

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA  
DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET  
SÃO PAULO  
2009**

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA  
DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao IBET – Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários, como requisito  
parcial à obtenção do grau de especialização  
em Direito Tributário.

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET  
SÃO PAULO  
2009**

## PÁGINA DE APROVAÇÃO

---

Professor:  
IBET

---

Professor:  
IBET

---

Professor:  
IBET

## RESUMO

O presente trabalho aborda a responsabilidade tributária dos sócios administradores da pessoa jurídica sob o ponto de vista da norma legal, evidenciando-se os limites da responsabilização, tanto pelo legislador, quanto pelo aplicador do Direito. Identifica o surgimento da relação jurídica tributária do sujeito passivo e investiga a classificação da responsabilidade tributária. Estabelece a diferença entre a personalidade do sócio pessoa física e a universalidade da pessoa jurídica. Busca no Código Civil brasileiro e nas legislações específicas elementos que indiquem responsabilidade tributária dos sócios da pessoa jurídica, bem como verifica as tipificações penais para crimes contra a ordem tributária e seus reflexos na responsabilidade tributária dos sócios da pessoa jurídica.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Relação Jurídica Tributária. Sujeito Passivo. Sócios da Pessoa Jurídica. Crimes.

## SUMÁRIO

<b>Introdução</b>	.....	05
<b>Capítulo 1</b>	<b>Sujeição Passiva Tributária e Responsabilidade Tributária</b> .....	07
	1.1 A Sujeição Passiva na Norma Jurídica Tributária .....	07
	1.2 O Contribuinte e o Responsável Tributário .....	10
<b>Capítulo 2</b>	<b>Classificação da Responsabilidade Tributária</b> .....	12
	2.1 Solidariedade e Responsabilidade Tributária .....	17
	2.2 A Responsabilidade Tributária dos Sócios na Execução Fiscal .....	18
<b>Capítulo 3</b>	<b>Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e dos Sócios</b> .....	21
	3.1 O Princípio da Autonomia Patrimonial .....	21
	3.2 Responsabilidade Civil do Sócio da Pessoa Jurídica .....	23
	3.3 Responsabilidade Tributária do Sócio da Pessoa Jurídica .....	26
	3.3.1 Responsabilidade do Sócio pelos Tributos Previdenciários .....	27
	3.4 Responsabilidade Criminal do Sócio da Pessoa Jurídica .....	29
<b>Conclusão</b>	.....	31
<b>Referências</b>	.....	33

## INTRODUÇÃO

Será sujeito passivo da obrigação tributária aquele que apresentar uma relação, seja direta ou indireta, com o fato gerador, todavia, cumpre investigar, no caso de pessoas jurídicas, em que situações pode o aplicador do direito inserir o sócio da pessoa jurídica no pólo passivo da relação jurídica tributária, segundo o ordenamento jurídico vigente.

A identificação do sujeito passivo pela Fazenda Pública exige critérios que devem atender à norma legal de incidência tributária, em obediência ao Princípio da Legalidade, que norteia o sistema jurídico tributário brasileiro. O Fisco, durante os procedimentos investigatórios de fatos suscetíveis de tributação, deverá verificar se o evento ocorrido no mundo fenomênico se subsume à norma legal instituidora do tributo.

Nesse processo, usará uma linguagem correta e adequada o suficiente para registrar o evento tributário, localizá-lo no espaço e no tempo, identificar o sujeito passivo e quantificar o valor a ser entregue ao Estado, a título de tributo.

Cumpra-nos pesquisar as diferenças entre o contribuinte e o responsável tributário. Nesse contexto, a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária apresenta grande relevância, mais notadamente quando se deseja atingir a pessoa dos sócios, pois a incorreta eleição do sujeito passivo terá por consequência a nulidade de qualquer tributo lançado pela autoridade tributária.

A doutrina, ao tratar da responsabilidade tributária, apresenta classificações distintas, entretanto, apesar de tais divergências, outras questões surgem quando da interpretação do Capítulo V do Código Tributário Nacional: Responsabilidade Tributária. Uma delas é estabelecer onde haverá responsabilidade exclusiva do sócio da pessoa jurídica pelos tributos devidos pela empresa, ou quando o mesmo será considerado responsável solidário.

Sob a alcunha da regra legal de incidência tributária, é de suma importância verificar se a Fazenda Pública pode incluir na execução fiscal o sócio da pessoa jurídica, sem que este tenha tido oportunidade de se defender no processo administrativo de lançamento do crédito tributário contra a empresa.

Paralelamente, busca-se conjecturar que para as empresas rege o princípio da autonomia patrimonial, ou seja, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com a de seus sócios.

O novo Código Civil, por seu turno, regula o exercício da sociedade empresarial, inclusive estabelecendo hipóteses em que os sócios terão responsabilidade limitada ou ilimitada, solidária ou não, perante as obrigações contraídas pela sociedade.

Outro aspecto importante a ser observado está relacionado à prática de crimes contra a ordem tributária e suas repercussões quanto à responsabilidade do sócio perante o crédito tributário da empresa.

Em suma, a responsabilidade tributária apresenta implicações que requerem dos aplicadores do direito um estudo analítico, restando o sócio da pessoa jurídica como um dos agentes passíveis de figuração na relação jurídica tributária e, portanto, constituindo objeto de investigação e discussão no meio doutrinário e acadêmico.

## CAPÍTULO 1 – SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 1.1 A Sujeição Passiva na Norma Jurídica Tributária

A Sujeição Passiva Tributária é instituto que tem fundamento na norma jurídica tributária, ou regra-matriz de incidência, a qual regula a conduta de um Sujeito Ativo, detentor do direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação, para com o Sujeito Passivo, que tem o dever de satisfazer a prestação.

A norma jurídica tributária encontra seu fundamento na norma jurídica em geral, a qual prescreve condutas a serem observadas pelos destinatários do comando normativo, conforme denota Luís César Souza de Queiroz:

Norma Jurídica é uma mensagem prescritiva (significação), construída a partir de enunciados prescritivos (suporte físico), reguladora de condutas intersubjetivas e dotada de exterioridade, bilateralidade e coercitividade.<sup>1</sup>

Há que se ter, então, uma relação de implicação entre dois ou mais sujeitos e que sobre cada qual recaia uma conduta, de forma coercitiva.

A relação jurídica tributária, por sua vez, veicula uma obrigação tributária que configura espécie do gênero obrigação jurídica.

De acordo com a inteligência do art. 113 do CTN, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória, admitindo, dessa forma, as modalidades patrimonial e não-patrimonial.. A obrigação tributária principal, cujo objeto é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, possui cunho patrimonial; a acessória se apresenta na forma de prestações positivas ou negativas, isto é, fazer ou deixar de fazer.

O professor Hugo de Brito Machado assim define a relação jurídica tributária:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma *lei* em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória.... A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém

---

<sup>1</sup> QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 21.



e o Estado. 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 efeitos da incidência da norma.<sup>2</sup>

Mas não basta que ocorra o fato previsto na norma legal *in abstracto*, para que surja a relação jurídica tributária. Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho, “para o ponto de vista do direito, os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria”.<sup>3</sup> Exemplo disso pode ser o caso em que um cidadão, trafegando com seu veículo por via pública, ultrapassa o semáforo vermelho. Se não houver no local um guarda ou equipamento eletrônico que possa registrar a ocorrência, isto é, a infração, nada acontecerá no mundo jurídico.

Em outros termos, para que seja indicado o sujeito passivo, é necessária linguagem competente, ou seja, uma norma individual e concreta de imposição tributária que identifique o fato, local, tempo, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. A norma jurídica tributária, então, é composta do antecedente e do conseqüente. O antecedente tem função descritora, ou seja, relata-se a ocorrência, no mundo fenomênico, de um fato que se subsume à norma geral e abstrata, do qual decorrerá a incidência de um tributo, ou de uma prestação tributária ao sujeito passivo.

Esse fato praticado pelo sujeito passivo é denominado critério material, que deve vir acompanhado dos critérios espacial e temporal, isto é, deve ser indicado o local e data de ocorrência do fato. No conseqüente se prescreverá, no critério pessoal, a conduta exigida do sujeito passivo, o qual terá o dever de pagar o tributo perante o sujeito ativo, que é detentor do direito subjetivo de exigir a prestação tributária.

Será informado também o critério quantitativo, ou seja, a base de cálculo e alíquotas, para que se torne exequível a prestação, ou seja, informa o montante a ser entregue. A base de cálculo tem por finalidade medir o tamanho da riqueza gerada, assim percebida por Paulo de Barros Carvalho:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 133.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 355.

jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.<sup>4</sup>

A alíquota, por seu turno, tem sua origem no vocábulo latino da primeira declinação, significando “parte”, ou seja, é a parcela da riqueza que será exigida do sujeito passivo a título de prestação pecuniária.

Tecidas essas considerações, as quais são de fundamental importância para situar a sujeição passiva no universo tributário, haja vista que destas premissas decorrem, por exemplo, questionamentos da correta indicação do sujeito passivo e eventual nulidade do ato administrativo que não obedeceu aos critérios em epígrafe, passa-se agora à análise pormenorizada do sujeito passivo.

No entender de Paulo de Barros Carvalho, sujeito passivo é:

[...] a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoa do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.<sup>5</sup>

Maria Rita Ferragut define sujeito passivo como:

[...] a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta<sup>6</sup>.

Da leitura do art. 121, incisos I e II do CTN, infere-se que o sujeito passivo pode ser o contribuinte, ou terceiro, conforme seja sua atuação frente ao fato signo presuntivo de riqueza.

---

<sup>4</sup> Idem. p. 324.

<sup>5</sup> Idem. p. 297.

<sup>6</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29.

## 1.2 O Contribuinte e o Responsável Tributário

Contribuinte é quem pratica o fato gerador, aquele que realiza o aspecto material da hipótese tributária, conforme preleciona Luciano Amaro:

É por isso que a figura do contribuinte (enquanto devedor de tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim, ‘auferir renda’ conduz à pessoa que auferir renda; ‘prestar serviços’ leva ao prestador dos serviços; ‘importar’ bens evidencia a figura do importador, etc. Posto o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha ‘realizado’ ou ‘praticado’. Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte.<sup>7</sup>

Para que se estabeleça uma distinção entre o contribuinte e o responsável, faz-se necessária uma breve análise do termo “responsabilidade”, o qual tem sua origem no verbo latino *respondere*, cujo significado é o responsabilizar-se de uma pessoa, conforme prenuncia De Plácido e Silva:

Forma-se o vocábulo de responsável, de responder, do latim *respondere*, tomado na significação de responsabilizar-se, vir garantindo, assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou ou do ato que praticou.

Em sentido geral, pois, responsabilidade exprime a obrigação de responder por alguma coisa. Quer significar, assim, a obrigação de satisfazer ou executar o ato jurídico, que se tenha convencionado, ou a obrigação de satisfazer a prestação de cumprir o fato atribuído ou imputado à pessoa por determinação legal.<sup>8</sup>

Em outros termos, é o dever jurídico determinado a alguém em razão de um contrato, ou por haver praticado um ato comissivo ou omissivo, que lhe seja imputado, para cumprir a prestação acordada ou o que esteja determinado em lei, conforme esclarece De Plácido e Silva.<sup>9</sup>

*Respondere*, por seu turno, perfaz-se numa obrigação de natureza contratual. Entre várias significações no mundo jurídico, a que mais se adequa ao presente estudo é a seguinte:

Responder significa ainda responsabilizar-se. E se emprega para designar a

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 281.

<sup>8</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, verbete responsabilidade. p. 713.

<sup>9</sup> Idem. p. 713.

responsabilidade da pessoa quando é chamada a responder pela obrigação, que lhe é cometida, ou pelo fato, que lhe é imputado. É pagar pelo que fez.

<sup>10</sup>

Em sentido *lato*, tanto o contribuinte quanto o responsável tributário respondem por uma obrigação tributária, todavia, no Direito Tributário o responsável tributário é eleito para responder pelo crédito tributário, no lugar do contribuinte, ou algumas vezes solidariamente ou subsidiariamente, conforme a determinação legal. A responsabilidade tributária, então, é enunciada por uma norma jurídica que tem por fundamento a lei e distinguindo o responsável tributário do contribuinte. Eis a diferenciação posta por Ricardo Lobo Torres, entre o contribuinte e o responsável tributário:

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito (*debitum*, *Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição de contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).<sup>11</sup>

O responsável é terceiro que, por determinação legal, venha a compor o critério pessoal da regra matriz de incidência tributária.

Cabe observar que o instituto da Responsabilidade, visto sob a ótica do Direito Civil, fornece a idéia de conseqüência pelo descumprimento de um dever jurídico. Vale dizer que, em havendo uma obrigação jurídica de “A” para “B”, o primeiro não a cumprindo, poderá ser responsabilizada por “B” em perdas e danos.

No Direito Tributário, a responsabilidade deve ser vista sob o prisma de um dever jurídico, o qual será cumprido pelo responsável, em lugar do contribuinte, ora em decorrência de simples adequação das necessidades de controle e arrecadação da administração tributária, como é o caso da substituição tributária, a qual será analisada mais à frente, ora por ser vista como regra

---

<sup>10</sup> *Idem*. p. 713.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 228.

sancionatória, retirando a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo e incluindo a de terceiro.

## **CAPÍTULO 2 - CLASSIFICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

A responsabilidade tributária, no que tange à sua natureza, é ponderada sob ângulos distintos, conforme a doutrina que a analisa.

Os doutrinadores mais célebres do fenomenologia tributária brasileira classificaram a responsabilidade tributária como espécie de sujeição passiva indireta.

No Brasil, o precursor da sistematização da sujeição passiva tributária foi Rubens Gomes de Souza, classificando-a tal como retrocitado: em sujeição passiva direta e indireta. Seguindo essa classificação, Hugo de Brigo Machado definiu o sujeito passivo direto:

O sujeito passivo direito (ou contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. Assim, no imposto sobre a renda, o sujeito passivo direito é aquele que aufera a renda. No imposto sobre o consumo, o sujeito passivo direito é o consumidor, e assim por diante.<sup>12</sup>

A sujeição passiva indireta se apresenta nas modalidades *transferência e substituição*, no entender do douto professor. A transferência se instaura 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.<sup>13</sup>

A substituição, por sua vez, independe de outros eventos:

[...] ocorrerá 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 a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por

---

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 151.

<sup>13</sup> Idem, p. 151.

suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados contribuintes de fato.<sup>14</sup>

Além disso, Hugo de Brito, apresenta outra classificação da responsabilidade, nos moldes como a mesma é tratada no CTN:

- Responsabilidade dos sucessores: aquelas previstas nos arts. 130 a 133 do CTN;
- Responsabilidade de terceiros: elencada nos arts. 134 e 135 do CTN; e
- Responsabilidade por infrações: determinada nos arts. 136 e 137 do CTN.

Os citados dispositivos legais apresentam situações em que terceiro, que não executou o fato gerador da obrigação tributária, vem a ser eleito responsável pelo crédito tributário, tendo como fundo uma causa conexa, seja ela a sucessão, ou a prática de atos infracionais administrativos, civis ou penais, como se verá em uma análise mais aprofundada no capítulo seguinte.

Classificação similar é apontada por Eduardo de Moraes Sabbag, o qual, todavia inclui a solidariedade como uma espécie de responsabilidade por transferência. Em suma, apresenta a responsabilidade tributária dividida da seguinte forma:

- Responsabilidade por substituição; e
- Responsabilidade por transferência. Esta, por sua vez, subdividida em:
  - Por solidariedade;
  - Dos sucessores; e
  - De terceiros.

Para explicar a diferença entre responsabilidade por substituição e por transferência, o autor recorre à ocorrência do Fato Gerador:

Por substituição (originária): a sujeição passiva é anterior à ocorrência do fato gerador. A escolha do responsável ocorre antes da existência do fato gerador. Responsável por substituição = 3ª pessoa + lei + pagar = antes do FG.

Por transferência (derivada): a sujeição passiva surge em momento posterior à ocorrência do fato gerador. A escolha do responsável ocorre após a existência do FG.

---

<sup>14</sup> Idem, p. 152.

Responsável por transferência = 3ª pessoa + lei + pagar = após o FG.<sup>15</sup>

Alfredo Augusto Becker, diferentemente dos autores retrocitados, nega a qualificação do substituto tributário como responsável tributário. Segundo o renomado autor, o substituto tributário é espécie de contribuinte, conforme se denota a seguir:

Primeiro esclarecimento – O substituo legal tributário é uma espécie do gênero contribuinte *de jure*. Contribuinte *de jure* é a pessoa que a regra jurídica põe no pólo negativo da relação jurídica tributária, assumindo a posição de sujeito passivo da mesma. Contribuinte *de jure* é o gênero que abrange duas espécies: o substituto legal tributário e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.<sup>16</sup>

Para ilustrar a presente classificação, Becker cita o caso do imposto de renda retido na fonte da pessoa física. O substituto legal tributário tem a responsabilidade de reter o tributo na fonte e recolhê-lo aos cofres públicos até o momento da entrega da declaração do imposto de renda pelo contribuinte. Passado esse prazo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é transferida para o próprio contribuinte, se aquele não houver retido o imposto, como determinava a primeira regra jurídica.

Ao mesmo tempo, Becker critica a distinção que a doutrina faz entre o substituto e o “contribuinte de fato”, quando na verdade o contribuinte de fato não existe no mundo jurídico, mas representa somente uma repercussão econômica:

Segundo esclarecimento - ... Ora, aquele que tiver bem nítido o conceito de contribuinte de fato; que tiver abandonado a simplicidade da ignorância no tocante à repercussão econômica do tributo; que conhecer a verdadeira consistência da repercussão econômica, na fase atual da Ciência das Finanças Publicas e da Política Fiscal, compreenderá facilmente a ingenuidade deste raciocínio que pretende erguer a teoria do substituto legal tributário na substituição do contribuinte de fato, por uma outra pessoa.

Quarto esclarecimento - ...Tendo-se bem presente a distinção entre substituído e contribuinte de fato indicada no segundo esclarecimento supra,

---

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004. p. 166.

<sup>16</sup> Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.554.

compreende-se facilmente que o contribuinte de fato nunca tem qualquer relação jurídica com o sujeito ativo (Estado).<sup>17</sup>

Para Ricardo Lobo Torres, a sujeição passiva divide-se tal como veiculada no art. 128 do CTN: é formada pelo contribuinte, aquele que pratica o fato gerador, e pelo responsável tributário, que pode se dar por substituição, solidariedade ou subsidiariedade, senão vejamos:

Entendemos que o art. 128 engloba todas as nomeações possíveis a serem atribuídas ao responsável tributário:

- a) O substituto, que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste;
- b) Os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto com o contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo;<sup>18</sup>

Segue essa mesma linha de raciocínio Sérgio Pinto Martins, o qual observa que “o terceiro pode ter responsabilidade exclusiva por determinação da lei ou responsabilidade solidária ou subsidiária”.<sup>19</sup>

Abstraindo-se das diferentes formas de classificação da responsabilidade tributária, a diferença entre o substituto e o demais responsáveis é que o primeiro assume o lugar do contribuinte, enquanto que estes passam a compartilhar a responsabilidade pelo crédito tributário juntamente com o contribuinte, como entende Ricardo Lobo Torres:

O substituto se extrema dos demais responsáveis porque fica no lugar do contribuinte, enquanto o responsável fica junto, mantendo-se a responsabilidade supletiva do contribuinte.

O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído.

[...]

<sup>17</sup> Idem, p. 555/556.

<sup>18</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 232.

<sup>19</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 175.



Mas o substituído não é totalmente estranho à relação tributária. Para que haja a substituição é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexo.<sup>20</sup>

No que diz respeito à responsabilidade por sucessão, o CTN elenca as seguintes responsabilidades:

- Art. 130: do adquirente, pelos tributos que recaiam sobre a propriedade, domínio útil ou posse de bens imóveis;
- Art. 131: do adquirente ou remitente, pelos tributos devidos sobre os bens adquiridos ou remidos; do sucessor a qualquer título, cônjuge meeiro e espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus*;
- Art. 132: da pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação e incorporação;
- Art. 133: da pessoa natural ou jurídica que adquirir fundo de comércio, estabelecimento industrial ou profissional e continuar as atividades daquela;

Considerando as referidas determinações legais, a responsabilidade do sucessor é assim definida por Ricardo Lobo Torres:

Há responsabilidade do sucessor quando terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, assume a obrigação tributária em virtude da impossibilidade de seu cumprimento pelo anterior proprietário do bem ou pela pessoa jurídica que precedentemente explorava a atividade econômica. A responsabilidade, aí, é subsidiária, já que apenas surge depois de comprovada a impossibilidade de seu cumprimento pelo contribuinte, e solidária, sempre que possível, por não excluir a do contribuinte, abrangendo todos os créditos constituídos, definitivamente ou não.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 233/234.

<sup>21</sup> Idem. p. 235/236.

## 2.1 Solidariedade e Responsabilidade Tributária

A solidariedade no Direito Tributário apresenta as características principais daquela conhecida no Direito Civil, ou seja, se há mais de um devedor para o crédito tributário, cada qual responde integralmente pela dívida, se a Fazenda Pública assim entender, no momento da cobrança judicial. Ademais, o CTN veicula regras similares ao conceito de solidariedade do Direito Privado.

Hugo de Brito conceitua a solidariedade a partir da determinação exarada no art. 124, I e II do CTN, isto é:

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.<sup>22</sup>

Acrescenta Ricardo Lobo Torres:

O conceito de solidariedade do Direito Tributário coincide com o do Direito Civil, com algumas peculiaridades. A solidariedade no Direito Civil é a concorrência, na mesma obrigação, de mais de um credor ou devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda (art. 896, parágrafo único, do Código Civil).

Há solidariedade no Direito Tributário quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I). Exemplo: se diversas pessoas adquirem um bem imóvel, são todas elas solidariamente responsáveis pelo ITBI. A solidariedade abrange o

---

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 146

pagamento dos tributos e das prestações acessórias correspondentes à penalidade e aos juros e acréscimos moratórios.<sup>23</sup>

É de se verificar que a solidariedade pode ser concebida quanto a um grupo de contribuintes que, atuando no mesmo negócio jurídico, estão sujeitas individualmente ou em conjunto a suportar à exigência da totalidade do tributo devido; ou a solidariedade pode se configurar também entre contribuintes e terceiros que ingressam na relação jurídica tributária como responsáveis, seja a responsabilidade por transferência ou por substituição.

Para Amílcar Falcão, a solidariedade representa somente a intensidade da responsabilidade, argumento no qual reside bastante coerência, conforme se verifica *in verbis*:

Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o contribuinte (Steuerschuldner).

[...]

Os demais sujeitos passivos, no entanto, só se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa.

[...]

Não excluem, pois, o devedor originário. Apenas, a lei lhes dá uma responsabilidade pelo tributo (obligatum), destacando-a da pessoa devedora originária.

[...]

Varia a intensidade desta responsabilidade, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte.<sup>24</sup>

## 2.2 A Responsabilidade Tributária dos Sócios na Execução Fiscal

Questiona-se se é possível incluir o sócio-administrador como responsável pelos tributos devidos pela empresa em sede de execução fiscal. Para que se promova a execução, faz-se necessária a existência regular da Certidão de Dívida Ativa - CDA, a qual constitui título

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 228.

<sup>24</sup> FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário - rev. e atualizada*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 87.

executivo extrajudicial hábil a ser utilizado pela Fazenda Pública para a cobrança judicial de tributos vencidos e não pagos.

De acordo com a Lei nº 6.830/80, c/c o art. 204 do Código Tributário Nacional, a CDA tem como requisitos liquidez, certeza e exigibilidade. Nela deve estar presente o nome do devedor e de seus co-responsáveis, além do valor do crédito tributário, entre outros dados. Conforme preconiza Zelmo Denari<sup>25</sup>, para que a CDA seja emitida, é necessária a existência prévia de um processo administrativo tributário.

A doutrina e a jurisprudência divergem, todavia, no tocante à possibilidade de responsabilização dos sócios-gerentes da sociedade, quando a CDA é emitida em nome da pessoa jurídica. No entender de Juliana Furtado, o Código de Processo Civil autoriza a inclusão de responsável pelo crédito na demanda judicial em fase de execução:

Pergunta-se aqui qual seria o fundamento legal que permitiria que o pólo passivo do feito executivo viesse a ser alterado. O art. 568, incisos I e V, do CPC disciplina que são sujeitos passivos na execução, dentre outros, o devedor e o responsável tributário definido na legislação específica. A Lei nº 6.830/80, em seu art. 4º, inciso V, também permite que o feito executivo possa ser promovido contra o responsável tributário.

Importante salientar que se a responsabilidade destes terceiros não está configurada quando do ajuizamento do feito executivo, sendo que no decorrer do processo de execução tal responsabilidade vem à tona, tais dispositivos, sem sombra de dúvidas, conferem legitimidade para que haja o redirecionamento da cobrança do crédito tributário.<sup>26</sup>

E compartilha desse posicionamento Helena Marques Junqueira, ao afirmar que se trata de uma questão de prova da prática de atos ilícitos pelo terceiro a ser eleito como responsável tributário no processo de execução:

Se a ação de execução fiscal inicia-se contra a pessoa jurídica, mas fica comprovado durante o processo que havia, na verdade, a substituição tributária na relação jurídica com o sujeito ativo, a troca dependerá, apenas, da comprovação da ocorrência dos atos ilícitos que possibilitaram o não pagamento do tributo.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 223.

<sup>26</sup> FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 167/168.

<sup>27</sup> Idem. p. 168.

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, reconhece os sócios como responsáveis tributários por substituição e entende possível sua inclusão na execução fiscal sem que tenham constado inicialmente do título executivo extrajudicial ou certidão de dívida ativa da Fazenda Pública:

EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE LIMITADA. SÓCIO-GERENTE. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO POR SUBSTITUIÇÃO. CPC, ART. 568, V. CTN, ART. 135, III. Execução fiscal. Legitimação passiva. As pessoas referidas no inciso III do artigo 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, se lhes aplica o disposto no artigo 568, V, do Código de Processo Civil, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial.<sup>28</sup>

Outra situação jurídica que permite cobrar diretamente dos sócios os tributos devidos pela sociedade é a decretação de falência da pessoa jurídica. Nesse aspecto, a própria Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, no seu art. 82, autoriza a responsabilização pessoal do sócio da sociedade de responsabilidade limitada pelos danos causados, mediante ação movida no âmbito do processo civil:

Art. 82. A responsabilidade pessoal dos sócios de responsabilidade limitada, dos controladores e dos administradores da sociedade falida, estabelecida nas respectivas leis, será apurada no próprio juízo da falência, independentemente da realização do ativo e da prova da sua insuficiência para cobrir o passivo, observado o procedimento ordinário previsto no Código de Processo Civil.

§ 1º Prescreverá em 2 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da sentença de encerramento da falência, a ação de responsabilização prevista no **caput** deste artigo.<sup>29</sup>

Entende-se então, que, com a decretação da falência, fica aberta a possibilidade de responsabilização pessoal do sócio pela totalidade dos prejuízos provocados a terceiros em decorrência desta falência, entre eles os créditos tributários inadimplidos, de forma ilimitada, nos termos do art. 77 do aludido diploma legal, a seguir colacionado:

Art. 77. A decretação da falência determina o vencimento antecipado das dívidas do devedor e dos sócios ilimitada e solidariamente responsáveis,

<sup>28</sup> STF. RE nº 93.491/MG. Rel. Min. Moreira Alves. Segunda Turma. J. 16/12/1980. In: Diário de Justiça, p. 2856, 03/04/1981.

<sup>29</sup> BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 9 fev. 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm). Acesso em: 09 nov. 2007.

com o abatimento proporcional dos juros, e converte todos os créditos em moeda estrangeira para a moeda do País, pelo câmbio do dia da decisão judicial, para todos os efeitos desta Lei.<sup>30</sup>

## **CAPÍTULO 3 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA PESSOA JURÍDICA E DOS SÓCIOS**

### **3.1 O Princípio da Autonomia Patrimonial**

Para que um Ser venha a ter personalidade, faz-se necessário que ele possua: fim em si mesmo; consciência deste fim; e poder para defendê-lo, conforme preconiza Alfredo Augusto Becker.<sup>31</sup>

Dizia Savigny, por meio da teoria da personificação, que a pessoa jurídica é uma ficção e que somente o homem pode ser considerado sujeito de direito:

As pessoas são sujeitos nas relações jurídicas. A idéia de sujeito de direito se confunde com a de homem: cada indivíduo e, somente o indivíduo, tem capacidade jurídica.<sup>32</sup>

Contrapondo-se à teoria de Savigny, as teorias realistas vieram a afirmar que as pessoas jurídicas são criação do Direito, o qual lhes dá personalidade jurídica e, portanto, passam a existir no mundo jurídico, vindo a ser titulares de direitos e obrigações, com um patrimônio independente daquele dos seus sócios.

Rubens Requião<sup>33</sup>, por seu turno, quando da análise das sociedades comerciais, descreve quatro efeitos decorrentes do fenômeno da personificação, que também auxiliam na caracterização da personalidade jurídica. O primeiro é ter a pessoa jurídica como sujeito capaz de direito e obrigações. Dessa forma, tem ela a capacidade de adquirir direitos, assumir obrigações, bem como de estar em juízo por si.

---

<sup>30</sup> Idem.

<sup>31</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses. p. 200.

<sup>32</sup> Apud. PACHECO, Ângela Maria da Mota. *Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Coord. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 341.

<sup>33</sup> REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva. p. 382.

O segundo efeito colocado é que, tendo em vista a individualidade da pessoa jurídica, os sócios que a constituírem não se confundem com a mesma, não adquirindo, no caso das sociedades mercantis, a qualidade de comerciantes, por exemplo.

O terceiro, e mais importante para o aprofundamento em tela, é a ampla autonomia patrimonial. O patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio de seus sócios.

Por fim, o quarto efeito decorrente da personificação é que a pessoa jurídica constituída tem a prerrogativa de modificar a sua estrutura, tanto no aspecto jurídico (tipo de sociedade, por exemplo), quanto no econômico (ingresso ou retirada de sócios).

Na seara tributária, haverá momentos em que, apesar de a empresa haver praticado a materialidade da hipótese de incidência tributária, será chamada a compor o pólo passivo da relação jurídica tributária terceira pessoa, *in casu*, os sócios da empresa, conforme prenuncia Emanuel Carlos Dantas de Assis.<sup>34</sup>

O destinatário da obrigação tributária, contudo, quando distinto da pessoa jurídica praticante do evento previsto na hipótese de incidência tributária, somente poderá ser chamado de responsável pelo pagamento da prestação tributária, se for verificada a ocorrência de um segundo fato, que não o tributário, que enseje a responsabilidade do sócio da pessoa jurídica, por exemplo. Assim se posiciona Ângela Maria da Mota Pacheco:

Já na responsabilidade tributária, o pagamento que não for feito pelo contribuinte originário o será pelo responsável. Mas para que este apareça, será necessária a ocorrência de um segundo fato.

...

O fato que desencadeia a responsabilidade é um fato novo, que não o fato jurídico tributário, mas com ele conexo. Relevante é também o momento em que este ocorre, pois, a partir deste é que nasce a obrigação do responsável.

O responsável tributário arca com o ônus do tributo. São, pois, destinatários legais tributários tanto o contribuinte como o responsável. A eles se aplica o princípio da capacidade contributiva.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *Sistema Constitucional Tributário – O Tributo e suas Espécies*. Curitiba: Juruá, 2001, p. 52.

<sup>35</sup> TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 350.

### 3.2 Responsabilidade Civil do Sócio da Pessoa Jurídica

Os princípios gerais de direito privado, em matéria de direito tributário, serão utilizados quanto à sua definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas, como prescrito no art. 109 do CTN, mas não poderão ter seus efeitos alterados pela legislação tributária. Isso não quer dizer que não seja possível atribuir efeitos fiscais distintos a tais institutos.

É dizer que o legislador não poderá atribuir conteúdo semântico distinto a determinados institutos que são próprios do direito privado, para fins de dar materialidade à incidência tributária, mas poderá fornecer efeitos tributários diversos. É como ensina o prof. Aliomar Baleeiro:

O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos, opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação, etc. conservam, no Direito Financeiro, quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral.<sup>36</sup>

De outro lado, as convenções entre os particulares não poderão se opor à Fazenda Pública, isto é, contratos privados não poderão atuar excepcionando a aplicação da norma tributária ao sujeito passivo, tal como é prescrito no art. 123 do CTN.

Antes mesmo de adentrar nas normas de responsabilidade do Código Civil do sócio da Pessoa Jurídica, há que se ter em conta que as regras do Código Tributário Nacional têm superioridade diante daquelas elencadas no Código Civil, haja vista ser o CTN lei específica, imperando aí o princípio da especificidade.

No caso de sociedades irregulares, compreendidas com aquelas que celebram formalmente contrato social, mas não o registram no órgão competente, conforme prescreve o art. 990 do Código Civil, a responsabilidade é solidária e ilimitada dos sócios, os quais responderão com o seu patrimônio pelas dívidas da sociedade, sem benefício de ordem e, apesar de não constituída a empresa, para os fins tributários não há qualquer importância, nos termos do art. 126, III do CTN.

---

<sup>36</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 685.



Dessa forma, aplica-se o Princípio do “non olet” (dinheiro não tem cheiro), o qual é constatado mais precisamente no art. 118 do CTN e, segundo o qual, ainda que o negócio jurídico seja considerado nulo por apresentar completa ilicitude para com o ordenamento jurídico, seus reflexos no âmbito tributário, contudo, serão perfeitamente válidos, acaso a norma de incidência tributária alcance a materialidade dos fatos praticados.

No caso da sociedade de fato e sociedade irregular, não há que se cogitar em autonomia patrimonial, pois todos os sócios responderão solidária e ilimitadamente entre si pelas obrigações da sociedade. Haverá, então, solidariedade e confusão patrimonial dos bens da sociedade com os dos sócios, como bem determina o art. 990, conjugado com o art. 1.024 do Código Civil, o qual exclui o benefício de ordem com relação à sociedade de fato. O sócio que agiu em nome da sociedade em comum terá responsabilidade ilimitada e direta. Os demais sócios, os quais não atuaram em nome da sociedade em comum, terão responsabilidade solidária e ilimitada, contudo subsidiária.

Há que se ter em conta também que o exercício da atividade empresarial deve se dar por pessoa não impedida legalmente, pois, do contrário, ocorrerá a responsabilização pelas obrigações decorrentes do exercício da atividade (art. 973 do Código Civil).

O que se verifica no comando legal supra é que aquele que por sua conta e risco decidir assumir negócio empresarial, sob absoluto impedimento legal, responderá perante terceiros prejudicados. Tal regra se coaduna com a veiculada no art. 135 do CTN, já que o ato praticado é contrário à lei, fazendo nascer daí uma obrigação tributária.

Relativamente às sociedades dotadas de personalidade jurídica, o Código Civil prevê as seguintes modalidades:

- 1- Sociedades simples, conforme arts. 997 a 1.038. A responsabilidade dos sócios da sociedade simples será eleita pela vontade das partes e prevista no contrato social (art. 997, inciso VIII do C.C.). As mesmas disposições legais se aplicam às sociedades em conta de participação, as quais são consideradas espécies de sociedade em comum.
- 2- Sociedade em Nome Coletivo: arts. 1.039 a 1.044 do Código Civil. O art. 1.039 determina a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios de forma solidária e ilimitada.
- 3- Sociedade em Comandita Simples: arts. 1.045 a 1.051 do Código Civil. Nessa espécie de sociedade, os sócios comanditados são responsáveis solidária e ilimitadamente pela

obrigações sociais, enquanto que os sócios comanditários se obrigam somente ao valor de sua quota.

- 4- Sociedade Limitada: arts. 1.052 a 1.087 do Código Civil. A responsabilidade dos sócios está limitada ao valor das quotas, sendo que ocorrerá responsabilidade solidária quanto à integralização do capital social;
- 5- Sociedade Anônima: o Código Civil, nos seus arts. 1.088 e 1.089, prescreve a responsabilidade do sócio ou acionista como limitada ao preço das ações que subscrever ou adquirir, assim como remete à legislação especial a regulação da sociedade anônima. A lei que atualmente regula a sociedade anônima é a Lei nº 6.404/76, estabelecendo no art. 158 a responsabilidade do administrador:

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

[...]

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.<sup>37</sup>

- 6- Sociedade em Comandita por Ações: prevista nos arts. 1.090 a 1.092 do Código Civil, é regida também em conformidade com as normas relativas à sociedade anônima. Todavia, estabelece o art. 1.091 que o acionista que administrar a sociedade responderá subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade, havendo responsabilidade solidária entre os demais diretores.
- 7- Sociedade Cooperativa: os arts. 1.093 a 1.096 do Código Civil regem a sociedade cooperativa. Muito embora não configure como sociedade empresarial, o Art. 1.095 do Código Civil estabelece que a responsabilidade do administrador da Sociedade

---

<sup>37</sup> BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm). Acesso em 20.06.2008.

Cooperativa poderá ser limitada ou ilimitada, conforme as disposições do estatuto social.

### **3.3 Responsabilidade Tributária do Sócio da Pessoa Jurídica**

Na hipótese de extinção da pessoa jurídica, a responsabilidade tributária será determinada à luz do art. 132 do CTN.

Observe-se que, extinta a pessoa jurídica, mas sendo ela fusionada, transformada, ou incorporada, há de se ter em conta que uma outra pessoa jurídica passará à condição de responsável pelo crédito tributário que eventualmente foi constituído contra a sucedida. Vigora, sob este aspecto, o Princípio da Autonomia Patrimonial, segundo o qual os sócios não responderão com os seus bens pelas dívidas assumidas pelas pessoas jurídicas.

Esse princípio, todavia, não pode ser considerado absoluto, haja vista que em determinadas situações os sócios e/ou administradores poderão agir contra o interesse das pessoas jurídicas, de forma ilícita, seja este ato um ilícito civil ou penal. Sendo um ilícito civil, subsume-se à hipótese do art. 135 do CTN.

É de se ressaltar que, para que surja a relação jurídica tributária, deve ser praticado, anteriormente, um ato com excesso de poder, infração à lei ou contrato social, por uma das pessoas enumeradas nos incisos I ao III do citado diploma legal. A dúvida que surge é se a responsabilidade prevista neste artigo é de natureza administrativa ou sancionatória, porque a partir desta definição, ter-se-á que a responsabilidade poderá ser imputada exclusivamente ao agente, retirando a empresa do pólo passivo da relação jurídica tributária, caso se entenda tratar-se de sanção. Esse é o entendimento de Maria Rita Ferragut, quando alerta que tal responsabilização pressupõe o dolo do agente:

A pessoa física não pode ser responsabilizada nos termos do artigo 135 do CTN simplesmente porque é sócia ou administradora, deverá ser plenamente comprovada sua autoria na prática do ato que lhe está sendo imputado, ou ao menos sua decisão pela prática do ato.

Deverá, também, provar que o ato é ilícito e que foi praticado com dolo (e culpa, no caso do artigo 134) e o agente, se o quisesse, poderia ter agido de forma diversa.<sup>38</sup>

Por tal exegese, o sócio da pessoa jurídica que praticar atos contra a própria sociedade, ainda que a sociedade tenha se aproveitado de todo o signo presuntivo de riqueza manifestado na ocorrência do fato gerador, será responsabilizado pessoalmente e exclusivamente pelo tributo devido, a título de sanção. Não seria observado, neste momento, o princípio da capacidade contributiva.

O art. 134, em seu *caput*, trata da responsabilização de determinadas pessoas pelo crédito tributário diante de ações ou omissões de que forem responsáveis, entre eles os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Tal dispositivo, no meu entender, é hipótese de ato culposo, não-doloso, tanto que, apesar de no *caput* estar disposto que responderão solidariamente, deve-se atentar que o legislador incorreu numa impropriedade técnica, uma vez que a responsabilidade solidária somente ocorrerá em decorrência da impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte, ou seja, trata-se de responsabilidade subsidiária.

Com a publicação da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a qual dispõe sobre o Simples Nacional, é de se constatar que a responsabilidade dos sócios das microempresas e de empresas de pequeno porte foi ampliada para além dos limites do patrimônio da pessoa jurídica, na hipótese em que se apurar a ocorrência de impostos, contribuições e respectivas penalidades após a empresa haver baixado seus registros nos órgãos competentes por inatividade, mesmo que se trate de simples inadimplemento de tributos e contribuições, conforme se denota da leitura do diploma legal, em seu art. 78, § 3º e 4º.

### **3.3.1 Responsabilidade do Sócio pelos tributos previdenciários**

A legislação tributária que assegura a cobrança de contribuições sociais para a seguridade sócia fornece, contudo, tratamento diferente à responsabilidade dos sócios que atuarem pelas suas respectivas empresas.

---

<sup>38</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 135/136.

Segundo o art. 13 da Lei nº 8.620/1993, os sócios possuem responsabilidade solidária diante dos débitos relativos à seguridade social, sejam eles de sociedade limitada ou anônima:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.<sup>39</sup>

A lei, nesse caso, atribuiu aos sócios e acionistas da pessoa jurídica uma responsabilidade do tipo objetiva, a qual independe de dolo ou culpa. Basta que a empresa esteja inadimplente para com as contribuições previdenciárias, para que seja possível a responsabilização solidária de seus sócios e acionistas.

Amador Paes de Almeida segue esse mesmo raciocínio, isto é, os sócios da pessoa jurídica devem responder solidária e ilimitadamente quanto aos débitos previdenciários.<sup>40</sup>

A doutrina e a jurisprudência apontam, contudo, divergências quanto à fundamentação da responsabilidade dos sócios, inclusive se esta deve se estender também aos sócios não-administradores, ou se somente aos que executam atos de gestão.

O STJ assim se pronunciou no Recurso Especial nº 374.139/RS:

Assim, nos casos de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade atribuída pelo citado dispositivo ao sócio-cotista tem respaldo no art. 124, II, do CTN. Nessa situação, portanto, por ser a responsabilidade de todo e qualquer sócio imposta por determinação legal, não há cogitar da necessidade de comprovação, pelo credor exequente, de que o não-recolhimento da exação decorreu de ato praticado com violação à lei, ou de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora. Todavia, cumpre salientar que o prosseguimento da execução contra o sócio-cotista, incluído no rol dos responsáveis tributários, fica limitado aos débitos da sociedade no período posterior à Lei 8.620/93, que

---

39 BRASIL. Lei nº 8.620, de 05 de janeiro de 1993. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 06 jan. 1993. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1993/8620.htm>. Acesso em 20.07.2008.

<sup>40</sup> DE ALMEIDA, Amador Paes. *Execução de Bens dos Sócios : Obrigações Mercantis, Tributárias, Trabalhistas: da Desconsideração da Personalidade Jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 6. ed. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 149.

não pode retroagir para alcançar o patrimônio do sócio quanto à satisfação de obrigações anteriores à sua entrada em vigor. Quanto aos débitos anteriores, aplica-se a sistemática geral de responsabilização subsidiária prevista no art. 135 do CTN.<sup>41</sup>

De forma diametralmente oposta, o Ministro Luiz Fux, também do STJ, entendeu pela afastabilidade da Lei nº 8.620/93, por ser ela uma lei ordinária contrária aos regramentos dados pelo CTN, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar:

É cediço que a contribuição para a seguridade social é espécie do gênero tributo, devendo, portanto, seguir o comando do Código Tributário Nacional. O CTN, por seu turno, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. Destarte, não há que se falar na aplicação da lei ordinária 8.620/93, posto ostentar grau normativo hierarquicamente inferior ao CTN, mercê de esbarrar no princípio da hierarquia das leis, de natureza constitucional, que foge aos limites do recurso especial traçados pela Constituição Federal, ao determinar a competência do STJ.<sup>42</sup>

### **3.4 Responsabilidade Criminal do Sócio da Pessoa Jurídica**

O Código Tributário Nacional reservou o art. 137 para tratar da responsabilidade por infrações, em cujo tipo se verifica a ocorrência de dolo, de onde se pode concluir que se trata de infrações administrativas que igualmente são tipificadas como crimes ou contravenções.

Pode-se questionar se as infrações aqui abordadas acarretam responsabilidade pelo crédito tributário e pelas multas ou somente por estas. Segundo Maria Rita, a responsabilidade abordada no art. 137 refere-se ao crédito tributário, entendido este como formado pelo tributo e eventuais multas aplicáveis:

Ademais, entendemos que os artigos que compõem a responsabilidade por infrações aplicam-se tanto ao crédito tributário quanto às multas decorrentes do descumprimento das obrigações e deveres fiscais, conclusão que nos

---

<sup>41</sup> STJ. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 374.139 - RS (2003/0125702-9). Primeira Seção. Rel. Min. Castro Meira. J. 10/11/2004. In: Diário de Justiça, p. 181, 28/02/2005.

<sup>42</sup> STJ. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 536.098 - MG (2003/0077890-2). Primeira Turma. Rel. Min. Luiz Fux. J. 16/10/2003. In: Diário de Justiça, p. 376, 03/11/2003.

leva a afastar o entendimento de que o artigo 135 do CTN trata de tributos, enquanto os artigos 136 e 137, das sanções tributárias.<sup>43</sup>

Seria essa responsabilidade exclusiva ou solidária?. No entendimento de Aliomar Baleeiro, quando o terceiro praticar atos ofensivos à lei, fazendo nascer aí as sanções tributárias, a responsabilidade será exclusiva:

Se a culpa do terceiro-responsável é leve ou levíssima, simples negligência na administração, na representação ou na fiscalização do pagamento do tributo, devido pelo contribuinte, responderá o terceiro apenas subsidiariamente pelo pagamento do tributo, acrescido das sanções moratórias. Nesse caso, não se lhe podem impor penalidades mais graves pela ilicitude, conforme art. 134. Se, não obstante, o terceiro-responsável, dolosamente, pratica atos ou omissões contra o contribuinte, ofensivos à lei, mandato ou contrato social, e deles nascem tributos, em nome do contribuinte, responde aquele pessoal e exclusivamente pelo tributo (art. 135) e pelas sanções tributárias (art. 137), excluindo-se a responsabilidade do contribuinte.<sup>44</sup>

De outro lado, para uma melhor compreensão do art. 137 do CTN, há que se identificar o objeto da responsabilidade prevista no art. 136 do mesmo diploma legal. A responsabilidade abordada no art. 136 do CTN independe de culpa ou dolo. Em verdade, basta que ocorra no mundo fenomênico o evento previsto em lei como infração tributária, para restar configurada a materialidade da incidência tributária. Todavia, relativamente às infrações previstas no art. 137, há que se provar o dolo, como bem aduz Renato Lopes Becho (“Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária”, *Dialética*, págs. 187 e 188):

A responsabilidade objetiva prevista no art. 136 não tem nada a ver com a responsabilidade do artigo 137, que é subjetiva.

Os tipos do artigo 137 exigem o concurso do dolo, com o que a Fazenda Pública precisaria, antes de executar esse responsável/delinquente, de decisão administrativa, obtida em processo próprio, para depois executar essa responsabilidade.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 145.

<sup>44</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 763.

<sup>45</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 187/188.

## CONCLUSÃO

A premissa básica da validade do crédito tributário em nome do sujeito passivo é a existência de uma norma jurídica individual e concreta que atenda aos preceitos da lei instituidora do tributo, no que diz respeito aos critérios material, espacial, territorial, pessoal e quantitativo.

A diferença entre contribuinte e responsável é que o primeiro realiza o fato previsto em lei como suficiente e necessário para o surgimento da obrigação tributária, estando diretamente relacionado com o débito, enquanto que o segundo é aquele que tenha relação indireta com o fato gerador, mas que a lei o elegeu para cumprir a prestação tributária.

No critério pessoal da norma jurídica tributária poderá estar o contribuinte e/ou o responsável tributário, conforme a responsabilidade seja qualificada como solidária ou exclusiva.

No meu entender a melhor classificação a ser dada à responsabilidade tributária é a que se elenca a seguir:

- Responsabilidade por Transferência:
  - Por sucessão: aquelas previstas nos arts. 130 a 133 do CTN;
  - Responsabilidade de terceiros: veiculada nos arts. 134 e 135 do CTN,;
  - Responsabilidade por infrações: determinada nos arts. 136 e 137 do CTN.
- Responsabilidade por Substituição: conforme art. 128 do CTN.

Na Responsabilidade por Transferência o contribuinte existe, mas a responsabilidade pelo pagamento do tributo é transferida a outra pessoa, o responsável tributário, em decorrência de outro fato, que pode se dar antes, durante ou após a ocorrência do fato gerador.

Já na responsabilidade por substituição, o responsável tributário é aquele já eleito por lei como diretamente obrigado ao pagamento do tributo, sem que se tenha necessidade de exigência da prestação tributária pelo contribuinte.

A solidariedade, subsidiariedade e exclusividade não podem ser consideradas espécies de responsabilidade, mas sim aspectos inerentes a cada espécie de responsabilidade, isto é, podem estar presentes tanto na sucessão, quanto na responsabilidade de terceiros ou na responsabilidade por infrações.

Os sócios podem ser arrolados na execução fiscal de tributo lançado contra a pessoa jurídica, posto que há solidariedade. É de se entender, então, que o pressuposto da execução judicial



do crédito tributário contra o sócio da pessoa jurídica é a existência de título da dívida ativa, no qual conste o sócio como responsável pelo crédito tributário, baseado em lançamento tributário fundamentado na responsabilidade do sócio, seja ela exclusiva, subsidiária ou solidária.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios : Obrigações Mercantis, Tributárias, Trabalhistas: da Desconsideração da Personalidade Jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 6. ed. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2003.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *Sistema Constitucional Tributário – O Tributo e suas Espécies*. Curitiba: Juruá, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª.ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª.ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9ª. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.
- DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário - rev. e atualizada*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.
- <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1993/8620.htm>
- [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm)
- [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 175.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.