@veloxmail.com.br

A presente discussão sobre a responsabilidade dos sócios e administradores pelos débitos tributários da sociedade limitada tem grande importância para o empresariado brasileiro, restando evidente, pelo expressivo número de julgados apreciados pelo Poder Judiciário. O alcance das normas de responsabilidade desperta debates doutrinários e jurisprudenciais que se devem, principalmente, à falta de rigor técnico, observada em dispositivos do Código Tributário Nacional, como também à ausência de regramento específico e detalhado sobre a matéria, gerando, assim, soluções que por vezes não se harmonizam com os princípios e as garantias fundamentais do nosso ordenamento jurídico. Dessa forma, o alcance das normas de responsabilidade merece um exame cuidadoso, possibilitando assim maior segurança jurídica no meio empresarial, buscando, com isso, auxiliar a empresa no cumprimento da sua função social.

A pessoa jurídica, como se sabe, é um ente dotado de autonomia em relação ao patrimônio de seus sócios, no entanto opera a partir da conjugação de esforços destes indivíduos, que a representam, na consecução de objetivos comuns e essenciais para a sociedade, diante do caráter social da empresa, enquanto propulsora de desenvolvimento, através da geração de emprego e renda.

Dessa forma, no desempenho de suas atividades, a empresa participa da dinâmica da tributação. Decorre daí uma relação entre a pessoa jurídica e o Fisco, relação na qual o sócio e o administrador não participam, enquanto se pautarem pela correta atuação como sócios e dirigentes de uma sociedade, não causando lesões a terceiros, tampouco à própria empresa. Sendo assim, o Fisco, que tem por finalidade buscar o crédito tributário, em que pese a importância dessa finalidade, não deve busca-lo no patrimônio deste sócio ou administrador probo, prejudicando, assim, uma correta e saudável política de distribuição de riqueza, pautada pela livre concorrência (Art. 170, IV, da CF).

Por outro lado, se o sócio ou o administrador, na condução da pessoa jurídica, agir com dolo, fraude ou má-fé irá responder, enquanto terceiro, pelo crédito tributário, cuja responsabilidade lhe é atribuída. Assim, esse trabalho tem por escopo buscar os pressupostos que ensejam essa responsabilidade, os aspectos procedimentais para que ocorra tal responsabilização, bem como os meios para que esse sócio ou administrador possa exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório (Art. 5º, LV, da CF).

Para a confecção do presente trabalho, será utilizado o método dedutivo, partindo-se de uma premissa geral que é o Direito Tributário e Empresarial, para o caso concreto da responsabilidade tributária de terceiros, especificamente dos sócios e administradores da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, utilizando-se de fontes primárias, tais como: legislação, doutrinas, jurisprudências e princípios e, como fontes secundárias, a pesquisa e as leituras de publicações a respeito do caso concreto.

## **1. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS DA SOCIEDADE LIMITADA**

No direito brasileiro, as pessoas jurídicas são divididas em dois grandes grupos. De um lado, as pessoas jurídicas de direito público, tais a União, os Estados, o Município, o Distrito Federal, os Territórios e as autarquias; de outro, as de direito privado, compreendendo todas as demais.<sup>3</sup>

### **1.1 CLASSIFICAÇÃO DAS SOCIEDADES QUANTO À PERSONIFICAÇÃO**

Atualmente, as sociedades são classificadas pelo quesito personificação da seguinte maneira:<sup>4</sup>

- a) Sociedades não personificadas: sociedades às quais o poder público não conferiu a personalidade jurídica. Entre elas, se encontram as sociedades irregulares ou de fato, chamadas pelo legislador do Código Civil de 2002 de “sociedades em comum”. Desta forma, “a sociedade sem registro é chamada, na doutrina, de sociedade irregular, ou de “fato””.<sup>5</sup>
- b) Sociedades personificadas: às quais foi conferida personalidade jurídica, e dentre elas se encontram todos os tipos societários que tiveram o seu contrato social devidamente registrado junto ao órgão competente. Logo, “a sociedade empresária deve ser registrada na

---

<sup>3</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual do direito comercial**: direito de empresa. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 139.

<sup>4</sup> FINKELSTEIN, Maria Eugênia. **Direito empresarial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 40.

<sup>5</sup> COELHO, 2012, p. 153.

junta comercial. O seu ato constitutivo (contrato social ou estatuto) é que será objeto de registro”<sup>6</sup>.

## 1.2 AQUISIÇÃO E EFEITOS DA PERSONIFICAÇÃO DA SOCIEDADE

Entende-se por pessoa jurídica o ente incorpóreo que, como as pessoas físicas, pode ser sujeito de direitos e deveres. Não se confundem, conseqüentemente, as pessoas jurídicas com as pessoas físicas que deram lugar ao seu nascimento; pelo contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos e deveres em nome próprio, e podem estar em juízo, como autoras ou como rés, sem que isto se reflita na pessoa daqueles que a constituíram.

Para Fábio Ulhoa Coelho,

A pessoa jurídica não se confunde com as pessoas que a compõe. Este princípio, de suma importância para o regime dos entes morais, também se aplica a sociedade empresária. Tem ela personalidade distinta da de seus sócios; são pessoas inconfundíveis, independentes entre si.<sup>7</sup>

A personalização das sociedades empresariais gera três conseqüências bastante precisas: a) titularidade negocial: quando a sociedade empresária realiza negócios jurídicos; b) titularidade processual: a pessoa jurídica pode demandar e ser demandada em juízo; e, c) autonomia patrimonial: a pessoa jurídica terá patrimônio próprio, que não se confunde nem se comunica com o de seus sócios.

Por último, há de se colocar que, de forma regular,

o fim da personalização da sociedade empresária resulta de todo um processo de extinção, também conhecido por dissolução em sentido largo (ou dissolução procedimento), o qual compreende as seguintes fases: a) dissolução, em sentido estrito (ou dissolução-ato), que é o ato de desfazimento da constituição da sociedade; b) liquidação, que visa à realização do ativo e pagamento do passivo da sociedade; c) partilha, pela qual os sócios participam do acervo da sociedade. Há quem pretenda a existência de uma quarta fase, consistente no decurso do prazo de prescrição de todas as obrigações. Por outro lado, há diversos modos de

---

<sup>6</sup> COELHO, 2012, p. 156.

<sup>7</sup> COELHO, 2012, p. 142.

extinguir a personalidade jurídica da sociedade, além da dissolução; por exemplo: a incorporação, a fusão, a cisão total e a falência.<sup>8</sup>

### 1.3 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A desconsideração da personalidade jurídica é o instituto através do qual a autonomia da pessoa jurídica será ignorada, a fim de atingir o patrimônio de seus sócios de forma direta, pessoal e ilimitada, obrigando o a arcar com aquilo que caberia à pessoa jurídica.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica está positivado em nosso ordenamento jurídico, no art. 50 do Código Civil. Este instituto tem a sua aplicação limitada aos casos em que a pessoa jurídica é utilizada como meio para a prática de fraudes, havendo desvio da sua finalidade, utilizando-se da separação patrimonial ou havendo confusão patrimonial.

Assim,

A [...] desconsideração da personalidade jurídica visa a impedir a fraude contra credores, levantando o véu corporativo, desconsiderando a personalidade jurídica num dado caso concreto [...]. Com isso, alcançar-se-ão pessoas e bens que, dentro dela, se escondem para fins ilícitos ou abusivos, pois a personalidade jurídica não pode ser um tabu que entrave a ação do órgão judicante.<sup>9</sup>

Por fim, ainda importa asseverar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, embora sirva para proteger os credores de práticas fraudulentas, não deverá ser banalizado ao ponto de liquidar com o conceito da personalidade jurídica, lembrando-se sempre de tratar-se de uma exceção a essa regra.

### 1.4 CLASSIFICAÇÃO DAS SOCIEDADES QUANTO À RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

A doutrina classifica as sociedades, quanto à responsabilidade dos sócios, em: limitadas, ilimitadas e mistas.

Sendo assim, Maria Eugênia Finkelstein leciona que, na perspectiva da responsabilidade dos sócios, as sociedades são caracterizadas por:<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> COELHO, 2012, p. 145.

<sup>9</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. v. 1. 18. ed. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 256-257.

<sup>10</sup> FINKELSTEIN, 2011, p. 40.

- b) Limitadas: Sociedades nas quais há limitação da responsabilidade dos sócios ao valor de suas contribuições ou à soma do seu capital. São desta categoria a sociedade limitada (Ltda.) e a anônima (S/A).<sup>11</sup>
- c) Ilimitadas: aquelas nas quais todos os sócios assumem responsabilidade ilimitada e solidária relativamente às obrigações sociais; O direito contempla um só tipo desta categoria, que é a sociedade em nome coletivo (N/C).<sup>12</sup>
- d) Mistas: O contrato social conjuga a responsabilidade ilimitada de alguns sócios com a responsabilidade limitada de outros.<sup>13</sup>

Variam de um tipo societário para outro as regras de determinação do limite da responsabilidade dos sócios.<sup>14</sup>

## 1.5 CLASSIFICAÇÃO DAS SOCIEDADES QUANTO À NATUREZA JURÍDICA

Em relação a essa classificação, há outras nomenclaturas, sendo que alguns comercialistas as classificam, considerando a estrutura econômica, e outros, as condições de alienação da participação societária.

Em relação à sua natureza jurídica, as sociedades se dividem em dois tipos: sociedade de capitais e sociedade de pessoas.

a) Sociedade de Pessoas: São sociedades de pessoas aquelas constituídas em função da qualidade da pessoa dos sócios e decorrem do *intuitu personae*, em que os sócios criam a empresa em face de recíproca confiança.

b) Sociedade de Capitais: São sociedades de capitais as constituídas em razão do capital social, ou seja, em razão da contribuição pecuniária de cada um, não havendo qualquer consideração de ordem pessoal em relação ao sócio.

Não se pode deixar de ressaltar que há, igualmente, a classificação chamada “mista” ou “híbrida”, com elementos da sociedade de pessoas e de sociedade de capital.

## 1.6 NATUREZA JURÍDICA DA SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

---

<sup>11</sup> COELHO, 2012, p. 149.

<sup>12</sup> COELHO, 2012, p. 148.

<sup>13</sup> COELHO, 2012, p.148.

<sup>14</sup> COELHO, 2012, p.149.

A classificação da sociedade por cotas de responsabilidade limitada em sociedade de pessoas ou sociedade de capitais é tema que não encontra unanimidade entre os comercialistas, sendo que, para muitos, ela constitui um tipo misto ou híbrido de sociedade, com elementos da sociedade de pessoas e de sociedade de capital. Já entre os tributaristas, há uma posição majoritária, no sentido de que a sociedade por cotas de responsabilidade limitada **não é classificada como uma sociedade de pessoas.**

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo explica que: “A sociedade de pessoas, cuja liquidação enseja a possibilidade de responsabilizar solidariamente os seus sócios, é aquela cuja legislação específica não prevê a limitação da responsabilidade de seus membros”.<sup>15</sup>

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, há muitos anos, é no sentido de que a sociedade por cotas de responsabilidade limitada não se classifica como sociedade de pessoas: Verifica-se a seguir:

**TRIBUTÁRIO. ART. 135, III, DO CTN. RECURSO ESPECIAL.**

Em vista disso, é de ser excluída a responsabilidade pessoal da recorrida como sócia-gerente. De outra banda, fosse aplicável o inciso. VII, do art. Art. 134, do CTN -e penso que não é, mesmo porque sociedade por quotas de responsabilidade limitada não é sociedade de pessoas - chegar-se-ia a igual conclusão perante o art. 135, III (STJ, REsp 133.645/PR.Ministro José Delgado.04/05/1998).<sup>16</sup>

## 1.7 CONSIDERAÇÕES SOBRE A SOCIEDADE LIMITADA

Preliminarmente, há de se observar que, nesta pesquisa, por vezes, trata-se o instituto por “sociedade limitada”, outras vezes, da “sociedade por cotas de responsabilidade limitada”, em consonância com o enunciado 65 do STJ - Art. 1.052: a expressão "sociedade limitada", tratada no art. 1.052 e seguintes do novo Código Civil, deve ser interpretada *stricto sensu*, como "sociedade por quotas de responsabilidade limitada".

A sociedade limitada, objeto do presente estudo, é disciplinada em capítulo próprio do Código Civil (arts. 1.052 a 1087).<sup>17</sup> O conjunto de normas do artigo 1.052

---

<sup>15</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário e financeiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 91.

<sup>16</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 133.645/PR. min. José Delgado. 04 maio 1998.

<sup>17</sup> COELHO, 2012. p.187.

a 1.087, porém, não é suficiente para disciplinar a imensa gama de questões jurídicas relativas às limitadas. Outras disposições e diplomas legais, portanto, também se aplicam a este tipo societário.<sup>18</sup>

Em princípio, nas omissões do capítulo do Código Civil referente às limitadas, aplicam-se as regras da sociedade simples, também dispostas neste mesmo código (CC, Art. 1.053, *caput*).<sup>19</sup>

O diploma legal de regência supletiva da limitada pode ser, entretanto, a lei das sociedades anônimas (LSA). Para isto, é necessário que os sócios contratem (o quê?) nesse sentido.<sup>20</sup> No entanto, “em razão da natureza contratual das limitadas, a constituição e a dissolução de sociedades deste tipo seguem sempre as regências do Código Civil”.<sup>21</sup>

A sociedade limitada pode ser pluripessoal ou unipessoal. Neste último caso, é chamada na lei de “empresa individual de responsabilidade limitada” (EIRELI).<sup>22</sup> Para fins desse trabalho, “a limitada será estudada, em termos gerais, como uma sociedade pluripessoal”.<sup>23</sup>

A sociedade limitada é uma sociedade com uma só categoria de sócios, os de responsabilidade limitada à sua contribuição ao capital social, nos termos do artigo 1.052 do Código Civil de 2002.<sup>24</sup>

Podem ser sócios da sociedade limitada pessoas jurídicas ou físicas, maiores ou menores de 18 anos. Vale lembrar que, muito embora os menores de 18 anos possam ser sócios, eles não podem administrar as sociedades limitadas.<sup>25</sup>

Não pode administrar a sociedade o sócio, pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 997 do Código Civil, aplicado de forma subsidiária à sociedade limitada. Ademais, vale ressaltar que o item 1.2.23.4 do Manual expedido pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC) dispõe que as pessoas jurídicas não podem ser administradoras de sociedade limitada (Enunciado STJ 66-“A teor do parágrafo 2º do art. 1.062 do Código Civil, o administrador só pode ser pessoa natural”).<sup>26</sup>

---

<sup>18</sup> COELHO, 2012, p.187.

<sup>19</sup> COELHO, 2012, p.187.

<sup>20</sup> COELHO, 2012, p. 187.

<sup>21</sup> COELHO, 2012, p. 187.

<sup>22</sup> COELHO, 2012, p. 186-187.

<sup>23</sup> COELHO, 2012, p.186-187.

<sup>24</sup> FINKELSTEIN, 2011, p. 58.

<sup>25</sup> FINKELSTEIN, 2011, p. 58.

<sup>26</sup> FINKELSTEIN, 2011, p. 62.



Também, é necessário ressaltar que “no direito brasileiro, a administração da sociedade limitada pode tanto ser exercida por seus sócios como por administrador não sócio nomeado pelos sócios, no contrato social ou em ato separado”.<sup>27</sup>

## 1.8 RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PELAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS SEGUNDO O CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO

O presente trabalho delimita-se ao estudo da responsabilidade dos sócios e dos administradores da sociedade por cotas de responsabilidade limitada que **“É o tipo societário de maior presença na economia brasileira**. Introduzida no nosso ordenamento jurídico em 1919, ela **representa hoje mais de 90% das sociedades empresárias registradas nas Juntas Comerciais”**.<sup>28</sup> (Grifo nosso)

A **responsabilidade do sócio**, no tipo social estudado, é, como já diz seu nome, limitada. “O limite da responsabilidade dos sócios, nas sociedades limitadas, é o total do capital subscrito e não integralizado.”<sup>29</sup> Quando tal integralização não ocorre, todos os sócios respondem solidariamente pela quantia não integralizada, mesmo aqueles sócios que já integralizaram suas quotas.<sup>30</sup>

Desta forma, o que havia integralizado a totalidade de suas cotas terá “direito de regresso contra o sócio titular das quotas não integralizadas”.<sup>31</sup>

Fabio Ulhoa coelho, apresenta alguns exemplos destas hipóteses excepcionais, de responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais:

- a) os sócios, que adotarem deliberação contrária à lei ou ao contrato social, responderão ilimitadamente pelas obrigações sociais relacionadas à deliberação ilícita. [...];
- b) a sociedade marital [...];
- c) a justiça do trabalho tem protegido o empregado deixando de aplicar as regras de limitação de responsabilidade dos sócios. Tal orientação de base legal questionável deriva, na verdade, da intenção de proteger hipossuficiente, na relação de emprego;
- d) se o sócio fraudar credores valendo-se do expediente da separação patrimonial poderá ser responsabilizado ilimitadamente por obrigação da

<sup>27</sup> FINKELSTEIN, 2011, p. 60.

<sup>28</sup> COELHO, 2012, p. 186.

<sup>29</sup> COELHO, 2012, p. 189.

<sup>30</sup> CORREA, Rodolfo Rubens Martins. Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada. Âmbito Jurídico. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10205](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10205)>. Acesso em: 04 maio 2012.

<sup>31</sup> COELHO, 2012, p. 190.

sociedade, em decorrência da teoria da desconsideração da pessoa jurídica (CC, art. 50).<sup>32</sup>

Estabeleça-se, desde logo que, salvo menção em contrário, os sócios só responderão subsidiariamente à sociedade empresária, ou seja, somente depois de exaurido o patrimônio da sociedade. Conforme previsto nos artigos 1.024 do Código Civil e no artigo 596 do Código de Processo Civil.

## 2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: INSTITUTOS (CONCEITOS) RELACIONADOS

### 2.1 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A relação jurídico-tributária pode ser representada por meio de uma linha temporal, englobando os momentos demarcatórios do fenômeno tributário:<sup>33</sup>

1º - Hipótese de incidência; 2º - Fato gerador; 3º - Obrigação tributária; 4º - Crédito Tributário.

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado (hipótese de incidência). Ocorrido o fato que, em direito tributário, denomina-se “fato gerador”, ou “fato imponible”, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito, no sentido de direito subjetivo, são os efeitos da incidência da norma.<sup>34</sup>

A obrigação é um momento da relação tributária, entretanto o seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo, a *prestação* respectiva ainda não é exigível.

Já o *crédito* tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento que confere a relação tributária liquidez e certeza.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> COELHO, 2012, p. 192.

<sup>33</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 107.

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 128.

<sup>35</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011. p. 229.

As obrigações do sujeito passivo da relação tributária são chamadas de “obrigações tributárias” e dividem-se em principais ou acessórias.<sup>36</sup> O CTN distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139).

## 2.2 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

O Código Tributário Nacional proclama o sujeito passivo da obrigação tributária nos seus artigos 121 (sujeito passivo da obrigação principal) e 122 (sujeito passivo da obrigação acessória).<sup>37</sup> O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica, obrigada ao seu cumprimento e tem o dever de prestar o seu objeto (artigos 121 e 122 do CTN, respectivamente).

A doutrina costuma classificar o sujeito passivo da obrigação principal em **sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto**.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado coloca que:

Conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser (a) *contribuinte*, quando tenha **relação pessoal e direta** com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. I), e (b) *responsável*, quando sem ser contribuinte, isto é **sem ter uma relação pessoal e direta** com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. II).<sup>38</sup> (grifo nosso).

Quanto à classificação do sujeito passivo em direto e indireto, não se pode deixar de colocar que há uma corrente doutrinária minoritária, representada aqui por Sacha Calmon Navarro Coelho que assim não entende. Atribuindo ser o substituto tributário um sujeito passivo direto, porque paga **dívida própria**, tão somente o fato gerador é de terceiro.<sup>39</sup>

## 2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

<sup>36</sup> MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 74.

<sup>37</sup> MACHADO, 2010, p. 149.

<sup>38</sup> MACHADO, 2010, p. 149

<sup>39</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **1940, Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 606.

O termo “responsabilidade” tem origem latina, do verbo *respondere*, cujo sentido está relacionado a alguém que se constituiu garantidor de algo. Frise-se que a responsabilidade decorre expressamente da Lei.<sup>40</sup>

Em seus ensinamentos, expõe Hugo de Brito Machado que, no Direito Tributário, a palavra “responsabilidade” tem um sentido duplo, isto é, um amplo e outro estrito.<sup>41</sup>

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.<sup>42</sup> Tanto o contribuinte como um terceiro escolhido como sujeito passivo, neste sentido, são responsáveis pelo pagamento da obrigação tributária, eis que ocupam a posição de sujeito passivo da mesma.<sup>43</sup>

Em sentido estrito, é a submissão, devido à disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte. No entanto, está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.<sup>44</sup>

Conforme Leandro Paulsen:

a **atribuição da responsabilidade** a terceiro jamais será presumida ou implícita e decorrerá necessariamente de dispositivo do CTN ou da legislação ordinária que assim determine. A par da norma tributária que estabelece a responsabilidade do contribuinte, teremos, ainda, uma norma específica impondo a responsabilidade tributária a outra pessoa: ‘A responsabilidade tributária pressupõe **duas normas** autônomas: **a regra matriz de incidência tributária** e **a regra matriz de responsabilidade tributária**, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.’<sup>45</sup> (grifo nosso)

## 2.4 ESPÉCIE DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA INDIRETA: SUBSTITUIÇÃO E TRANSFERÊNCIA

Cabe destacar que não há uma uniformidade entre os doutrinadores, sendo que são estabelecidas as mais diversas ordens. No entanto, para fins da presente pesquisa, será adotada a classificação mais recorrente, oferecida por Eduardo Sabbag:

<sup>40</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. v. 1, Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.p. 429.

<sup>41</sup> MACHADO, 2010, p. 158.

<sup>42</sup> MACHADO, 2010, p. 158.

<sup>43</sup> MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 84.

<sup>44</sup> MACHADO, 2010, 158.

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: Completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 146.

- a) **Responsabilidade por substituição:** o responsável ou substituto ocupa o lugar do contribuinte a partir do *fato gerador*, despontando como sujeito passivo desde o implemento da obrigação tributária.<sup>46</sup> A substituição tributária poderá ser regressiva ou para trás, ou progressiva, também conhecida como “substituição tributária para frente”.<sup>47</sup>
- b) **Responsabilidade por transferência:** O responsável ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, ou seja, há um fato que se dá posteriormente ao surgimento da obrigação e acarreta a transferência da sujeição passiva para um terceiro.<sup>48</sup> No caso da responsabilidade por transferência, a situação é diferente da que ocorre na responsabilidade por substituição. Nesta situação, existe uma sub-rogação, na medida em que há ocorrência de um fato superveniente previsto em lei. Como o responsável paga a dívida alheia por fato gerador também alheio, é chamada responsabilidade derivada.<sup>49</sup>

Em relação à responsabilidade por transferência, o CTN elenca três situações de responsabilidade por transferência:<sup>50</sup> “Seção II – Responsabilidade dos sucessores – art. 129 a 133; Seção III – Responsabilidade de terceiros – art. 134 e 135; Seção IV – Responsabilidade por infrações – art. 136 a 138.”

Na mesma esteira, Hugo de Brito Machado leciona que:

Essa vinculação do sujeito passivo indireto pode dar-se por **transferência** e por **substituição**. Diz-se que há **transferência** quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. Diz-se que há **substituição** quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está diretamente a ela relacionado, embora o fato seja indicador da capacidade contributiva de outros [...].<sup>51</sup> (grifo nosso)

<sup>46</sup> SABBAG, 2010, p. 113.

<sup>47</sup> ÁVILA, 2011.

<sup>48</sup> SABBAG, 2010, p. 113.

<sup>49</sup> CARNEIRO, 2009, p. 441.

<sup>50</sup> CARNEIRO, 2009, p. 441.

<sup>51</sup> MACHADO, 2010, p. 150.

Kiyoshi Harada coloca:

Na responsabilidade tributária **por transferência** do dever tributário há **substituição** do pólo passivo da obrigação tributária para atribuir à terceira pessoa, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o verdadeiro contribuinte (empresa), a responsabilidade pelo pagamento do tributo. São os casos do art. 135 do CTN.<sup>52</sup>

### 3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS: REFERENTE AOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

Ensina Hugo de Brito Machado que a palavra “responsabilidade” liga-se à ideia de ter alguém que responda pelo descumprimento de um dever jurídico, e a responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento de um dever, isto é, a *não prestação*.<sup>53</sup>

Ainda nessa temática, Hugo de Brito Machado sugere que:

Essa atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro é sempre excepcional. Assim, as normas que fazem dita atribuição de responsabilidade devem ser interpretadas sempre com cuidado, evitando o interprete ampliá-la. Na dúvida a respeito de saber se essa ou aquela hipótese esta abrangida pela ampliação, o melhor entendimento será o negativo, vale dizer, melhor interpretar-se a norma não abrangente daquela hipótese.<sup>54</sup>

#### 3.1 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PREVISTA NO ART. 134 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A responsabilidade dos sócios está prevista no art. 134, como se observa abaixo:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

<sup>52</sup> HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária**. Questões abordadas no XXXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário realizado em São Paulo em 18-11-11. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Diversos/847.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2012.

<sup>53</sup> MACHADO, 2010, p. 158.

<sup>54</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004. p. 571.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.<sup>55</sup>

Ives Gandra da Silva Martins coloca que:

Fala o legislador que se o contribuinte não puder cumprir a obrigação principal, que abrange o tributo e as penalidades pecuniárias, serão com ele solidariamente responsáveis as pessoas enumeradas a seguir, *não mais em relação a toda a obrigação, mas apenas quanto ao tributo*. Dessa forma, passou, o legislador, a ter um contribuinte a mais, por força da solidariedade criada, que *juntamente* com o devedor originário passou a dar maior garantia ao crédito fiscal.<sup>56</sup>

Enfim, além das demais condições, relativas aos sócios, tem-se que a responsabilidade, que está prevista no artigo sob comento, só ocorre em casos de sociedades de pessoas. Segundo Hugo de Brito Machado, o art. 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional estabelece como terceiro responsável pelo tributo, cujo recebimento do contribuinte se revele impossível, o sócio, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.<sup>57</sup>

O autor ainda propõe que a referência à sociedade de pessoas, no inciso VII, do art. 134, é crucial para deixar claro que a responsabilidade, decorrente da simples condição de sócio, ocorre apenas nessa espécie de sociedade.<sup>58</sup>

Sendo assim, quanto aos **sócios e administradores da sociedade limitada**, objeto do presente estudo, tem-se afastada a responsabilidade referente ao inciso VII do art. 134, do CTN, uma vez que o mesmo dispõe exclusivamente sobre a dissolução da sociedade de pessoas.

Dessa forma, iniciar-se-á a análise do artigo 135, III do CTN.

### 3.2 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PREVISTA NO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A responsabilidade dos administradores é apresentada no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

<sup>55</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 22 maio 2012.

<sup>56</sup> GANDRA, Ives. **Comentários ao código tributário nacional**, p. 274.

<sup>57</sup> MACHADO, 2004, p. 581.

<sup>58</sup> MACHADO, 2004, p. 571.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a **obrigações tributárias resultantes de atos praticados** com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (grifo nosso).

III os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.<sup>59</sup>

A enorme importância da norma albergada pelo art. 135 do Código Tributário Nacional resta evidente na jurisprudência pela grande quantidade de julgados nos quais têm sido posta em questão.<sup>60</sup> Não obstante, o seu alcance ainda merece cuidadoso exame, já que, em diversos julgados, essa norma tem sido aplicada com alcance que efetivamente não tem.<sup>61</sup>

### 3.2.1 Alcance da responsabilidade, origem do crédito e abrangência do crédito

O **primeiro aspecto** que poderá ser analisado diz respeito ao **alcance da responsabilidade**. Tem-se que o que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios, e, em função disso, a lei fala em diretores, gerentes ou representantes, e não, em sócios. “Assim, **se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem** pelos débitos tributários desta”<sup>62</sup> [Griffo nosso].

Um **segundo aspecto** a ser analisado é a **origem do crédito tributário**, cuja responsabilidade é atribuída a terceiros. Certamente que, nos exatos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os terceiros somente serão “responsáveis por créditos tributários que tenham sido gerados por atos seus, praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ou seja, **o próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares**”.<sup>63</sup> (grifo nosso).

Para Hugo de Brito Machado a aplicação literal da lei não seria razoável e que melhor seria uma interpretação contextual, a qual, de certa forma, possa corrigir a

<sup>59</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 22 maio 2012.

<sup>60</sup> MACHADO, 2004, p. 585.

<sup>61</sup> MACHADO, 2004, p. 585.

<sup>62</sup> MACHADO, 2010, p. 168.

<sup>63</sup> MACHADO, 2004, p. 585.



insuficiência da norma.<sup>64</sup> Assim sendo, **a responsabilidade seria atribuída a quem praticou atos em razão dos quais a pessoa jurídica se tornou insolvente.** Deste modo, a doutrina é divergente acerca deste aspecto, referente à origem crédito.

Leandro Paulsen sugere que:

A responsabilidade de que cuida o art. 135 III, do CTN pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade **e do qual decorra a obrigação tributária objeto da responsabilidade**, daí porque é pessoal do sócio-gerente.<sup>65</sup> (grifo nosso)

Outro **aspecto** que pode ser analisado é relativo à **abrangência do crédito tributário**: O dispositivo estudado faz referência à responsabilidade por créditos decorrentes de obrigações tributárias, cuidando, pela primeira vez, no Capítulo, de responsabilidade superior àquela limitada apenas aos tributos<sup>66</sup>, sendo que a responsabilidade que trata o artigo sob, comento, abrange, além dos tributos, todas as penalidades.

### 3.2.2 Graduação ou natureza jurídica da responsabilidade

Sobre essa temática, também a doutrina é divergente, pois parte dela se posiciona no sentido de que a expressão “pessoalmente responsáveis” significa a exclusão da pessoa jurídica, devido à gravidade dos fatos. Já outra parte da doutrina, ensina que “pessoalmente responsáveis” não exclui a presença do contribuinte.

Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que o art. 135 retira as palavras “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. A responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados, e esta passa a ser **pessoal, plena e exclusiva desses terceiros**.<sup>67</sup> Já em sentido oposto, a “responsabilidade pessoal”, que consta no art. 135, não exclui a pessoa jurídica. Desta forma, Hugo de Brito Machado se posiciona, dizendo que:

<sup>64</sup> MACHADO, 2004, p.585.

<sup>65</sup> PAULSEN, 2012, p. 151.

<sup>66</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Nacional**. p. 283.

<sup>67</sup> COELHO, 2010, p. 634.

Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. **A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos.** A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa (grifo nosso).

Ocorre ainda que a expressão “pessoalmente responsáveis”, contida no art. 135 do CTN, é interpretada de forma dissonante pela jurisprudência

### 3.2.3 Responsabilidade pessoal: objetiva ou subjetiva

Tem-se que, para ser configurada a **responsabilidade pessoal** disciplinada no artigo 135 do CTN, é preciso que o sócio tenha agido com dolo ou fraude, em função de ser inviável a imputação da responsabilidade objetiva dos mesmos para com as dívidas fiscais assumidas pela sociedade.<sup>68</sup>

### 3.2.4 Qual administrador responsabilizar

Por último, um **outro aspecto** que ainda pode ser examinado é referente à **qual administrador responsabilizar.**

Assevera-se que somente os **diretores, os gerentes ou os representantes** de pessoas jurídicas de direito privado podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Dessa forma, o administrador responsabilizado será o sócio ou não, que tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com **poder de gestão.**<sup>69</sup>

No que concerne aos casos de dissolução irregular de sociedade, tem-se grandes discussões sobre qual sócio responsabilizar, se o administrador da época do fato gerador, da época da dissolução etc.

### 3.2.5 Questões de direito material: pressupostos da responsabilidade do administrador

#### a) Excesso de poderes

Ato praticado com excesso de poderes significa qualquer ato praticado pelo administrador, extrapolando as suas atribuições, normalmente definidas no contrato

---

<sup>68</sup> ÁVILA, 2011, p. 258.

<sup>69</sup> PAULSEN, 2012, p. 152.

social.<sup>70</sup> Quando o CTN refere-se à atos praticados com excesso de poderes, está a indicar, muito claramente que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros diz respeito aos créditos tributários originados de atos abusivos, não, aos créditos tributários em geral não quitados por simples insuficiência da capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica.<sup>71</sup>

### **b) Infração à lei e ao contrato social**

Tem-se que a referência do CTN diz respeito à lei que normatiza/regula as ações das pessoas. Assim, para administradores, é a legislação societária (CC) que rege as suas condutas. Ainda, sobre a infração à lei, que dispõe o artigo em comento, Ives Gandra da Silva Martins, esclarece que a lei é emanada dos poderes públicos, e também aquela válida entre os particulares, por acordo mútuo, como é o contrato social de uma sociedade.<sup>72</sup>

Deve-se distinguir, repita-se, o ato da pessoa jurídica do ato da pessoa natural que a corporifica, para se saber quem praticou a infração à lei.<sup>73</sup>

### **c) Dissolução irregular**

A dissolução de fato ou irregular da pessoa jurídica trata de deliberação de dissolução e devolução de bens e direitos da pessoa jurídica aos sócios, sem a sua regular extinção.<sup>74</sup>

Na concepção da maioria da doutrina tributária enquadra-se como Infração à lei, quais sejam as leis: Ofensa aos artigos 51, 1150, e 1151 do CC/2002 c/c art. 32 da Lei nº 8934/94<sup>75</sup>, Art. 1013, parágrafo 2º, 1016 e 1019 do CC.

Ainda, a matéria foi pacificada através da Súmula nº 435: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal,

---

<sup>70</sup> HARADA, 2010.

<sup>71</sup> MACHADO, 2004, p. 586-587.

<sup>72</sup> MARTINS, 2002, p. 284-285.

<sup>73</sup> MACHADO, 2004, p. 591.

<sup>74</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Responsabilidade do sócio e do administrador - Portaria 180 da PGFN. CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. 7, 2010, São Paulo. IBET. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/congressos/VII/pdf/9-12%20-%2021.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2012.

<sup>75</sup> ARAUJO, 2010.

sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.<sup>76</sup>

A dissolução irregular é caracterizada **a partir da não localização da empresa executada, em endereço cadastrado junto ao fisco, atestada na certidão do oficial de justiça**, possibilita e legitima o redirecionamento da execução fiscal **ao sócio gerente**.

Algumas das consequências da dissolução irregular, encontradas na jurisprudência e doutrina, são as seguintes: configura presunção de prática de atos abusivos e/ou ilegais pelo administrador; configura que o administrador (sócio, gerente, diretor ou representante) age em infração à lei; autoriza o redirecionamento da execução fiscal para o administrador; responde o administrador pelos atos praticados.

#### **d) Inadimplemento da obrigação tributária**

O inadimplemento da obrigação tributária é “uma questão que vinha sendo tratada de forma equivocada pela jurisprudência de nossos tribunais, consistia na responsabilização pessoal do dirigente pelo não recolhimento do tributo devido, sob o fundamento de que houve infração legal”.<sup>77</sup>

Hoje, essa questão já está superada com a edição da súmula 430 do STJ:<sup>78</sup> “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.<sup>79</sup>

Através da Súmula 430 do STJ, restou pacificado o entendimento de que o simples inadimplemento do crédito tributário não pode ser considerado como uma infração legal que venha a acarretar a responsabilidade do sócio. Salienta-se que a ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade do sócio-gerente, sem que haja prova de que o mesmo agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

---

<sup>76</sup> 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. (Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

<sup>77</sup> HARADA, 2010, p. 10.

<sup>78</sup> HARADA, 2010, p. 10.

<sup>79</sup> ÁVILA, 2011, p. 258.

### 3.2.6 Questões de direito processual: redirecionamento da execução fiscal, o ônus da prova do fato e breves considerações acerca da defesa do administrador

A saber, segundo leciona Leandro Paulsen, há “exigências procedimentais e formais que condicionam a legitimidade e a validade do redirecionamento da execução fiscal”.<sup>80</sup> A responsabilidade tributária depende da ocorrência de dois pressupostos de fato: o fato gerador do tributo e aquele gerador da responsabilidade.<sup>81</sup> Dessa forma, para que, eventualmente, o terceiro seja responsabilizado pelo tributo, não se dispensa que seja verificado o pressuposto específico da responsabilidade, indicando também o seu sujeito passivo próprio.

Sobre essa temática, tem-se, através do RE 562.276, a representação de entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

**A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.**<sup>82</sup> (grifo nosso).

Leandro Paulsen leciona que a apuração da responsabilidade deverá ocorrer já na esfera administrativa<sup>83</sup>. A legislação tributária brasileira atualmente contempla procedimentos e pressupostos que devem ser observados já no âmbito administrativo, conforme disposto na Portaria 2.284/2010 da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e também a Portaria 180/2010 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Ademais, no que tange ao “redirecionamento” da execução fiscal, a quem compete o ônus da prova da prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatuto, pelo administrador, a matéria foi enfrentada pelo STJ no REsp.702.232<sup>84</sup>, de onde pode-se extrair três situações distintas, cada uma com as suas características peculiares, quais sejam:

<sup>80</sup> PAULSEN, 2011.

<sup>81</sup> PAULSEN, 2011.

<sup>82</sup> BRASIL. Tribunal Superior de Justiça. RE 562276 / PR. Paraná Recurso Extraordinário. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgado em: 03 nov. 2010.

<sup>83</sup> PAULSEN, 2012. p. 152.

<sup>84</sup> BRASIL. Tribunal Superior de Justiça. Resp. 702232 / RS. Embargos de Divergencia no Recurso Especial 2005/0088818-0. Relator: Min. Castro Meira (1125).

**a) Nos casos em que o nome do administrador CONSTA na CDA, e a execução fiscal foi iniciada contra a pessoa jurídica e contra o sócio:** Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente e seu nome consta da CDA, não será o caso de redirecionamento da execução fiscal. O ônus da prova será do administrador, devido à presunção relativa de liquidez e certeza que tem a CDA. Nessa circunstância, portanto, em sua defesa, tendo que “a presunção é relativa, cabe ao responsável à discussão da matéria pelos **embargos à execução**, tendo havido citação em nome próprio e penhora dos seus bens”.

**b) Nos casos em que o nome do administrador CONSTA na CDA, como corresponsável e a execução fiscal foi iniciada somente contra a pessoa jurídica:** Caso a execução tenha sido iniciada somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA, como corresponsável tributário, não é um “típico” redirecionamento, tendo em vista a presunção de liquidez e certeza da CDA. O ônus da prova compete igualmente ao sócio. Também a discussão da matéria será pelos **embargos à execução**. Ressalta-se ainda que, nessa circunstância, em que o nome do administrador constar da CDA, ainda que a CDA tenha presunção de liquidez e certeza, a presunção é relativa, por este motivo, cabível ao responsável a discussão da matéria pelos **embargos à execução**.

**c) Nos casos em que o nome do sócio NÃO CONSTA na CDA e a execução fiscal foi iniciada somente contra a pessoa jurídica:** Quando iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, é o caso de um “típico” redirecionamento da execução fiscal, cujo ônus da prova caberá ao Fisco. Nessa circunstância, se o sócio não tiver sido citado, mas os seus bens pessoais forem penhorados, a sua defesa deverá ser deduzida, mediante **embargos de terceiros**.

## **CONCLUSÃO**

De tudo que se expôs, pode-se concluir que:

A personalização das sociedades empresariais gera três consequências: titularidade negocial, titularidade processual e autonomia patrimonial: a pessoa

jurídica terá patrimônio próprio, que não se confunde nem se comunica com o de seus sócios.

A responsabilidade pela integralização do capital social da sociedade limitada é o limite da responsabilização dos sócios, que só respondem até o valor das quotas sociais, não sejam as exceções que ampliam essa responsabilidade como infrações ao contrato, à lei ou situações que permitem a desconsideração da personalidade jurídica. Ou seja, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios pelas dívidas sociais.

A desconsideração da personalidade jurídica é o instituto através do qual a autonomia da pessoa jurídica será ignorada, a fim de atingir o patrimônio de seus sócios de forma direta, pessoal e ilimitada, obrigando os a arcarem com aquilo que caberia à pessoa jurídica. É implementado pelo Poder Judiciário e tem a sua aplicação limitada aos casos em que a pessoa jurídica é utilizada como meio para a prática de fraudes, desvio de finalidade ou quando há confusão patrimonial. Importa asseverar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, embora sirva para proteger os credores de práticas fraudulentas, não deverá ser banalizado ao ponto de liquidar com o conceito da personalidade jurídica, lembrando-se sempre de se tratar de uma exceção a mesma.

O sujeito passivo da obrigação principal é classificado como sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto, sendo sujeito passivo direto, o contribuinte (por ter relação pessoal e direta com o fato gerador) e sujeito passivo indireto o responsável (por não ter uma relação pessoal e direta com o fato gerador).

Em relação à classificação da responsabilidade tributária, não há uma uniformidade entre os doutrinadores, sendo estabelecidas as mais diversas ordens. Bastante recorrente é a que foi adotada para os fins do presente estudo: responsabilidade por substituição (progressiva ou regressiva) e responsabilidade por transferência, (se subdivide em: responsabilidade por imputação legal ou de terceiros - art.134 e art. 135; responsabilidade por infração - art. 136 a art. 138 e responsabilidade por sucessão art.129 a art. 133). Quanto à graduação da responsabilidade ou extensão do dever jurídico, a responsabilidade tributária distingue-se em solidária ou subsidiária e pessoal.

A respeito da responsabilidade tributária dos sócios e administradores da sociedade limitada, tem-se afastada a incidência do artigo 134, VII, uma vez que o mesmo dispõe exclusivamente sobre a sociedade de pessoas. Sociedades de pessoas são constituídas, em razão das qualidades pessoais dos sócios. Estas

sociedades estão praticamente em desuso, não sendo a sociedade por cotas de responsabilidade limitada classificada como uma sociedade de pessoas.

Relativamente ao previsto no art. 135, III, do CTN, os administradores da sociedade limitada são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. A simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos desse artigo, é a condição de administrador de bens alheios.

Não se deve esquecer ainda que a obrigação do sócio e administrador de responder por dívida originariamente do contribuinte jamais decorre direta e automaticamente, pois a ocorrência do fato gerador do tributo só obriga o contribuinte. A regra matriz da responsabilidade tributária não se confunde, de modo algum, com a regra matriz da incidência de qualquer tributo. Também, a responsabilidade tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico de responsabilidade, sem o qual não há essa atribuição.

Respeitando opiniões diversas, tem-se que a responsabilidade tributária, que está disposta no art. 135, do CTN, será pessoal, total e exclusiva, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé ensejarem o surgimento da obrigação tributária. No entanto, observou-se na jurisprudência que o administrador responde solidariamente com seu patrimônio, o que acaba por ampliar os garantidores da satisfação do crédito tributário, o que vai ao encontro do interesse de todos.

Ressalta-se ainda que, para restar configurada a responsabilidade pessoal disciplinada no artigo 135, III, do CTN, se faz necessário que se comprove ter o administrador agido com dolo, fraude ou má-fé, visto que inviável a imputação da responsabilidade objetiva dos administradores para com as dívidas fiscais, assumidas pela sociedade.

A responsabilidade apenas pode ser imputada ao sócio que, no exercício da sua administração, tenha praticado os atos elencados no art.135 do CTN, e que, de tais atos tenha, decorrido o surgimento da obrigação tributária. É impossível responsabilizar-se o sócio que não estava investido na função de direção da sociedade.

Para efeitos de aplicação do art. 135, III, ato praticado com excesso de poderes, além do que dispõe o contrato, é aquele realizado pelo administrador, em



nome da sociedade, que ultrapasse os limites dos poderes a ele instituídos, para o exercício de suas funções.

Igualmente, o ato com infração ao contrato social é contrário ao que está no contrato. Se desse ato do administrador decorrer obrigação tributária, este será responsável.

Sobre atos com infração à lei, enseja saber que a lei a que se refere esse preceito será a lei emanada dos poderes públicos, no caso dos administradores de sociedade limitada, principalmente a legislação societária (C/C e Lei de Registros Públicos) que rege as suas condutas. Ainda é aquela válida apenas entre os particulares, como são os contratos sociais.

Sobre a dissolução irregular da sociedade, o STJ sumulou o entendimento de que “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” (SÚMULA 435).

A doutrina atual é quase unânime no sentido de acatar o teor da súmula e entender que essa dissolução irregular, com eventual partilha de bens, sem que se proceda à liquidação, em consonância com a legislação comercial, é considerada infração de lei, eis que a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.

Além disso, a respeito da dissolução irregular, há interpretações distintas, em relação a qual administrador responsabilizar. Entende-se ser o responsável o administrador que participou do processo que redundou na dissolução irregular.

Relativamente ao inadimplemento da obrigação tributária, os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, em princípio, não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas. Esse assunto também se encontra sumulado (SÚMULA 430): “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

O STJ pacificou o entendimento de que o simples inadimplemento do crédito tributário não pode ser considerado como uma infração legal que venha a acarretar a responsabilidade do sócio. A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade do sócio-gerente, sem que se tenha prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Somente em se tratando de IPI ou de imposto de renda retido na fonte haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei n. 1.736/1979.

Em relação aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá, quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos do administrador, que tenham sido praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto.

Em síntese, os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, o contrato social ou os estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.

Em uma sociedade, tanto os sócios quanto os administradores têm deveres e responsabilidades. Isso se justifica pela necessidade de zelar pelo satisfatório funcionamento da atividade empresária. E, para que sejam cumpridos tais deveres, é mister que haja efetiva fiscalização dos atos da sociedade e de seus componentes. Esta fiscalização deve pautar-se na lei e no próprio contrato social, sendo indicado que seja desempenhada por órgão específico: o conselho fiscal.

Sobre as questões processuais pertinentes à matéria, tendo em vista que a responsabilidade do sócio não é objetiva, impende que seja apurada, já na esfera administrativa, não apenas a ocorrência do fato gerador, mas também, o próprio ato “ilícito” que fez com que o débito possa ser exigido do terceiro, oportunizando aos responsáveis o exercício do direito de defesa.

A legislação tributária brasileira, apenas recentemente, passou a contemplar procedimentos que devem ser observados, já no âmbito administrativo, para a responsabilização dos administradores por dívidas da sociedade, buscando, assim, legitimar a responsabilização destes terceiros e autorizar a execução fiscal contra o patrimônio desses. Por exemplo, temos a Portaria 2.284/2010 da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e também a Portaria 180/2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

A respeito do “redirecionamento” da execução fiscal, diviso há três situações distintas, e cada uma com suas características peculiares, que são:

- a) Se a **execução** foi proposta **contra a pessoa jurídica e contra o administrador** e seu **nome consta da CDA**, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza. Não será o caso de redirecionamento da execução fiscal. O ônus da prova será do sócio, devido à presunção relativa que tem a CDA. Cabe ao

responsável a discussão da matéria pelos embargos à execução, tendo havido citação em nome próprio e penhora dos seus bens;

- b) Caso a **execução** tenha sido **iniciada somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do administrador na CDA como corresponsável** tributário, não é um caso de “típico” redirecionamento, tendo em vista a presunção de liquidez e certeza da CDA. O ônus da prova compete igualmente ao sócio. Também a discussão da matéria será através de embargos à execução;
- c) Quando **iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o administrador, que não constava da CDA**, é o caso de redirecionamento “típico” da execução fiscal. Nesse caso, o ônus da prova caberá à Fazenda Pública. Nessa circunstância, se o sócio não tiver sido citado, mas os seus bens pessoais forem penhorados, a sua defesa deverá ser deduzida, mediante **embargos de terceiros**.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Responsabilidade do sócio e do administrador - Portaria 180 da PGFN. CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. 7, 2010, São Paulo. IBET. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/congressos/VII/pdf/9-12%20-%2021.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2012.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 22 maio 2012.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acessado em: 16 maio 2012.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm)>. Acesso em: 16 maio 2012.

BRASIL. Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2010/PGFN/PortariaPGFN180.htm>>. Acesso em: 19 maio 2012.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 2.284, de 29.11.2010. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria\\_rfb\\_2284\\_2010.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria_rfb_2284_2010.htm)>. Acesso em: 19 maio 2012.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo código civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. v. 1, Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 2.

\_\_\_\_\_. **Manual do direito comercial: direito de empresa**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **O empresário e os direitos do consumidor**. São Paulo: Saraiva, 1994.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 15. ed. São Paulo. 2011. v. 2.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **1940, Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORREA, Rodolfo Rubens Martins. Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada. **Âmbito Jurídico**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10205](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10205)>. Acesso em: 04 maio 2012.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. v. 1. 18. ed. São Paulo: Saraiva. 2002.

DIREITOS, Deveres e Responsabilidades dos Sócios na LTDA. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=1568&%5E%5E>>. Acesso em: 16 maio 2012.

FINKELSTEIN, Maria Eugênia. **Direito empresarial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GANDRA, Ives. **Comentários ao código tributário nacional**, p. 274.

HARADA, Kiyoshi. **Alcance da súmula 435 do ST**. 18 jun. 2012. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/707.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária de terceiros**. 06 out. 2010. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/756.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2012.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade tributária**. Questões abordadas no XXXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário realizado em São Paulo em 18-11-11. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Diversos/847.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário e financeiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 31. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 8. ed. São Paulo: Dialética. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Nacional**.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **O sistema tributário na constituição**. 6. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: Completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal: a doutrina estrangeira, o RE 562.276 e a portaria PGFN 180/2010. **Revista AJUFERGS**, Porto Alegre, n. 7, p. 111-132, 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/38953>>. Acesso em: 24 jun. 2011.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.