

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Estenil Casagrande Pereira

A responsabilidade tributária dos administradores frente às dívidas contraídas pelas sociedades limitadas.

INTRODUÇÃO

O Tema abordado pelo presente estudo trata da responsabilidade tributária que tem os sócios quotistas nas obrigações fiscais contraídas pelas empresas de sociedade limitada.

Apesar de não inovador na seara jurídica, seu questionamento é de suma importância, haja vista haver reiteradas decisões de Nobres Magistrados no sentido de ilimitar essa responsabilização dos sócios sem a devida observância se tal obrigação é resultante de ato ilícito (excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatuto social) por ele praticado, como prevê o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Para alcançarmos nossos objetivos, exporemos inicialmente as principais características da sociedade limitada, fazendo a diferenciação entre a pessoa jurídica e a pessoa dos sócios, além de apontarmos quais os limites gerais da responsabilização desses sócios e o paralelo com a desconsideração da personalidade jurídica.

Em seguida, serão analisados os principais pontos da relação jurídica tributária, a competência para figurar no pólo passivo da relação e as condutas que geram a responsabilização pessoal dos administradores pelas dívidas fiscais contraídas pela sociedade.

Por fim, exporemos a flagrante afronta ao princípio da legalidade e da ampla defesa quando há o redirecionamento de tais dívidas para os sócios sem a devida observância de um devido processo administrativo, invertendo para ele o ônus da prova que deveria ser da fazenda pública.

Pelo exposto, nota-se que o presente estudo tem por escopo exaurir que a responsabilidade tributária do sócio quotista nas obrigações tributária é limitada, estando este limite ligado a pressupostos implícitos e explícitos constantes da norma tributária.

1 CARACTERÍSTICAS DA SOCIEDADE LIMITADA

Para melhor compreendermos a responsabilidade dos sócios nas obrigações fiscais contraídas pela sociedade limitada, torna-se imprescindível o esclarecimento de alguns aspectos da sociedade enquanto pessoa jurídica.

A sociedade limitada é uma espécie de sociedade formada por duas ou mais pessoas onde o capital social é dividido em cotas, no qual cada membro detém uma quantidade de cotas proporcional a importância pecuniária ofertada por cada um.¹

Essa importância poderá ser integralizada no momento de ingresso do sócio na empresa e também posteriormente. Nota-se, entretanto, que é vedado que essa integralização se dê por meio de prestação de serviços.

Via de regra, a responsabilidade de cada sócio se limita ao valor de suas quotas, sendo que todos respondem solidariamente pela integralização do capital social da empresa.²

As limitadas, conforme expõe o artigo 44, II, do CPC, são pessoas jurídicas de direito privado compostas por uma união de pessoas que visam o lucro.³

Quanto à natureza da sociedade, assevera Fábio Ulhoa Coelho:

¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª Edição. Editora Noeses. 2009. P. 15. ² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário. 12ª Ed.. Livraria do Advogado. 2010, p. 15.

³ GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios; GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. **Direito Comercial**: direito de empresa e sociedades empresárias. 21. v. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 69.

As sociedades de pessoas são aquelas em que a realização do objeto social depende mais dos atributos individuais dos sócios que da contribuição material que eles dão. As de capital são as sociedades em que essa contribuição material é mais importante que as características subjetivas dos sócios. A natureza da sociedade importa diferenças no tocante à alienação da participação societária (quotas ou ações), à sua penhorabilidade por dívida particular do sócio e a questão da sucessão por morte.⁴

Na verdade, não existem sociedades formadas apenas por pessoas ou apenas por capitais, uma vez que as figuras de ambos estão sempre presentes em qualquer sociedade. O que é determinante para tal classificação é a relevância ou não dos atributos pessoais dos sócios.⁵

Deste modo, entende-se que a sociedade limitada é híbrida. Isso quer dizer que pode assumir tanto a natureza da sociedade de pessoas quanto a de capitais, conforme estipule seu contrato social.⁶

Portanto, nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho, “a pesquisa da natureza de uma limitada, em particular, tem por objeto o contrato social, na cláusula pertinente à matéria em que tem relevância à discussão: condição para a alienação das quotas sociais”.⁷

1.1 PESSOA JURÍDICA E PESSOA DOS SÓCIOS

Em termos gerais, dizer que a sociedade limitada é personificada significa que se trata de um sujeito de direito dotado de personalidade jurídica para reger seus próprios negócios, podendo intervir no ambiente jurídico por meio de seus sócios.⁸

Deste modo, a sociedade limitada é uma pessoa jurídica de direito privado, que a partir do registro no órgão competente adquire a personalidade jurídica, conforme

⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 13 ⁵ *Ibidem* p. 78. Nota 3. ⁶ *Ibidem* p. 371. Nota 4. ⁷ *Ibidem* p. 374. Nota 4. ⁸ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 201.

se depreende do artigo 45 do Código Civil de 2002, regra reiterada no artigo 985 do mesmo diploma legal.

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos.

O sócio, nas palavras de Maria Rita Ferragut, é

A pessoa física ou jurídica que integra, mediante participação na formação do capital social, qualquer sociedade que não as por ações. Tem o direito de participar dos lucros e das sobras.⁹

Nota-se, entretanto, que não são os sócios proprietários da sociedade, haja vista ser ela uma pessoa jurídica de direito autônomo, na qual possui seu próprio patrimônio e exerce direitos independentemente de seus sócios. Além disso, não são também credores daquela, visto que não ficará a sociedade em débito com o sócio por eventual prejuízo por ela sofrido.¹⁰

Como bem assevera Fran Martins, “o sócio assume perante a sociedade uma posição especial, que se resume em um direito de crédito eventual, só exequível se a sociedade obtiver lucros nas transações que opera”.¹¹

Nesse sentido, resume Maria Gabriela Gonçalves e Victor Eduardo Gonçalves:

[...] enquanto pessoa jurídica distinta de seus sócios, a sociedade goza de: a) titularidade negocial, para, em nome próprio, desenvolver a atividade empresarial, celebrando os negócios jurídicos necessários ao desenvolvimento da empresa; b) titularidade processual, já que a sociedade pode, em nome próprio, defender seus direitos e interesses em juízo; c) titularidade patrimonial, na medida em que possuem patrimônio social próprio e respondem com ele pelas obrigações que contraírem. Esse patrimônio é distinto em relação ao de seus sócios.¹²

Sobre o assunto já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça.

⁹ *Ibidem* p. 5. Nota 1. ¹⁰ MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 210-211. ¹¹ *Ibidem* p. 211. Nota 1. ¹² *Ibidem* p. 75-76. Nota 3.

MANDADO DE SEGURANÇA -LEGITIMIDADE ATIVA -A personalidade jurídica da sociedade não se confunde com a personalidade jurídica dos sócios. Constituem pessoas distintas. Distintos também os direitos e obrigações. O sócio, por isso, não pode postular, em nome próprio, direitos da entidade. Ilegitimidade ativa ad causam.¹³

Desse modo, é possível afirmar que da personalização das sociedades limitadas decorre o **princípio da autonomia patrimonial**, de modo que o patrimônio dos sócios, regra geral, não responde por dívidas da sociedade, o que tem fundamental importância para a exploração da atividade econômica e será aprofundado adiante.

1.2 LIMITES GERAIS PARA A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS

Sabe-se que a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e a pessoa do sócio resulta na limitação da responsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas por elas contraídas.

Entretanto, dependendo do regime jurídico no qual se submete a sociedade, haverá situações em que o sócio poderá vir a responder pelas obrigações e dívidas da sociedade caso os bens desta não sejam suficientes para saldar suas obrigações.¹⁴

Em relação às sociedades limitadas, dispõe o artigo **1.052 do Código Civil de 2002**:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. MS 469 DF 1990/0006576-3. Rel. Min. LuizVicente Cernicchiaro. Julgado em 09/10/1990. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/598219/mandado-de-seguranca-ms-469-df-1990-00065763-stj>>.

Acesso em: 15 de maio de 2011. ¹⁴ TORRES. Heleno Taveira. QUEIROZ. Mary Elbe. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. Editora Quartier Latin. P. 234.

Tem-se, desse modo, que diante de uma sociedade limitada, o eventual credor deve levar em consideração que a garantia de recebimento dos seus créditos está limitada ao valor do capital social da empresa, vez que a responsabilidade dos sócios limita-se tão somente a integralizá-lo.

Isso significa que diante da não integralização do capital social, o patrimônio pessoal dos sócios poderá ser executado pelos credores da sociedade, até o limite do valor por eles subscrito e ainda não integralizado.¹⁵

Como exposto alhures, em ocorrendo a inadimplência da empresa, a responsabilidade individual de cada sócio estende-se, solidariamente, à plena integralização das cotas subscritas pelos outros sócios que, eventualmente, estejam em mora perante a sociedade.

Contudo, ainda assim, a garantia que se pode proporcionar aos credores não ultrapassa o montante contabilizado chamado de 'Capital Social'.

Essa limitação, conforme ensinamentos de Fábio Ulhoa Coelho, atua como proteção patrimonial para encorajar os agentes econômicos a investirem em novos empreendimentos.¹⁶

Mister ressaltar, entretanto, que mencionada limitação de responsabilidade dos cotistas não significa absoluta irresponsabilidade destes perante terceiros. Na gestão social há princípios legais (e aqui se incluem os contratuais) e éticos a serem observados, de maneira que em caso de inobservância dos mesmos, os sócios de responsabilidade limitada passam a ser pessoalmente responsáveis ilimitadamente pelas conseqüências dos seus atos.¹⁷

Nesse sentido, já dispunha o artigo 16 do Decreto nº 3.708 de 1999, nos seguintes termos: "As deliberações dos sócios, quando infringentes do contrato social ou da

¹⁵ *Ibidem* p. 405. Nota 4. ¹⁶ *Ibidem* p. 405. Nota 4. ¹⁷ ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; MENDES, Marcelo Dorácio et al. **Responsabilidade dos sócios no âmbito das sociedades limitadas**. Jus Navegandi, Teresina, ano 12, n. 1382, 14 abr. 2007. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/9743>>. Acesso em: 29 de maio 2011.

lei, dão responsabilidade ilimitada àqueles que expressamente hajam ajustado tais deliberações contra os preceitos contratuais ou legais”.

Tal princípio foi mantido pelo Código Civil de 2002, em seu artigo 1.080, ao expressar que “as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram”.

Posto isso resta claro que haverá a possibilidade de se atribuir responsabilidade aos sócios das sociedades limitadas até mesmo em valores superiores aos valores já (ou a serem) integralizados, desde que caracterizada uma situação expressa em lei.

1.3 GESTÃO

Devemos observar que o sócio da limitada não possui, pela simples qualidade de ser sócio, poder de gerência. Para tanto deverá ser também administrador.¹⁸

O administrador, por sua vez, é a pessoa física que, em decorrência dos poderes que lhe são atribuídos pela pessoa jurídica, pratica atos de gestão.¹⁹

No regime anterior ao do Código Civil de 2002 somente os sócios poderiam vir a serem administradores da sociedade limitada, no entanto, o entendimento atual é no sentido de cabimento da escolha de pessoa estranha à sociedade para tal.²⁰

Temos, deste modo, a figura dos administradores sócios que, além de administrar (contratar pessoal, fornecedores, cuidar das contas), participam do capital da sociedade, e também os administradores não sócios, que por sua vez são nomeados para gerir os negócios da sociedade.²¹

¹⁸ *Ibidem* p. 6. Nota 1. ¹⁹ *Ibidem* p. 7. Nota 1. ²⁰ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 1. v. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 524. ²¹ *Ibidem*. Nota 1. p. 7.

Imperioso acentuar ainda que o antes denominado “sócio-gerente” pelo Decreto nº 3.708 de 1919, o qual se refere ao órgão social que gera e executa a vontade da pessoa jurídica, representando-a e obrigando-a perante terceiros, passa a ser reconhecido como **sócio administrador** ou simplesmente administrador da sociedade limitada.²²

Essa escolha do administrador sempre obedecerá à regra da maioria societária qualificada, sendo que o quórum de deliberação varia conforme o instrumento de designação (contrato social ou ato apartado) e o *status* do administrador (sócio ou não sócio).²³

O autor Fábio Ulhoa Coelho esclarece que o sócio nomeado em contrato social será eleito pelos sócios titulares de $\frac{3}{4}$ do capital, na forma do artigo 1.076, inciso I, do CC/02; enquanto o sócio designado em ato apartado, pelos sócios representantes de mais da metade do capital, de acordo com o artigo 1.076, inciso II, do mesmo diploma legal.²⁴

Em se tratando da escolha do administrador não sócio, atenta-se para os requisitos estabelecidos pelo artigo 1.061 do Código Civil de 2002.

Art. 1.061. Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de dois terços, no mínimo, após a integralização.

Quanto aos poderes dos administradores, José Edwaldo Tavares Borba leciona que

serão aqueles que forem fixados no contrato social. No silêncio do contrato, terão os administradores amplos poderes de gestão, excetuadas as oneração e a alienação de bens imóveis, se estes atos não integrarem o objeto social (art. 1.015 do Código Civil), hipótese em que se exigiria a aprovação da maioria absoluta do capital. Considere-se ademais que os atos dos administradores deverão guardar sempre pertinência com o objeto social, sob pena de não obrigarem a sociedade.²⁵

²² BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 60. ²³ *Ibidem* p. 440. Nota 4. ²⁴ *Ibidem* p. 441. Nota 4 ²⁵ *Ibidem* p. 109. Nota 22.

Em regra geral, os administradores não respondem pessoalmente pelas dívidas assumidas em nome da sociedade. Por isso, sempre que agirem em conformidade com as regras legais e com o contrato social não serão responsabilizados.²⁶

No entanto, se agirem com culpa, deverão responder com os seus patrimônios pessoais tanto perante a sociedade quanto perante terceiros, na forma do artigo 1.016 do CC/02.

1.4 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica teve origem na Inglaterra ao final do século XIX com o fito de afastar a garantia patrimonial dos sócios perante os casos de abuso da personalidade jurídica da sociedade.²⁷

No Brasil essa teoria teve como pioneiro Rubens Requião e ganhou respaldo legal com o advento do Código de Defesa do Consumidor. Contudo, foi com o Código Civil de 2002 que a desconsideração da personalidade jurídica foi disciplinada, nos seguintes termos:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

De forma precisa, Alexandre Alberto Teodoro da Silva define a teoria da desconsideração da personalidade jurídica como aquela que

[...] permite que, em casos de abuso da personalidade jurídica, caracterizados pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, seja desconsiderada a personalidade jurídica que sofreu o respectivo abuso,

²⁶ *Ibidem* p. 110. Nota 22.

²⁷ _s

ILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 63.

descortinando-se situações nitidamente abusivas que se mantinham encobertas pela proteção societária.²⁸

Nota-se que essa teoria, antes mesmo de positivada, já vinha sendo aplicada em nossos tribunais, haja vista já existirem, no próprio âmbito do Direito Tributário, muitos precedentes, tanto administrativos quanto judiciais, que se valeram desse critério para combater práticas ilegais e anular os efeitos pretendidos por seus agentes, vejamos alguns julgados:

EXECUÇÃO FISCAL -SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA-PENHORA DE BENS DE PATRIMÔNIO PESSOAL DE SÓCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. I -**A teoria da desconconsideração da personalidade jurídica para coibir a fraude a credores há de ser utilizada, no direito brasileiro, de acordo com os precisos termos dos arts. 16 do Decreto lei 3.708 e 135 do Código Tributário Nacional.** Vale dizer, somente os sócios que tenham deliberado contra as regras contratuais ou legais, com excesso de poderes, podem ser responsabilizados pessoal e ilimitadamente pelas obrigações sociais e tributárias. II-É impossível a penhora dos bens do sócio que jamais exerceu a gerência, a diretoria ou mesmo representasse a empresa executada. DECISÃO: Dar provimento ao recurso ^{e.}²⁹ do primeiro apelante julgar prejudicado o recurso do segundo apelante (*grifos nossos*)

AGRAVO DE INSTRUMENTO -Execução fiscal -sociedade por quotas de responsabilidade limitada -estado pré-falimentar da devedora principal evidenciada irregularidade das atividades sociais -integração dos sócios gerentes ao feito executivo -admissibilidade -não demonstrado nenhum pagamento do débito tributário, nem a existência de bens da empresa à garantia do juízo -caracterização de excesso de poderes e infração da lei -**aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica** agravo improvido -**inteligência do art. 135, III, do CTN.**³⁰ (*grifos nossos*)

Entretanto, há autores, e esse também é nosso posicionamento, que não consideram que no direito tributário possa se aplicar a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica, vez que tal prática vai de encontro ao princípio da legalidade.

²⁸ *Ibidem* p. 69. Nota 27.

²⁹ _o

ISTRITO FEDERAL. Terceira Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação

cível n.º 3675195/DF – Acórdão n.º 81247 – Rel. Des. Nancy Andrighi. Julgado em 24/11/1995. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/993>>. Acesso em: 03 de jun. 2011.

³⁰ SÃO PAULO. Santo André -Sétima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo. Agravo de Instrumento n.º. 67.294-5. Relator Jovino de Sylos. Julgado em 10/02/99. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/993>>. Acesso em: 03 de jun. 2011.

Neste sentido, José Otávio Vaz entende que não se trata de desconsideração, pois não existe a desvinculação entre a pessoa física e a pessoa jurídica, mas uma atribuição de responsabilidade a terceiro, já legalmente prevista.³¹

Mister ressaltar que com a inclusão da teoria no Código Civil de 2002, o qual, diga-se de passagem, é lei ordinária, a confusão no âmbito do Direito Tributário ficou ainda maior, vez que tal instituto passou a ser utilizado indiscriminadamente pelo Fisco. Diante do exposto, há duas críticas a serem feitas.

A **primeira crítica** refere-se à necessidade de observância ao princípio da legalidade quando da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no campo tributário.

Observa-se que o constituinte exigiu por força do artigo 146, inciso III, *alínea* b, lei complementar para estabelecer regras gerais em matéria tributária.

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]III -estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
[...]
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadênciatributários;
[...].

Deste modo, para aplicar a teoria neste ramo do direito se faz necessária lei complementar anteriormente editada, definindo a hipótese de incidência tributária em todos os seus aspectos, inclusive o sujeito passivo da obrigação, tipicidade esta que é característica do Direito Tributário.³²

Sobre o tema, atenta o autor Marçal Justem Filho que o

tributo não encontra fundamento nem na noção de ilicitude nem na idéia de comutatividade. Aquele que está obrigado ao pagamento da prestação

³¹ VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 84. ³² CARDOSO, Laís Vieira. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/993>>. Acesso em: 03 de jun. 2011.

tributária encontra-se em tal situação jurídica por exclusiva decorrência de, em última análise, ser portador de riqueza.³³

Posto isso, além de lei complementar dispondo de norma geral em matéria tributária, para se sustentar a desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária **demandaria de lei em sentido estrito prevendo todos os seus aspectos**, a fim de evitar a discricionariedade e a cobrança de tributos com base em critérios econômicos ou abstratos, o que é vedado pelo CTN no seu artigo 107 e seguintes.³⁴

Há quem entenda ser essa uma interpretação formalista, por reconhecer no Código Civil uma legislação matriz, a qual deve ser aplicada em caráter subsidiário, tendo, portanto, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica expressa no artigo 50 do referido ordenamento caráter de evidente regra geral.³⁵

No entanto, como já exposto, este não é posicionamento adotado por este estudo, uma vez que vai de encontro aos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, este último bem explicado por Ana Carolina Santos Ceoli.

[...] imperioso que se aplique a teoria da desconsideração à luz dos princípios gerais de hermenêutica, sempre se tendo em conta os pressupostos que lhe são inerente e as peculiaridades dos casos levados a juízo. Analisado sob o enfoque fragmentário e sectário, não resta dúvida de que o seu uso abusivo e indiscriminado atende aos fins imediatistas, como imprimir celeridade e efetividade à prestação jurisdicional em prolaqueles que postulam a satisfação de seus direitos creditícios. Porém, sob ponto de vista global e mais abrangente, é imperioso reconhecer que a aplicação descriteriosa da desconsideração da pessoa jurídica descurese de valores supremos como a segurança e a justiça, para cuja proteção ela foi concebida.³⁶

Ainda que se considerasse a teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, vale esclarecer que esta não se confunde com a

³³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 107-116.

³⁴ D

ISTRITO FEDERAL. Terceira Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação cível n.º 3675195/DF – Acórdão n.º 81247 – Rel. Des. Nancy Andrighi. Julgado em 24/11/1995. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/993>>. Acesso em: 04 de jun. 2011.

³⁵ *Ibidem* p. 94-95. . Nota 27.

³⁶ CEOLI, Ana Carolina Santos. **Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 174.

responsabilidade de terceiros, expressa no artigo 135 do Código Tributário Nacional, segunda crítica a ser feita.

A responsabilidade tributária no artigo supramencionado é utilizada em *sentido estrito*, sendo “a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva”.³⁷

Com isso, o responsável não é eleito aleatoriamente, mas sim por ter algum vínculo com o fato gerador. Portanto, a simples condição de sócio não lhe imputa responsabilidade pelo crédito tributário, fazendo-se necessária a condição de administrador de bem de terceiro (pessoa jurídica). Ademais, essa responsabilidade deve resultar de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.³⁸

Diante desses aspectos, Alexandre Teodoro da Silva demonstra consolidada a diferença entre os dois institutos jurídicos em tela.

Aqui, já se denota uma grande diferença da responsabilidade de terceiros do art. 135, III, do CTN, da desconsideração da personalidade jurídica. Enquanto essa teoria foi formulada como resposta ao abuso de direito à personalidade jurídica, a responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado dá-se de forma direta, por atos estes realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Evidentemente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica cumpre a função de tornar relativa a liberdade daquele que detém o poder de estruturar um pessoa jurídica, isto é, o sócio, muito diferente da responsabilidade que aqui se trata, pois que esta se presta a cuidar da figura do **administrador**. Ao inverso do que ocorre na teoria da desconsideração, não há a transposição da personalidade jurídica para os casos de responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica. Isso se explica porque os casos de responsabilidade não representam a relativização do princípio de que a pessoa jurídica é um centro autônomo de interesses, porque não se trata de repressão ao abuso da personalidade jurídica.³⁹

Além disso, o autor acima mencionado esclarece que não cabe confusão entre o “abuso de direito”, que rodeia a desconsideração da personalidade jurídica e o *agir*

³⁷ *Ibidem* p. 99. Nota 27. ³⁸ *Ibidem* p. 103-104. Nota 27. ³⁹ *Ibidem* p. 104. Nota 27.

com excesso de poderes, típico de quem exerce a administração da pessoa jurídica.

A figura do excesso do poder em nada se relaciona com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, pois é causa de atribuição pessoal de responsabilidade. Assim, apenas existe excesso de poder quando o administrador de determinada pessoa jurídica age fora dos limites a ele conferidos. Dessa forma, tal problemática é resolvida por meio do instituto de responsabilidade pessoal, e não por meio da desconsideração da personalidade jurídica, que é forma de controle e repressão ao abuso de personalidade.⁴⁰

Assim, não é qualquer ato fraudulento que pode afetar a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e a pessoa dos sócios, devendo o “ilícito caracterizar-se pelo uso da própria autonomia subjetiva da pessoa jurídica.”⁴¹

Fabio Ulhoa Coelho finaliza a discussão expondo o seguinte:

Ademais, a teoria da desconsideração somente tem serventia quando o ato praticado em nome da sociedade é, em si, considerado absolutamentelícito. A ilicitude apenas se revela após a superação da autonomia patrimonial e a imputação do ato àquela pessoa que se escondeu sob o manto da personalização do ente moral.⁴²

Dito isso, conclui-se que a existência da pessoa jurídica não obsta a aplicação da regra de responsabilização pessoal dos administradores, expressa no artigo 135, inciso III, do CTN, o que afasta a desconsideração da personalidade jurídica pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

⁴⁰ *Ibidem* p. 86. Nota 27. ⁴¹ *Ibidem* p. 117. Nota 4. ⁴² *Ibidem* p. 118. Nota 27.

A relação tributária, onde estão presentes o credor e o devedor, tem caráter obrigacional e seu conteúdo é uma prestação pecuniária. A obrigação surge com a ocorrência do fato gerador e da constituição do crédito por meio do lançamento – declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário -, assim teremos um crédito formal, líquido e certo em desfavor do sujeito passivo.⁴³

Sobre o tema, aduz o artigo 113, §1º do Código Tributário Nacional:

Art. 113, §1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fatogerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e exige-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Para definir os aspectos que distinguem a obrigação tributária da obrigação civil, Luiz Felipe Silveira Difini, identificando os sujeitos da relação tributária, leciona que:

“as especificidades da obrigação tributária são que o sujeito ativo é uma pessoa jurídica de direito público interno, genericamente denominada fisco; sujeito passivo pode ser contribuinte, o substituto tributário, o responsável ou o sucessor; a prestação é o pagamento de tributo (por isso, a obrigação principal é obrigação de dar). Finalmente, sua causa – que nas obrigações de direito civil é a vontade (obrigações decorrentes de contratos ou atos unilaterais de vontade) ou ato ilícito (obrigação de reparação de dano decorrente de ato ilícito) – na obrigação tributária é a lei (o tr⁴⁴ ibuto não decorre da vontade do sujeito passivo, nem é sanção de ilícito)”

Inúmeras são as teorias que explicam este vínculo entre Estado e indivíduo, o importante para nosso estudo da responsabilidade tributária é o consenso de que o poder tributário do Estado está submetido às normas legais de direito, devido ao princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da Constituição Federal e art. 9º, I, do Código Tributário Nacional.⁴⁵

Cumprido destacar ainda que será do surgimento de uma obrigação tributária que nasce para a Fazenda Pública a possibilidade de se exigir do contribuinte ou responsável o pagamento de um tributo.

⁴³ *Ibidem* p. 889. Nota 2.

⁴⁴ _D

IFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 191. ⁴⁵ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 467-468.

2.2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

A regra matriz de incidência tributária se traduz como norma jurídica em sentido estrito que tem em sua estrutura lógica uma hipótese. Essa hipótese alude a um fato que, por conseguinte, prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar.⁴⁶

Tanto na hipótese quanto na consequência existem critérios que irão dimensionar o alcance da relação jurídica tributária. Na hipótese de incidência teremos o critério material condicionado no tempo e no espaço. No consequente, por sua vez, teremos o critério pessoal e o quantitativo.

Paulo de Barros Carvalho define que:

É preciso reconhecer que a relação jurídica se instaura por virtude de um enunciado fáctico, posto pelo consequente de uma norma individual e concreta, uma vez que, na regra geral e abstrata, aquilo que encontramos são classes de predicados que um acontecimento deve reunir para tornar-se fato concreto, na plenitude de sua determinação empírica.⁴⁷

Nosso estudo terá como foco o critério pessoal do consequente normativo, que trata do conjunto de elementos trazidos pela norma, apontando quem são os sujeitos da relação jurídica tributária, na qual teremos de um lado o sujeito ativo (credor) e do outro o sujeito passivo (devedor), este, por sua vez, ponto principal de nosso estudo.⁴⁸

Ainda calcado nos ensinamentos de Paulo de Barros de Carvalho, temos que “o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária”.⁴⁹

Mister ressaltar que a sujeição passiva se distingue quanto o contribuinte e o responsável, onde o primeiro, na classificação simplificada do CTN, é aquele que

⁴⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. Editora Saraiva, 2007. p 252.

⁴⁷

⁴⁸ *Ibidem* p. 215. Nota 46. *Ibidem* p. 295. Nota 2. ⁴⁹ *Ibidem* p. 220. Nota 46.

realiza o fato gerador enquanto o segundo é qualquer outra pessoa que esteja obrigada, por força de lei, a pagar o tributo, seja direta, solidaria ou subsidiariamente.⁵⁰

2.3 O CONTRIBUINTE E O RESPONSÁVEL

O legislador classificou o sujeito passivo da obrigação principal, conforme se aduz do artigo 121, parágrafo único, do CTN, em contribuinte e em responsável, o que não contribuiu para uma exata compreensão das posições passivas e dos vários regimes jurídicos que lhes são próprios.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I -contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II -responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Temos, nesse âmbito, o contribuinte como realizador do fato gerador – sujeito passivo direto -e o responsável qualquer outra pessoa, obrigada por lei, a pagar o tributo – sujeito passivo indireto.

Entretanto, Paulo de Barros Carvalho nos ensina que não existe cientificamente a divisão entre sujeito passivo direto e indireto. O que há, na verdade, é a presença de um sujeito passivo i) interno à situação tributária, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador e ii) externo à relação tributária, que poderá ser responsabilizado em virtude de determinação expressa em lei.⁵¹

Em sua obra, Leandro Palsen optou por uma classificação mais detalhada das diversas posições passivas. Nesse sentido, ele classifica o contribuinte como

⁵⁰ *Ibidem* p. 923. Nota 2. ⁵¹ *Ibidem* p. 222. Nota 46.

sendo “aquele que realiza o fato gerador e que, portanto, é indicado pelo legislador para contribuir em face da sua capacidade contributiva”.⁵²

Sobre o assunto, ele ainda se posiciona:

Deve-se considerar que, a rigor, só o contribuinte é sujeito passivo na relação contributiva. Os demais são sujeitos passivos de relações específicas de substituição ou de responsabilidade tributária, com deveres próprios e cujo descumprimento pode implicar a obrigação de pagar o montante do tributo devido pelo contribuinte.⁵³

Nesse contexto, observa-se que a figura do responsável surge por conveniência da Administração tributária, no qual a lei atribui o dever de pagar o tributo à outra pessoa que não tenha relação direta com o fato tributável, na busca de eliminar o dever do contribuinte.⁵⁴

Mister ressaltar, entretanto, que não é qualquer pessoa que poderá a Administração Pública apontar como responsável. Tal condição somente se justifica quando a pessoa (responsável) tenha relação com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária, assumindo assim uma posição jurídica equivalente à de devedor principal.⁵⁵

Percebe-se, então, nas palavras de Leandro Paulsen que

[...] a lei, ao estabelecer o pressuposto de fato da responsabilidade e sua extensão, institui uma regra matriz de incidência tributária. A análise desta regra matriz permitirá vislumbrar todos os seus aspectos. Devendo-se notar que, embora a obrigação do responsável pressuponha a existênciada dívida do contribuinte inadimplida, encontra-se no bojo de uma outra relação, que **não é uma relação contributiva e sim uma relação típica de responsabilidade tributária**. A lei atribui a determinado pressupostode fato específico – normalmente o descumprimento de determinados deveres de colaboração para com o Fisco – a consequência de responder pelo pagamento de tributo cujo inadimplemento tenha relação com o descumprimento daquele dever.⁵⁶ (grifo nosso)

⁵² *Ibidem* p. 923. Nota 2. ⁵³ *Ibidem* p. 923. Nota 2. ⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.

143. ⁵⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed, 1995. p. 287. ⁵⁶ *Ibidem* p. 925. Nota 2.

Conclui-se que o responsável será sujeito passivo de uma relação de responsabilidade tributária onde deverá assumir o crédito tributário contraído pelo contribuinte, quando a lei assim dispuser, observado a necessidade de se ter relação direta com o contribuinte ou com o fato gerador.

A responsabilidade tributária, nas palavras de Maria Rita Ferragut, se dá com

a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.⁵⁷

Assevera ainda a autora:

Como **proposição** prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *latu sensu*), de conduta que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.⁵⁸ (grifo nosso)

Já como fato, responsabilidade será o conseqüente dessa proposição prescritiva que indicará o sujeito que irá ocupar o pólo passivo dessa relação jurídica tributária.⁵⁹

Em se tratando das **características**, a responsabilidade poderá ser pessoal, subsidiária ou solidária, onde será pessoal se a obrigação obrigar exclusivamente o terceiro (responsabilidade de terceiros, pro infrações e substituição). Será subsidiária quando o terceiro se obrigar ao pagamento da dívida pela incapacidade de recursos do devedor originário para o pagamento do tributo e, por fim, será solidária quando mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da relação, onde todos os sujeitos serão co-responsáveis pelo adimplemento da dívida.⁶⁰

⁵⁷ *Ibidem* p. 33. Nota 1. ⁵⁸ *Ibidem* p. 33. Nota 1. ⁵⁹ *Ibidem*. p. 34. Nota 1. ⁶⁰ *Ibidem* p. 35. Nota 1.

2.4 SOLIDARIEDADE

De acordo com o artigo 264 do Código Civil de 2002, *in verbis*:

Art. 264. Há solidariedade passiva, quando na mesma obrigação concorrer mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Sabe-se, no entanto, que no âmbito do Direito Tributário a solidariedade se dá apenas na forma passiva, ou seja, para haver solidariedade deve haver pluralidade de sujeitos no pólo passivo da relação obrigacional.

Assim como no Direito Civil, os solidários são obrigados ao pagamento da dívida integral, como se tivessem assumidos sozinhos os encargos dela pertinentes.⁶¹

Nesse sentido, referido instituto se mostra muito eficaz no atendimento às necessidades administrativas do Estado, vez que amplia a possibilidade de satisfação de seus interesses.⁶²

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 124, adota dois critérios para estabelecer o vínculo da solidariedade entre os devedores, quais sejam: i) o interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário; e ii) a designação expressa em lei.⁶³

Em relação ao interesse comum, apesar de não muito bem elucidado pelo direito positivo, entendemos que o critério deverá ser aplicado de maneira que não haja bilateralidade no núcleo do evento tributário.⁶⁴ Assim sendo, para que haja o “interesse comum” é necessário que duas ou mais pessoas estejam presentes no mesmo pólo da relação de direito privado e, por serem elas co-obrigadas ao pagamento do débito, também devem estar no pólo passivo da relação tributária.⁶⁵

⁶¹ *Ibidem* p. 36. Nota 1. ⁶² *Ibidem* p. 224. Nota 46. ⁶³ *Ibidem* p. 224. Nota 46. ⁶⁴ *Ibidem* p. 69. Nota 1. ⁶⁵ *Ibidem* p. 225. Nota 46.

Observa-se que essa disposição do Código Tributário Nacional é auto-aplicável, não havendo necessidade de previsão expressa por lei, pois sendo assim, se estaria diante da previsão do inciso II do referido artigo.⁶⁶

A solidariedade prevista do inciso II do artigo 124 é a chamada solidariedade de direito, visto que, por meio de lei, poderá o legislador indicar o responsável solidário na relação obrigacional.

Já o inciso II do artigo 124 do CTN trata da solidariedade legal, na qual, a própria lei designa as pessoas solidariamente responsáveis pela obrigação tributária. Por isso, costuma-se falar que na responsabilidade tributária a solidariedade não se presume, devendo ser expressa por lei.

Temos, entretanto, que não poderá o legislador apontar como devedor solidário sujeito que não tenha tido relação com o fato gerador. Caso contrário a injustiça e a insegurança jurídica reinariam.⁶⁷

A não possibilidade de se interpretar tal norma de forma genérica pode ser observada no próprio CTN, em seu artigo 128, que dispõe que lei ordinária só poderá atribuir responsabilidade a terceira pessoa caso esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Nesse diapasão, o artigo 125 do CTN dispõe sobre os efeitos da solidariedade.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. *Ibidem* p. 930. Nota 2.

⁶⁷

3 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS POR DÍVIDAS DAS SOCIEDADES LIMITADAS

Conforme exposto alhures, a autonomia patrimonial entre a pessoa jurídica e a pessoa do sócio implica na limitação da responsabilidade que tem os sócios pelas dívidas contraídas pela sociedade.

No entanto, devemos observar que essa limitação não é absoluta, haja vista que tanto o Código Civil quanto o Código Tributário regulamentam em seus artigos quando essa responsabilidade deixará de ser limitada e passará a ser ilimitada. Nota-se que para tanto deverá haver expressa previsão legal que preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada do administrador.

Passaremos analisar a situação expressa pelo artigo 135, inciso III do CTN, no qual o legislador atribui responsabilidade a pessoa que não tenha relação direta com o fato jurídico tributável.

Para tanto, será feita uma minuciosa análise do mencionado dispositivo, a fim de traçar os limites que norteiam a aplicação do mesmo.

3.1 A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Pelo Código Tributário Nacional, a responsabilidade pode ser, conforme o caso, por sucessão, regulada pelos artigos 129 e 133; de terceiros, regulada pelos artigos 134 e 135; por substituição, regulada pelo artigo 128; e por infrações, regulada pelos artigos 136 a 138.

Ainda pelo CTN, o responsável tributário assume essa condição ou por substituição, substituindo aquele que deveria se naturalmente o contribuinte, por diversos motivos previstos em lei; ou por transferência, recebendo o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual não pode ou não deve satisfazer a prestação.⁶⁸

Mas o que importa para o presente estudo é analisar especificamente a responsabilidade de terceiros, contida nos artigos 134 e 135 do CTN. Responsabilidade esta que deve ser examinada perante o inadimplemento da obrigação principal e diante da impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

O Código Tributário Nacional dispõe em seus artigos 134 e 135, como já exposto, a respeito da responsabilidade tributária de terceiros, e como bem observa Luciano Amaro, todo responsável tributário é um “terceiro”, no sentido de que não integra o binômio *Fisco-contribuinte*, em consonância com o exposto no artigo 128 da mesma legislação.⁶⁹

Assim, conforme esclarece Regina Helena Costa, pode-se afirmar que os referidos artigos “cuidam da responsabilidade de terceiros ou, singelamente, responsabilidade em sentido estrito, relativa à situação em que a pessoa chamada a responder pelo débito do contribuinte deixou de cumprir um dever próprio”.⁷⁰

É no art. 128 do CTN, no entanto, que se tem uma melhor definição de responsabilidade tributária. Dispõe o artigo que:

"a lei pode atribuir de modo expesso a responsabilidade pelo créditos tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

É importante notar que o responsável é um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador, até porque nas sociedades empresárias, destaca Amador Paes de Almeida, a pessoa jurídica não é senão um instrumento para a satisfação das necessidades humanas, dirigida pelas pessoas físicas de seus

⁶⁸ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 706. ⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 326. ⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 203.

respectivos sócios, que devem imprimir, em sua direção, todas as cautelas necessárias. Seus sócios e administradores, portanto, estão intimamente ligados com o fato gerador da obrigação tributária.⁷¹

3.2 ART. 134 DO CTN

O artigo 134 do CTN disciplina a responsabilidade **subsidiária** de terceiro, que surge nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Com isso, observados os pressupostos do *caput* do artigo, a Fazenda pode dirigir a execução contra o responsável quando o contribuinte não possui bens necessários para garantir a execução.

Diz o art. 134 do CTN:

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: I -os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II -os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III -os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV -o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V -o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI -os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII -os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. (grifo nosso)

Esse parágrafo único está determinando, expressamente, que estes terceiros respondem pelos tributos e pelas multas de caráter estritamente moratório, ou seja,

⁷¹ 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. p. 104.

aquelas referentes ao descumprimento da obrigação principal. "As multas isoladas, ou seja, as que apenas o descumprimento das obrigações ditas acessórias **são intransmissíveis a esses terceiros.**"⁷². (grifo nosso)

Mister ressaltar ainda que, ao contrário do que dispõe o *caput* do artigo, para a doutrina de Luciano Amaro⁷³, a responsabilidade aqui é **subsidiária**, e não solidária, pois determina que os representantes se tornam solidariamente responsáveis somente na hipótese de o contribuinte natural não ser capaz de responder pelos débitos tributários, e desde que esse representante tenha intervindo mediante a prática de algum ato, seja comissivo ou omissivo.

O Ex-Ministro do STJ, e agora do STF, Luiz Fux, já se manifestou quanto à flagrante ausência de tecnicidade legislativa no artigo supramencionado.

[...] flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cede que o instituto da solidariedade não se coaduna como benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de **responsabilidade subsidiária.**⁷⁴ (grifo nosso)

3.3 ARTIGO 135 DO CTN

Dispõe o artigo 135 do CTN:

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:

I -as pessoas referidas no artigo anterior;II -os mandatários, prepostos e empregados;III **-os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.** (grifo nosso)

⁷² *Ibidem* p. 743. Nota 68. ⁷³ *Ibidem* p. 306. Nota 69. ⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. EREsp 446.955/SC. Rel. Ministro Luiz Fux. Julgado em 09/04/2008. Disponível em: <www.abdconst.com.br/especializacao/18.doc>. Acesso em: 16 de maio 2011.

Tendo em vista a grande divergência doutrinária e jurisprudencial, sendo que o próprio STJ já se manifestou em diferentes sentidos, passaremos a analisar todas as correntes que tratam da responsabilidade do referido artigo, a fim de fundamentar o entendimento a ser seguido no presente trabalho.

Essa divergência gira em torno de ser a responsabilidade pessoal, subsidiária ou solidária.

Há quem entenda ser a responsabilidade **pessoal**, por substituição, ou exclusiva. Veja o posicionamento da autora Regina Helena Costa em defesa desta primeira corrente:

[...] tem-se responsabilidade pessoal desses terceiros. Em verdade, o art.135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.⁷⁵

No mesmo sentido já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. [...]. 2. [...]. 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, **por substituição**, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. [...].⁷⁶ (grifo nosso)

Posto isso, temos que os adeptos desta corrente entendem que o terceiro devedor deve ser responsabilizado pelas obrigações tributárias de forma pessoal e exclusiva, uma vez que o responsável substitui a pessoa jurídica (contribuinte) em razão da irregularidade do seu ato, estando esta desonerada da obrigação.

⁷⁵ *Ibidem* p. 205. Nota 70. ⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 308195 RS 2001/0026366-6. Rel.Ministro José Delgado. Julgado em 23/04/2001. Disponível em:<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/307278/recurso-especial-resp-308195-rs-2001>-Acesso em:20 de maio 2011.

A segunda corrente defende a **subsidiariedade** da obrigação do infrator, vez que a Fazenda Pública deverá esgotar todos os meios para alcançar os bens do devedor principal para, assim, buscar o patrimônio do terceiro devedor. Logo, a obrigação só poderá ser exigida do responsável, depois de exigida do contribuinte, subsidiariamente, com benefício de ordem.

Coaduna com esse entendimento o Superior Tribunal de Justiça, conforme se aduz da jurisprudência citada abaixo.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. [...]. 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a **responsabilidade subsidiária** do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa [...].⁷⁷ (*grifo nosso*)

A terceira e última corrente defende a responsabilidade **solidária** da pessoa jurídica e do terceiro devedor quando configurada alguma das hipóteses do artigo 135 do CTN. Este será o posicionamento adotado neste estudo, pelos motivos que serão abaixo expostos por Anselmo Henrique Cordeiro Lopes.

A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são 'pessoalmente responsáveis' os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio. [...] A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de 'impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte' (pessoa jurídica), condição esta que está expressa somente no art. 134... [...] Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa nesse sentido. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. AgRg no REsp 1110174 ES 2008/0272170 6. Rel. Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em 18/03/2010. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8570680/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1110174-es-2008-0272170-6-stj/inteiro-teor>>. Acesso em: 20 de maio 2011.

pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.

78

Desta feita, entendemos que a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN é solidária, tendo em vista que não há preceito normativo que afaste o dever da pessoa jurídica pagar o crédito tributário, o que descaracteriza as teses de responsabilidade subsidiária e por substituição.

Nesse sentido também já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. CDA. LEGITIMIDADE PASSIVA. ÔNUS PROBATÓRIO DA FAZENDA PÚBLICA. PRECEDENTES.

1. Quando a execução fiscal for redirecionada aos sócios da pessoa jurídica em virtude da **responsabilidade solidária**, e aqueles não constarem na respectiva certidão de dívida ativa, compete à Fazenda pública exeqüente o ônus probatório capaz de imputar-lhes a culpa por eventuais infrações apuradas durante a sua participação nas atividades da empresa executada (art. 135, caput, CTN). 2.

Recurso especial não provido. ⁷⁹ (*grifos nossos*)

Até porque o artigo 128 do CTN é taxativo ao estabelecer que a exclusão da responsabilidade do contribuinte ou a sua atribuição em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação deve ocorrer por meio de lei.

Ademais, é de plena compreensão que nos casos em que a empresa se beneficia economicamente do ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a responsabilidade solidária terá amparo no artigo 124, inciso I, do CTN, que versa serem “solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Sustenta esse entendimento o acórdão abaixo transcrito.

⁷⁸ LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro, *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 971. ⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 911449 DF 2006/0275614-3. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 18/03/2010. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/789558/recurso-especial-resp-911449-df-2006-0275614-3stj>>. Acesso em: 20 de maio 2011.

TRIBUTÁRIO. INVESTIMENTO RELEVANTE EM SOCIEDADE COLIGADA. SOLIDARIEDADE NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESTA. INEXISTÊNCIA. 1. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fatogerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é relevado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. **É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, e comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado** (Rubens Gomes de Souza, Compêndio de legislação tributária, 3. ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p. 67). 2. A sociedade que participa do capital de outra ainda que de forma relevante, não é solidariamente obrigada pela dívida tributária referente ao imposto de renda desta última, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não tem o necessário interesse comum, na acepção que lhe dá o art. 124 do CTN, que pressupõe a participação comum na realização do lucro. Na configuração da solidariedade é relevante que haja a participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro. 3. Apelação a que se dá provimento, para exclusão do nome da apelante do rol dos devedores solidários.⁸⁰ (*grifos nossos*)

Por fim, esse posicionamento se justifica na medida em que busca evitar má fé por parte das pessoas jurídicas, conforme preceitua Sacha Calmon.

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de “planejamentos tributários” marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco.⁸¹

3.4 CONDUTAS QUE GERAM A REPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES

⁸⁰_R

IO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. AMS nº 94.04.55046-9/RS. Rel. Juiz Zuudi Sakakihara, DJU 27/10/1999. Disponível em: <<http://direito.memes.com.br/jportal/portal.jsf?post=1610>>. Acesso em: 20 de maio 2011.

⁸¹ *Ibidem* p. 748. Nota 68.

A princípio, as sociedades praticam seus atos por intermédio de representantes legais, de modo que estes não contraem responsabilidade pessoal se agirem em conformidade com a lei ou com o estatuto.⁸²

Pode-se afirmar, portanto, que o objeto social limita a atividade dos administradores, sendo de fundamental importância a sua minuciosa descrição, a fim de evitar possíveis prejuízos aos interesses dos credores.⁸³

Isso porque, Luciana Kishino observa que

a finalidade da sociedade deve ser a consecução de seu objeto social, sendo que sua definição precisa e completa, previamente expressa no contrato ou estatuto, limita a área de discricionariedade dos administradores e a capacidade da sociedade, de forma que fica mais fácil caracterizar o abuso.

Por isso, restando incontroverso que o ato que ensejou o crédito correspondente a obrigação tributária tenha sido realizado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, aplica-se a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

3.4.1 EXCESSO DE PODER

Como é cediço por todos, deve o administrador zelar pelos interesses da sociedade, agindo para tanto com cuidado, diligência e probidade.⁸⁴

Deste modo, quando o administrador, combinado com os atributos acima citados, pratica atos dentro dos limites estabelecidos pelo estatuto ou contrato social, pratica ato da pessoa jurídica, e não em nome próprio.⁸⁵

82

ISHINO, Luciana. Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador da Sociedade Limitada. **Revista Ibero-Americana De Direito Público, RIADP**: Doutrina, Pareceres, Jurisprudência/Órgão de Divulgação Oficial do Instituto Ibero-Americano de Direito Público – IADP. Rio de Janeiro, Ano IV, nº 15, p. 96, ago. 2004.⁸³
Ibidem p. 96. Nota 81.⁸⁴ *Ibidem* p. 127. Nota 1.⁸⁵ *Ibidem* p. 128. Nota 1.

Os atos praticados com **excesso de poderes**, conforme preceitua Eduardo Sabbag, no momento em que

o terceiro age por conta própria, além dos poderes que a norma legal, contratual ou estatutária lhe conferem, isto é, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas. Diferentemente das hipóteses de omissão do art. 134, neste artigo temos nítido comportamento comissivo. Exemplo: diretor de sociedade que adquire um bem imóvel, sabendo-se que, pelo estatuto social, estava impedido de fazê-lo sem a anuência de todos os sócios. A dívida do ITBI, desse modo, recairá pessoalmente sobre ele.⁸⁶

Dessa forma, entende o autor, além de muitos juristas e doutrinadores, que os administradores estão proibidos de realizarem atos que ultrapassem os limites fixados no estatuto social ou na lei, sob pena de serem pessoalmente responsabilizados, na forma do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Maria Rita Ferragut, com uma visão mais moderna nos ensina que:

O fato deverá tipificar-se como “além do autorizado”, e não contrário a alguma disposição expressa, conduta que, não obstante também seja ilícita, caracteriza-se como infração⁸⁷ a lei ou do contrato/estatuto.

E prossegue:

Ademais, o excesso de poderes de que trata a lei não se confunde com a impossibilidade de o administrador praticar todo e qualquer ato não expressamente permitido. Prova disso é que o artigo 1.015 do Código civil autoriza que sejam praticados todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, sempre que o contrato da sociedade silenciar.⁸⁸

Logo, conclui-se que o excesso de poderes de que trata o artigo 135 do CTN restará configurado quando atos do administrador forem contrários aos interesses/fins da sociedade. Além disso, é claro, deverá haver o nascimento, resultante da conduta do agente, de uma relação jurídica tributária entre o fisco e a sociedade.⁸⁹

⁸⁶ SABBAG. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 676-677. ⁸⁷ *Ibidem* p. 128. Nota 1.
⁸⁸ *Ibidem* p. 128. Nota 1. ⁸⁹ *Ibidem* p. 128-129. Nota 1.

Cabe esclarecer ainda que o ilícito apto a configurar a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN deve ser prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (DEVE RESULTAR NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA). Por esse motivo que não se deve alocar o administrador como terceiro responsável pelo simples inadimplemento de obrigação tributária, como exporemos a mais a frente.

3.4.2 INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO

A infração a lei que resultará numa responsabilização do terceiro, como bem explica Maria Rita Ferragut, não é o ato contrário a qualquer lei do ordenamento jurídico, vez que isso iria de encontro com a separação da personalidade jurídica e da personalidade das pessoas físicas que lhes são sócias.⁹⁰

Nesse contexto, Mizabel Abreu Machado Derzi afere que

o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte.⁹¹

Conclui Maria Rita Ferragut:

Nesse sentido, é a **lei que rege as ações da pessoa jurídica** e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará com a obrigação tributária.⁹² (*grifo nosso*)

Vale ressaltar ainda que o descumprimento da obrigação tributária principal (não pagamento do tributo), como será apresentado em capítulo oportuno, é mera presunção de infração à lei, sendo indispensável para a responsabilização pessoal

⁹⁰ *Ibidem* p. 129. Nota 1. ⁹¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Nota de atualização à obra Aliomar Baleeiro: Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 756. ⁹² *Ibidem* p. 129. Nota 1.

do administrador a comprovação da atuação culposa e anterior ao nascimento da obrigação tributária.⁹³

A infração do contrato social ou do estatuto, deste modo, constitui-se no desrespeito a uma disposição expressa constante nesses instrumentos societários, e que, por conseguinte, resultará no nascimento da relação tributária. Isso pode ocorrer, por exemplo, como bem explica Maria Rita Ferragut, quando ocorre alienação de ativo fixo da sociedade sem o consentimento de todos os sócios.⁹⁴

3.5 A RESPONSABILIDADE PESSOAL E O CRITÉRIO SUBJETIVO

Com o fito de tomar conhecimento sobre a real intenção da norma em exame (artigo 135, inciso III, do CTN), cumpre verificar se sua aplicação é genérica e irrestrita, isto é, se é amparada em responsabilidade simplesmente objetiva ou se a mesma é de cunho excepcional, o que significa estar rodeada de elementos de cunho específico, caracterizando, assim, uma responsabilidade subjetiva.⁹⁵

Alexandre Macedo de Tavares nos ensina que a responsabilidade do artigo 135 do CTN é **subjetiva**, o que configura uma exceção à regra da autonomia existencial e patrimonial de uma pessoa jurídica.

Sem embargo, o artigo 135 do CTN deixa claro que a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes e diretores *não é simplesmente objetiva*, pois, exige **ato doloso ou culposo** para que lhes possa ser validamente imputado o dever de saldar, com bens particulares, dívida fiscal societária. [...]. O sócio é responsável não por ser sócio, mas, por, na condição de gestor de bens alheios, acabar praticando atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.⁹⁶ (grifo nosso)

⁹³ *Ibidem* p. 677. Nota 85. ⁹⁴ *Ibidem* p. 134. Nota 1. ⁹⁵ TAVARES, Alexandre Macedo de. Dívida fiscal societária e a natureza jurídica específica da responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: solidariedade incontestada ou substitutividade excepcional? *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 75, p. 25-26, dez. 2001. ⁹⁶ *Ibidem* p. 25-26. Nota 94

Tem-se, com Isso, que a simples condição de sócio não lhe imputa a responsabilidade solidária do artigo 135, inciso III, do CTN, sendo necessário provar a condição de gestor de bens alheios.

Logo, não tendo praticado o sócio atos de administração da sociedade, não haverá que se falar em responsabilidade pelos débitos tributários. Além disso, cumpre ressaltar que não basta ser diretor, ou gerente, ou representante, é preciso que o débito tributário em questão resulte, como já exposto, de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.⁹⁷

Lembramos ainda, como exposto alhures, que a administração de uma sociedade limitada pode ser feita por pessoa estranha a tal.

Sobre a subjetividade da responsabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN, já se manifestaram o Tribunal de Justiça do Espírito Santo e o Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO DE INSTRUMENTO RESPONSABILIDADE DE SÓCIOGERENTE. ART. 135, III, DO CTN. SUBJETIVA. DEPENDENTE DE PROVA. SEM COMPROVAÇÃO DE CULPA. RECURSO PROVIDO.135IIICTN.⁹⁸

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MERO QUOTISTA, SEM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. A prática de atos contrários a lei ou com excesso de mandato só induz aresponsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, isto é, seus sócios gerentes; essa solidariedade não se expande aos meros quotistas, sem poderes de gestão.⁹⁹

Cumpre ressaltar que alguns doutrinadores, pautados no direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, defendem a imprescindibilidade do **dolo** para a responsabilização do administrador. Nas palavras de Maria Rita Ferragut:

⁹⁷ *Ibidem* p. 159. Nota 54. ⁹⁸ ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Justiça do ES. REsp 24089012454 ES 024089012454, Relator:RONALDO GONÇALVES DE SOUSA, Data de Julgamento: 16/12/2008, TERCEIRA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 27/01/2009. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5656822/agravo-de-instrumento-ai-24089012454-es-024089012454-tjes>. Acesso em: 01 de jun. 2011. ⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp. 33526 SP 1993/0008316-3. Rel.Ministro Ari Pargendler. Julgado em 22/05/1996. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/543693/recurso-especial-resp-33526-sp-1993-0008316-3stj>. Acesso em: 01 de jun. 2011.

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento. [...] A prática dolosa impõe o reconhecimento de que ao administrador tinha opção entre praticar ou não a infração. Se a opção de evitá-la inexistia, a pessoa não poderá ser considerada responsável, pois lhe falta o *animus*, em que pese o resultado de seu

o. 100

at

Além do que já exposto, nota-se que para se identificar a gestão apta à aplicação da responsabilidade ora debatida, faz-se necessário observar o momento da ocorrência do fato gerador. Diante disso, cabem algumas explicações.

A obrigação tributária, conforme preceitua Luciano Amaro, “nasce à vista do fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação”.¹⁰¹

Deste modo, à luz do artigo 114 do CTN, entende-se o fato gerador da obrigação principal como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Os efeitos produzidos pelo fato gerador mostram a importância deste na análise da responsabilidade dos sócios administradores de sociedades limitadas em decorrência de débitos tributários.

Isso porque o fato gerador “fixa o momento em que se materializa a obrigação tributária principal prevista abstratamente na lei, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina o regime jurídico da obrigação tributária e, assim, a lei a ser aplicada”.¹⁰²

Além disso, o fato gerador determina no **tempo** quem são os eventuais terceiros responsáveis nos casos da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

¹⁰⁰

Ibidem p. 195. Nota 1.

¹⁰¹

¹⁰² *Ibidem* p. 255. Nota 69. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 481.

Sobre o tema, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul já se manifestou da seguinte maneira:

a apuração da responsabilidade do sócio pelos créditos correspondentes à obrigação tributária, para os efeitos do artigo 135 do CTN, há de remontar aos atos praticados à época do fato gerador, desimportando os que lhe antecederam ou os que lhe sucederam.¹⁰³

Desse modo, entende-se necessário saber se o “terceiro responsável” era administrador ao período em que foi realizado o fato gerador para, só assim, aplicar a responsabilidade tributária expressa no artigo 135, inciso III, do CTN.

3.6 O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO: INFRAÇÃO À LEI, PARA FINS DO ARTIGO 135?

Muito já se debateu se o simples inadimplemento da obrigação tributária constitui infração de lei suficiente para ensejar a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN. Entendemos que não, conforme exporemos adiante.

Há quem entenda que o simples inadimplemento do tributo resulta na responsabilidade do administrador. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já entendeu da seguinte maneira:

TRIBUTÁRIO -RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS PELA SOCIEDADE. Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei. Recurso improvido.¹⁰⁴ *(grifos nossos)*

¹⁰³
R

IO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Vigésima Primeira Câmara Cível. Agravo de instrumento nº 70007897465. Rel. Genaro José Baroni Borges. Julgado em 22/09/2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=8015&p=5>>. Acesso em: 01 de jun. 2011.¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 203878 RJ 1999/0012832-0. Rel. Ministro Garcia Vieira. Julgado em 05/05/1999. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/419287/recurso-especial-resp-203878-rj-1999-0012832-0stj>>. Acesso em: 02 de jun. 2011.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS-GERENTES. INTELIGÊNCIA DO ART. 135, III, DO CTN. No Superior Tribunal de Justiça, prevalece entendimento segundo o qual os diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. **A falta de recolhimento de tributos constitui, por si só, infração à lei apta a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos impostos devidos pela empresa, nos moldes do que preconiza o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional.** Agravo conhecido e provido.¹⁰⁵ (*grifos nossos*)

Os que concordam com os julgados acima transcritos entendem que com o simples inadimplemento do pagamento do tributo, estar-se-ia deixando de obedecer ao

106
a.

comando normativo contido na lei material tributária

Outra importante corrente é daqueles que defendem a atribuição da responsabilidade tributária expressa no artigo 135, inciso III, do CTN, em face da **causa** do inadimplemento da obrigação tributária, ou seja, quando o inadimplemento se configurar por fatos capazes de serem enquadrados como excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nas palavras de Eduardo Domingos Botallo:

O que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador, a tornarem-se responsáveis, é a causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomado isoladamente. Então, é preciso que se **investigue as causas dessa inadimplência** para verificar se, entre elas, estariam fatos capazes de serem enquadrados como 'excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto'.¹⁰⁷ (*grifo nosso*)

Posto isso, temos que os adeptos dessa corrente negam a possibilidade de aplicação da referida responsabilidade tributária no que tange ao mero inadimplemento da obrigação, mas defendem sua aplicação se constatada infração na causa do não pagamento do tributo.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. AgRg no REsp 91859 ES 1996/0019910-8. Rel. Ministro Castro Filho. Julgado em 26/03/2001. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/305495/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-91859-es-1996-0019910-8-stj>>. Acesso em: 04 de jun. 2011. ¹⁰⁶ *Ibidem* p. 96. Nota 81. ¹⁰⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2010. p. 972.

No entanto, o presente estudo não corrobora com tais posicionamentos, haja vista que o pressuposto do art. 135 não é a simples violação da norma tributária impositiva, mas sim a outras leis, contrato social ou estatutos. Além disso, deve esta violação ser prévia ou concomitante ao surgimento da obrigação, o que não ocorre com o simples inadimplemento.¹⁰⁸

Ao se posicionar de forma a não aceitar a responsabilização dos sócios pelo inadimplemento, Maria Rita Ferragut traça três motivos basilares para seu posicionamento.

Primeiramente a autora leciona que a falta de pagamento de tributo não foi tipificada pela legislação como fato jurídico suficiente ao desencadeamento da relação jurídica sancionadora. Isso seria um afronto ao princípio da legalidade, vez que o mesmo não autoriza interpretação extensiva do fisco.¹⁰⁹

Uma exceção ao presente caso é o artigo 13º, parágrafo único da Lei nº 8.620, que estabelece que os sócios das sociedades limitadas respondem com seus bens pessoais por débitos devidos à Seguridade Social.¹¹⁰

O segundo motivo se funda na clareza do legislador ao expor que o administrador será responsável pelo pagamento do tributo somente quando o crédito tributário corresponder a obrigações **resultantes** de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. Logo, o ato que enseja o nascimento do tributo deve ser anterior ou concomitante ao fato gerador e o simples inadimplemento, por sua vez, se daria em momento posterior.¹¹¹

Por fim, a autora defende que a **obrigação** de entregar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, é da sociedade, que foi quem praticou o ato jurídico tributário. Deste modo, a inadimplência deve provocar apenas a obrigação do

¹⁰⁸ *Ibidem* p. 927. Nota 2. ¹⁰⁹

Ibidem p. 131. Nota 1. ¹¹⁰ *Ibidem*

p. 131. Nota 1. ¹¹¹ *Ibidem* p. 131.
Nota 1.

contribuinte de pagar o tributo devido, acrescido de penalidades moratórias já previstas no ordenamento jurídico.¹¹²

Com o mesmo entendimento já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, como segue:

TRIBUTÁRIO -EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO - RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE -ART. 135 DO CTN. 1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade. 2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. **O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos.**¹¹³ (*grifos nossos*)
TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO.
1. A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária 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.¹¹⁴ (*grifos nossos*)

O Superior Tribunal de Justiça, em manifestação recente, consolidou o entendimento de que o mero inadimplemento tributário não gera a responsabilidade pessoal dos administradores, ao editar a Súmula 430.

SÚM. N. 430-STJ.

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Rel. Min. LuizFux, em 24/03/2010.¹¹⁵

¹¹² *Ibidem* p. 132. Nota 1. ¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. EAg 494887 RS 2003/0232391-2. Rel.Ministro Humberto Martins. Julgado em 23/04/2008. Disponível em:<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7096040/embargos-de-divergencia-em-agravo-eag-494887-rs-2003-0232391-2-stj>>. Acesso em: 04 de jun. 2011. ¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. EREsp 374139 RS 2003/0125702-9. Rel.Ministro Castro Meira. Julgado em 10/11/2004. Disponível em:<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7233528/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-374139-rs-2003-0125702-9-stj>>. Acesso em: 04 de jun. 2011. ¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente. Disponível em:<http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=682&tmp.texto=96638>. Acesso em 04 de jun. 2011.

Dessa forma, com o assunto devidamente sumulado, não há que se falar na responsabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN pelo simples inadimplemento do tributo, o que evidencia a subjetividade da norma em questão.

3.7 DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA

Para que haja a dissolução regular de uma sociedade limitada se faz necessária a observância do procedimento extintivo previsto no ordenamento jurídico brasileiro.

No entanto, é notório nas execuções fiscais o elevado número de empresas que, apesar de existirem de direito, já não existem de fato, vez que seus sócios não cuidaram do distrato social.

Luciana Kishino observa que

na maioria das vezes, as sociedades limitadas encerram suas atividades de modo irregular, com a simples dissolução de fato do estabelecimento comercial, encontrando-se obviamente, liquidado o seu ativo, sem que haja a quitação dos débitos fiscais pendentes.¹¹⁶

Verificada a irregularidade na dissolução da sociedade, surge a impossibilidade de quitação do débito executado, vez que, na maioria das vezes, o oficial de justiça não encontra a empresa devedora no endereço em que deveria estar sua sede, tampouco bens passíveis de constrição judicial.

Na impossibilidade do seguimento da execução fiscal, busca-se localizar o representante legal da empresa executada, que, caso encontrado, é inicialmente citado na qualidade de representante legal da empresa. Entretanto, se, ainda assim, o sócio administrador abstém-se, em nome da pessoa jurídica, de nomear bens à penhora, surge uma situação concreta de aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, ensejando, por essa razão, nova citação do sócio

¹¹⁶ *Ibidem* p. 252. Nota 81.

administrador, que a partir de então se torna pessoalmente responsável pelo

o. ¹¹⁷

débit

Alguns autores são contrários a tal posicionamento por entenderem que a dissolução irregular não é fato gerador de tributo algum. Pelo contrário a dissolução irregular é posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal.¹¹⁸

Nessa linha de entendimento está o precedente normativo abaixo transcrito, seguido de trecho do voto condutor.

EXECUÇÃO FISCAL -REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS - RESPONSABILIDADE OBJETIVA -INADMISSIBILIDADE -DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. 1. [...] 2. A dissolução irregular da pessoa jurídica vem sendo admitida, pela jurisprudência, como fundamento da responsabilidade pessoal do sócio-gerente que a administrava quando de sua extinção de fato, mas não tem suporte no art. 135 do CTN, que só cuida da responsabilidade por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", não abrangendo, portanto, ações ou omissões posteriores ao nascimento da obrigação tributária.

[...] embora essa responsabilidade, embasada na dissolução irregular da pessoa jurídica, venha sendo fundada no artigo 135 do CTN, a verdade é que nele não se enquadra, pois ali apenas se cuida da responsabilidade pessoal 'pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos' (grifei), ou seja, o ato praticado pelo administrador deve ser a origem do crédito. A dissolução irregular da pessoa jurídica não dá origem, por evidente, aos créditos tributários que lhes são anteriores. E o art. 135 do CTN não cuida da responsabilidade pessoal dos administradores por fatos posteriores ao surgimento da

119

a.

obrigação tributári

Apesar dos fortes argumentos acima expostos, não se pode negar a realidade que norteia a execução fiscal no Brasil. Isso porque, impossibilitar o redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios, seria o mesmo que admitir a infração por eles cometida, o que desencadearia na impossibilidade de quitação do débito pendente.

¹¹⁷ *Ibidem* p. 252. Nota 81. ¹¹⁸ *Ibidem* p. 974. Nota 2. ¹¹⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. AG 44966 RS 2005.04.01.044966-6. Rel. Antônio Albino Ramos de Oliveira. Julgado em 08/11/2004. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1200714/agravo-de-instrumento-ag44966-rs-20050401044966-6-trf>>. Acesso em: 06 de jun. 2011.

Desse modo, mesmo o ato ilícito sendo posterior ao surgimento da obrigação tributária, deve-se aplicar a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, uma vez que, conforme assevera Sacha Calmon,

os pressupostos para responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores de pessoas jurídicas de direito privado residem de dolo. A dissolução ou desfazimento de fato da sociedade é infração dolosa. A proposita a responsabilidade dos sócios. Fraude, conluio, sonegação, para elidir o cumprimento da obrigação tributária, igualmente aproposita a responsabilidade prevista no art. 135.¹²⁰

Nesse diapasão está o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se extrai das ementas abaixo transcritas.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE.

1. É cabível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando a sociedade tiver sido dissolvida de forma irregular. Precedentes da Corte.
2. A ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e pro labore, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público.
3. Na presente hipótese, consta dos autos que citação deixou de ser efetuada tendo em vista que a executada não foi encontrada no seu endereço, onde hoje funciona uma outra empresa, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução.
4. Agravo regimental provido para determinar o redirecionamento da presente execução fiscal para o sócio-gerente da empresa executada.¹²¹

SOCIEDADE CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO REGULAR POR FORÇA DE INSOLVÊNCIA CIVIL. A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distribuídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores; não se cogita, todavia, dessa responsabilidade, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito de insolvência civil processada nos termos da lei. Recurso especial não conhecido.¹²²

¹²⁰ *Ibidem* p. 319-320. Nota 68. ¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. AgRg no REsp 622736 RS 2004/0001022

0. Rel. Ministro Luiz Fux. Julgado em 31/05/2004. Disponível

em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/180150/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-622736-rs-2004-0001022-0-stj>>. Acesso em: 06 de jun. 2011. ¹²² BRASIL. Superior Tribunal de

Justiça. Terceira Turma. REsp 45366 SP 1994/0007341-0. Rel. Ministro Ari Pargendler. Julgado em 25/05/1999. Disponível em:

Isto exposto, conclui-se que infração à lei decorrente de dissolução irregular tem o elemento “dolo” presumido, de modo a ensejar na responsabilidade tributária pessoal dos administradores.

Recentemente, ocorreu a pacificação do entendimento a esse respeito, com a edição da Súmula nº 435 pelo Superior Tribunal de Justiça.

SÚM. N. 435-STJ.

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. Rel. Min. Luiz Fux, em 22/04/2010.¹²³

Assim, resta incontroversa a aplicação da referida responsabilidade, lembrando que não se deve confundi-la com a desconsideração da personalidade jurídica, como já explicado no decorrer do presente estudo.

4 A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR E A PRESUNÇÃO DE CERTEZA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA)

4.1 A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E SEUS ATRIBUTOS

Ao analisarmos a forma de inclusão do sócio administrador no pólo passivo de uma execução fiscal, indispensável se torna o conhecimento da Certidão de Dívida Ativa (CDA). Essa certidão é o título executivo extrajudicial (art. 585, XII do CPC), do qual a Fazenda Pública se vale para executar tributos não pagos.

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8391197/recurso-especial-resp-45366-sp-1994-00073410-stj>>.

Acesso em: 08 de jun. 2011.¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/porta1_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=682&tmp.texto=96638>. Acesso em 08 de jun. 2011.

Art. 585 -São títulos executivos extrajudiciais:**VII** -a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

A Dívida Ativa da Fazenda pública é qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei à União, aos Estados, aos Municípios e respectivas autarquias, não importando a origem, tributária ou não, contando que submetida à prévia inscrição.¹²⁴

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 201 que esta é “proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.¹²⁵

A caracterização da dívida ativa será sua inscrição na repartição competente, a qual “pressupõe ato de controle efetivado pelas repartições da administração fazendária, consistente no registro da dívida fiscal nos livros ou fichários da repartição competente”.¹²⁶

Conforme se extrai do artigo 512 do CPC a certeza e a liquidez, assim como a exigibilidade, são indispensáveis à execução de qualquer crédito.

Segundo o art. 204 do CTN, c/c art. 3º da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) a CDA goza dos pressupostos de liquidez, certeza além da exigibilidade, devendo nela constar, entre outras informações, o nome do devedor e dos coresponsáveis.¹²⁷

Nota-se que a CDA é a peça instrutória da ação de execução fiscal, mas necessita de um processo administrativo tributário para lhe garantir essa liquidez, certeza e exigibilidade.¹²⁸

¹²⁴ CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 39.

¹²⁵ *Ibidem* p. 39. Nota 123. *Ibidem* p.

¹²⁶ 42. Nota 123.

¹²⁷ GA

¹²⁸ INO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 53. *Ibidem* p. 53. Nota 126.

Deste modo, tem-se que apesar de efeito de prova pré-constituída, a presunção de certeza da CDA torna-se relativa, podendo ser suprimida por prova inequívoca seja pelo sujeito passivo ou pelo terceiro a quem se aproveite.¹²⁹

4.2 O DEVEDOR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PERANTE A EXECUÇÃO FISCAL

Notamos que existe grande divergência doutrinária e jurisprudencial no que diz respeito ao procedimento adequado para a apuração da responsabilidade dos administradores da sociedade limitada.

Conforme ensinamentos de Rodrigo Campos Zequim, e o presente estudo coaduna com essa idéia, a Certidão de Dívida Ativa só terá presunção de certeza contra o devedor principal (contribuinte pessoa jurídica), quanto ao responsável, entretanto, só se admitirá a presunção de certeza quando o nome deste contar no processo administrativo com a devida comprovação de culpa apurada.¹³⁰

Entretanto o posicionamento majoritário, principalmente da jurisprudência, é em sentido contrário, no qual se admite a apuração da responsabilidade do administrador pelas dívidas da sociedade pela sua simples inscrição na CDA ou até mesmo com a citação na execução fiscal, ainda que seu nome não conste da CDA, devendo o sócio comprovar que não agiu com culpa ou dolo.¹³¹ Em virtude das diversas questões que cercam a presunção de certeza e legitimidade da CDA, faremos uma interpretação sistemática dos artigos 204 e 135, III, ambos do CTN.

¹²⁹ *Ibidem* p. 39. Nota 123. ¹³⁰ ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 112. ¹³¹ *Ibidem* p. 204. Nota 44.

Como já exposto em tópico anterior, temos que a presunção da CDA pressupõe a prévia verificação da responsabilidade em processo administrativo regular em que se assegura a defesa do suposto responsável. Sobre o tema, Leandro Paulsen leciona que:

é muito comum o ajuizamento de execução, com a tentativa de satisfação dos créditos perante a pessoa jurídica, e, sucessivamente, na hipótese de não ser encontrada ou não haver bens suficientes, a Exeçúente requer o redirecionamento da execução contra os sócios, ou seja, a citação destes para que respondam em nome próprio pelo débito. Isso diz respeito à legitimidade passiva para a execução, que é condição da ação passível de conhecimento de ofício pelo Juiz e enseja a defesa dos supostos responsáveis inclusive quanto à caracterização ou não da sua responsabilidade. Assim, cabe verificar se o próprio título (CDA) já refere, ou não, os responsáveis e indica fundamentação e o processo administrativo em que apurada. Isso porque o título não pode inovar, devendo corresponder ao do termo de inscrição em dívida ativa que, por sua vez, deve ser espelho daquilo que tenha sido apurado no processo administrativo fiscal.¹³²

Concluimos, com os ensinamentos do renomado autor, que a simples inserção do nome do sócio na CDA na qualidade de responsável tributário, sem a comprovação de responsabilidade e sem indicação do processo administrativo no qual deveria ter sido apurada a responsabilidade, afasta a presunção de certeza e legitimidade da certidão.

Nota-se, entretanto, que essa situação acima narrada é a que normalmente se verifica na esfera jurídica, onde se tem a indicação do nome dos sócios como devedores de tributos que tem a pessoa jurídica como contribuinte sem que seja indicado o fundamento de responsabilidade ou apurado sua responsabilidade por meio do processo administrativo.¹³³

Como exposto, há forte posicionamento jurisprudencial no sentido de se admitir o redirecionamento quando o nome do sócio conste da CDA, cabendo a ele descaracterizar tal responsabilização, ocorre então a chamada **inversão do ônus da prova**. Desta feita estão as ementas abaixo transcritas.

RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DE SÓCIOINDICADO NA CDA. PROVA DA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE,

¹³² *Ibidem* p. 982. Nota 2. ¹³³
Ibidem p. 984. Nota 2.

DIRETOR OU ADMINISTRADOR PELO EXEQÜENTE. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA DA CDA FORMULADA COM BASE NOS DADOS CONSTANTES DO ATO CONSTITUTIVO DA EMPRESA. É consabido que os representantes legais da empresa são apontados no respectivo contrato ou estatuto pelos próprios sócios da pessoa jurídica e, se a eles se deve a assunção da responsabilidade, **é exigir-se em demasia que haja inversão do ônus probatório, pois basta à Fazenda indicar na CDA as pessoas físicas constantes do ato constitutivo da empresa, cabendo-lhes a demonstração de dirimentes ou excludentes das hipóteses previstas no inciso III do art. 135 do CTN.** A certidão da dívida ativa, sabem-no todos, goza de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza. "A certeza diz com os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor), bem como com a natureza do direito (direito de crédito) e o objeto devido (pecúnia)" (in Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: RT, 1999, p. 786), podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a que aproveite, nos termos do parágrafo único do artigo 204 do CTN, reproduzido no artigo 3º da Lei n. 6.830/80, e não deve o magistrado impor ao exeqüente gravame não-contemplado pela legislação de regência. Recurso especial provido, para determinar a citação do coresponsável e o prosseguimento do processo.¹³⁴ (grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

1. [...]. 2. A Primeira Seção desta Corte Superior concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN, vale dizer, a demonstração de que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou a dissolução irregular da empresa; b) **constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA, cabe a ele, nesse caso, o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independente de que a ação executiva tenha sido proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.** [...].¹³⁵ (grifos nossos)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL

134

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. *Agravo de Instrumento n.º 44056 (199902010397891-RJ)*. Primeira Turma. Rel. Juiz Ricardo Regueira. J. 29/02/2000. In: Diário de Justiça, p. 60396, 25/05/2000. Disponível em: <<http://www.trf2.gov.br>> Acesso em: 20 jun. 2011.

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. EREsp 635858 RS 2005/0068856-8. Rel.

Ministro Luiz Fux. Julgado em 14/03/2007. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8959804/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-635858-rs-2005-0068856-8-stj>>. Acesso em: 20 de jun. 2011.

DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, **se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN**, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, **malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.** [...] ¹³⁶ (*grifos nossos*)

Apesar de reconhecer a forçosa jurisprudência em sentido contrário, Humberto Teodoro Jr. Entende por

"inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acertamento de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa". ¹³⁷

Também coadunamos com a idéia de ser inadmissível esta inversão do ônus da prova, pelo simples fato de constar originariamente da CDA o nome do sócio, uma vez que isso implicaria na transformação da responsabilidade subjetiva das pessoas elencadas no artigo 135, inciso III, do CTN, em objetiva, através da mera inserção do nome do sócio-administrador na CDA. ¹³⁸

Na mesma linha de entendimento se manifesta a Ministra Eliana Calmon, conforme se extrai do julgado abaixo transcrito:

PROCESSO CIVIL -AGRAVO REGIMENTAL -RECONSIDERAÇÃO EVOLUÇÃO DE ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL-PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DE TERCEIRO CORRESPONSÁVEL NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE CAUSA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL -INEXISTÊNCIA -ÔNUS PROBATÓRIO DO FISCO. Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que, no regime do art. 543-C do CPC, deu provimento ao recurso especial, nos seguintes termos:PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO -EXECUÇÃO FISCAL –

¹³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. AgRg no REsp 1145744 ES 2009/0118693 8. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em 23/03/2010. Disponível em:<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9113409/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1145744-es-2009-0118693-8-stj>>. Acesso em: 20 de jun. 2011. ¹³⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 44-45.

¹³⁸ *Ibidem* p. 29. Nota 95.

REDIRECIONAMENTO -NOME NA CDA -ÔNUS DA PROVA DA PRÁTICA DE ATO ILEGAL OU COM EXCESSO DE PODERES: SÓCIO ENTENDIMENTO REAFIRMADO POR ESTA CORTE NO JULGAMENTO RESP 1.104.900/ES, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. [...]Tenho a ponderar que a jurisprudência desta Corte depois de muitas discussões e desencontros firmou entendimento quanto a interpretação do art. 135 do CTN, evitando assim a adoção de uma execrávelresponsabilidade objetiva dos sócios e administradores, pelo inadimplemento das pessoas jurídicas, de tal forma que passavam a responder, independentemente de dolo ou culpa pelos débitos da sociedade, inclusive com o seu patrimônio. Sedimentado o entendimento de que para o redirecionamento da responsabilidade do sócio era preciso provar o dolo ou culpa do sócio ou administrador, veio à Primeira Seção um novo entendimento, o qual nada tem a ver com o art. 135 do CTN de forma direta. O entendimento veio por voto do Ministro Castro Meira no REsp 702.232/RS, que trouxe à Corte o entendimento de que, se o nome do sócio estivesse constando da CDA já se considerava, por presunção, sua a responsabilidade pelo não pagamento, de tal forma que só se livraria do encargo provando que não se houve com culpa. [...]. **Opensamento de todos que acompanharam o relator foi no sentido de que o fisco só incluía o nome do sócio na CDA depois de realizar apuração na esfera administrativa, dando ao sócio a oportunidade de defesa. Enfim, foi com base nesse pressuposto que se votou a nova tese que em princípio se harmonizava com o art. 135 do CTN.**

¹³⁹
[...].
(grifos nossos)

Dessa maneira, a CDA que tenha o nome do sócio inserido sem a prévia apuração da sua responsabilidade não deve gozar da presunção de legitimidade, cabendo ao Fisco demonstrar que restaram configurados os pressupostos do artigo 135 do CTN, aptos a ensejar no redirecionamento da execução fiscal.

Para tanto, devem ser observadas as formalidades estipuladas para o reconhecimento do crédito tributário e posterior início da execução fiscal, lembrando que tal execução se limitará àquilo que foi aferido no procedimento administrativo, o que será refletido pela CDA.

Isso quer dizer que somente o que resultou do processo administrativo fiscal possui presunção de certeza e de legitimidade, considerando ser resultado da atuação das partes em contraditório na formação do título executivo.¹⁴⁰

¹³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 110479. Rel. Ministra Eliana Calmon. DJE 21/09/2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6541557/peticao-de-recurso-especial-agrg-no-resp-1104109-stj>>. Acesso em: 22 de jun. 2011. ¹⁴⁰ *Ibidem* p. 984. Nota 2.

Assim, quando o nome do sócio não constar do título executivo, não há sequer que se falar em presunção de certeza e legitimidade quanto a ele, já que não participou do processo administrativo de constituição da dívida.

Nesse diapasão, o Ministro Luiz Fux apresentou o seguinte entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

1. A responsabilidade patrimonial do sócio sob o ângulo do ônus da prova reclama sua aferição sob dupla ótica, a saber: I) a Certidão de Dívida Ativa não contempla o seu nome, e a execução voltada contra ele, embora admissível, demanda prova a cargo da Fazenda Pública de que incorreu em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional; [...].¹⁴¹ (grifos nossos)

Portanto, não estando o nome do sócio na CDA, o redirecionamento da execução fiscal não deve ser amparado pelo título executivo, cabendo ao Fisco provar que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Com relação aos meios pelo qual o Fisco irá proceder, Leandro Palsen leciona que, com a não inclusão no sócio na CDA, não deve ser o mesmo simplesmente citado para o pagamento, entretanto, tem-se admitido que tal omissão seja suprida por incidente processual com fatos e fundamentos que justificam a responsabilidade.

Entretanto, para o autor e para o presente estudo, deveria haver uma regular apuração em processo administrativo para que, comprovada culpa do administrador, fosse este incluso na CDA, para somente assim figurar no pólo

142

passivo da execução fiscal.

¹⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. EREsp 635858 RS 2005/0068856-8. Rel. Ministro Luiz Fux. Julgado em 14/03/2007. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8959804/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-635858-rs-2005-0068856-8-stj>>. Acesso em: 22 de jun. 2011. ¹⁴² *Ibidem* p. 985. Nota 2.

4.3 FORMAS DE DEFESA DO ADMINISTRADOR

Cumpra analisarmos ainda os meios de defesa do administrador que possa ter seu patrimônio atingido pela execução.

Para Júlio César Lorens o devedor que visa afastar o perigo da constrição de seu patrimônio deve impetrar embargos do devedor e não de terceiro. Nem mesmo o sócio não-administrador, segundo o autor, poderia oferecer embargos de terceiro por ser sujeito do processo de execução.¹⁴³

No mesmo sentido, já se manifestou da seguinte maneira o Desembargador do Espírito Santo Manoel Alves Rabelo:

TRIBUTÁRIO -EXECUÇÃO FISCAL -EMBARGOS DE TERCEIRO PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM -RECURSO NÃO CONHECIDO. O sócio é responsável por substituição pelo crédito tributário, conforme se depreende dos textos dos arts. 134 e 135, do CTN.

Tratam-se os apelados, de responsáveis pela obrigação tributária resultante do auto de infração acostado aos autos, e, citados, como se depreende que o foram no executivo fiscal, não têm legitimidade para opor os presentes embargos de terceiro. Assim, o meio processual hábil para a defesa dos mesmos, não seriam os embargos de terceiro, mas os embargos do devedor.

Sentença mantida.¹⁴⁴ (grifos nossos)

Entretanto, pelo princípio da fungibilidade, Itamar Gaino esclarece que:

Excepcionalmente se admite, porém, em homenagem aos princípios da instrumentalidade, da economia processual, da ampla defesa e da fungibilidade, o processamento dos embargos de **terceiros** como embargos à execução, desde que apresentados, naturalmente, dentro do prazo estabelecido pela lei para estes últimos.¹⁴⁵

O STJ coaduna com este entendimento, como segue:

¹⁴³ LORENS, Júlio César. **Responsabilidade do Sócio Não-Administrador na Sociedade Limitada.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 164.

¹⁴⁴ Tr

tribunal de Justiça do Estado do ES. 4ª C. Cív., Ap. Cív. nº 24990024853, Rel. Des. Manoel Alves Rabelo, julg. 29.05.2003). Disponível em: <<http://www.tj.es.gov.br>> Acesso em: 24 jun. 2011.

¹⁴⁵ *Ibidem* p. 178. Nota 126.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIO-QUOTISTA. EMBARGOS DE TERCEIRO (ART. 1.046, CPC). PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA, INSTRUMENTALIDADE E DA FUNGIBILIDADE. 1. Os embargos de terceiro prestam-se a quem não é parte no processo de execução (art. 1.046, CPC). A jurisprudência, todavia, tem mitigado a compreensão linear, admitindo que o sócio, citado como litisconsorte passivo do devedor, visando livrar da constrição judicial seus bens particulares, como homenagem aos princípios da ampla defesa, da instrumentalidade e da fungibilidade, assegurando-se-lhe o acesso ao judiciário, tenha os seus embargos recebidos e processados como a execução. 2. Precedentes da jurisprudência. 3. Recurso provido.¹⁴⁶

O meio comum de defesa que se apresenta, portanto, é a oposição de embargos à execução ou de embargos do devedor. Nota-se, nesse âmbito que os embargos do devedor é mais específico, visto que somente o próprio executado (ou seu representante), devedor da prestação, é quem tem legitimidade de oposição quando tem seus bens penhorados. Com relação aos embargos a execução, tem-se que este é mais amplo, abrangendo tanto o devedor como um terceiro que venha a ter os seus bens penhorados em decorrência da execução.

Mister ressaltar, entretanto, que há casos em que o meio de defesa pode ser o meio extraordinário da **exceção de pré-executividade**, no qual o administrador requer a extinção do processo por estar configurada a sua ilegitimidade passiva *ad*

147

causum.

Esse meio processual caberá para a invocação de prescrição ou outras causas extintivas do crédito tributário. A denominada exceção de pré-executividade, construção pretoriana de Pontes de Miranda e não prevista expressamente em lei, tem cabimento, portanto, nas hipóteses excepcionalíssimas e restritas de flagrante **inexistência ou nulidade do título executivo**, assim como nas hipóteses referentes à **flagrante falta de pressupostos processuais e/ou condições da**¹⁴⁸
ação.

¹⁴⁶ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Apelação Cível nº 70004445730*. Primeira Câmara Cível. Rel. Carlos Roberto Lofego Canibal. J. 02/10/2002. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>> Acesso em: 25 de jun. 2011.

¹⁴⁷

Ibidem p. 44-45. Nota 136. *Ibidem* p.

¹⁴⁸

180. Nota 126.

Em outras palavras, a exceção de pré-executividade é um meio de defesa incidental onde o executado, acautelado de prova documental irrefragável, através de simples petição nos próprios autos e a qualquer tempo, independente da interposição de embargos e da segurança prévia do juízo, provoca o julgador para que cumpra seu ofício de reconhecer as nulidades que eivam o processo, regularizando-o ou extinguindo-o, assegurando, assim, ao executado de boa-fé o direito de não ter seu patrimônio afetado por um processo eminentemente nulo.¹⁴⁹

Quanto a isso, entretanto, vale dizer que existe divergência doutrinária e no próprio STJ quanto ao cabimento de exceção de pré-executividade em matéria tributária.

Enquanto a parte da doutrina e da Jurisprudência admite exceção de pré-executividade quando estão em jogo pressupostos processuais ou condições da ação, assim como para alegar prescrição, outra grande parte não admite, por entender que é direito disponível, enquanto a exceção só cabe para matéria de ordem pública.

Mister ressaltar que não se admite, no âmbito da pré-executividade, qualquer investigação de cunho probatório, sendo imprescindível para seu conhecimento tratar de matérias de natureza formal.

Por fim, independente da discussão de pressupostos para responsabilização dos administradores da sociedade, agora quanto à análise da prescrição do crédito tributário em execução fiscal ajuizada contra a sociedade, para Luiz Emygdio da Rosa Júnior deve esta ser redirecionada contra o responsável tributário no prazo prescricional do art. 174 do CTN (cinco anos), com a sua citação em nome próprio para se defender da responsabilidade imputada por meio da exceção de pré-executividade.¹⁵⁰

¹⁴⁹ *Ibidem* p. 45. Nota 136. ¹⁵⁰ *Ibidem* p. 119. Nota 129.

O Superior Tribunal de Justiça já proferiu decisão neste sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PESSOA JURÍDICA. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. SÓCIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DESPACHO CITATÓRIO. ART. 8º, IV E § 2º, DA LEI Nº 6.830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ARTS. 125, III, E 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. [...] 1. O acórdão a quo, rejeitando exceção de pré-executividade, asseverou que, face ao princípio de solidariedade passiva tributária entre a pessoa jurídica e seus sócios, a prescrição indeferida contra aquela projeta-se perante o sócio, mesmo que não tenha sido citado. [...] 3. A jurisprudência do STJ tem acatado a exceção de pré-executividade, impondo, contudo, alguns limites. Coerência da corrente que defende não ser absoluta a proibição da exceção de pré-executividade no âmbito da execução fiscal. 4. No caso em exame, a invocação da prescrição é matéria que pode ser examinada em exceção de pré-executividade, visto que a mesma é causa extintiva do direito do exeqüente.¹⁵¹

Portanto, no presente caso, o sócio é beneficiado pela contagem de prazo prescricional quando a execução fiscal lhe é posteriormente redirecionada, sem que conste o seu nome no título executivo e sem que tenha sido citado inicialmente.

Entretanto, alguns doutrinadores entendem que, com a interrupção ou suspensão da prescrição contra a sociedade, deverá ser o prazo interrompido em relação ao sócio, ou seja, a interrupção da prescrição pela citação da sociedade estende seus

efeitos ao sócio.¹⁵²

¹⁵¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 633.480 -MG (2004/0030244-3)*. Primeira Turma. Rel. Min. José Delgado J. 29/06/2004. In: *Diário de Justiça*, p. 184, 13/09/2004. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 28 jun. 2011. ¹⁵² *Ibidem* p. 205. Nota 44.

CONCLUSÃO

Notamos com o presente estudo que, regra geral, com a devida integralização do capital social, não serão os sócios responsáveis por dívidas contraídas pela sociedade limitada (princípio da autonomia patrimonial). No entanto, temos que essa limitação não é absoluta, vez que “agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto” pode resultar na responsabilização de forma pessoal e ilimitada desses sócios-administradores.

Além desses requisitos, para que o sócio seja responsabilizado na forma do artigo 135, inciso III, do CTN, não basta a simples condição de sócio, devendo-se restar comprovado que este era administrador da pessoa jurídica no momento da ocorrência do fato gerador resultante do débito tributário.

Isso porque, via de regra, o ilícito deve ocorrer prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária, motivos que afasta o mero inadimplemento tributário da responsabilidade do artigo 135 do CTN. Entretanto, notamos que a dissolução irregular da sociedade enseja nesta responsabilidade, haja vista que mesmo sendo o ilícito posterior à ocorrência do fato gerador, entende-se como “dolo presumido”, elementar da referida responsabilidade.

Observamos a diferenciação entre a responsabilidade de terceiros, prevista o artigo 135 do CTN, vez que não cabe confusão entre o “abuso de direito”, que rodeia a desconsideração da personalidade jurídica e o *agir com excesso de poderes*, típico de quem exerce a administração da pessoa jurídica.

Nesse âmbito, perante a divergência de ser exclusiva, subsidiária ou solidária, advertimos ser a responsabilidade entre o administrador e a pessoa jurídica solidária, isso porque em momento algum o legislador afastou expressamente a responsabilidade do contribuinte, seja parcial ou integralmente.

Por fim, resta claro a imprescindibilidade da apuração de todos os elementos – infração a lei, estatuto ou contrato social – por meio do processo administrativo, a fim de que conste na certidão de dívida ativa (título executivo apto a amparar a execução fiscal), não só o nome do responsável, como o fundamento da sua responsabilização e o número do processo em que foi apurada.

Caso contrário, e é flagrante a afronta a legalidade, cabendo a ele descaracterizar tal responsabilização, haveria a inversão do ônus da prova e isso implicaria na transformação da responsabilidade subjetiva das pessoas elencadas no artigo 135, inciso III, do CTN, em objetiva.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. BOTTALLO, Eduardo Domingos *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. **Constituição e Código Tributário**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2010. BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CARDOSO, Laís Vieira. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**.
- CEOLI, Ana Carolina Santos. **Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Nota de atualização à obra Aliomar Baleeiro: Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª Edição. Editora Noeses. 2009.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios; GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. **Direito Comercial**: direito de empresa e sociedades empresárias. 21. v. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

KISHINO, Luciana. Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador da Sociedade Limitada. **Revista Ibero-Americana De Direito Público, RIADP**: Doutrina, Pareceres, Jurisprudência/Órgão de Divulgação Oficial do Instituto Ibero-Americano de Direito Público – IADP. Rio de Janeiro, Ano IV, nº 15, p. 96, ago. 2004.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro, *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

LORENS, Júlio César. **Responsabilidade do Sócio Não-Administrador na Sociedade Limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed, 1995. p. 287.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário. 12ª Ed.. Livraria do Advogado. 2010.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 1. v. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SABBAG. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo de. Dívida fiscal societária e a natureza jurídica específica da responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: solidariedade incontestada ou substitutividade excepcional? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 75, p. 25-26, dez. 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. Editora Quartier Latin..

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN.** Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; MENDES, Marcelo Dorácio et al. **Responsabilidade dos sócios no âmbito das sociedades limitadas.** Jus Navegandi, Teresina, ano 12, n. 1382, 14 abr. 2007.

ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa.** Curitiba: Juruá, 2003.