

## **RESUMO**

Imprecisão nas expressões e signos do Código Tributário Nacional, ausência de regramento detalhado e específico sobre a responsabilidade tributária de sócios e administradores, bem como interpretação em separado de normas do sistema constitucional e de outros diplomas infraconstitucionais relacionados à matéria, dificultam a identificação dos requisitos que autorizam a inclusão do sócio no pólo passivo da relação jurídica tributária.

## **ABSTRACT**

Vagueness in the expressions and signs the tax code, no regulation detailed and specific about the tax liability of shareholders and directors, as well as a separate interpretation of the constitutional system of standards and other legislation related to matters under the Constitution, make it difficult to identify the requirements that authorize the inclusion of the passive partner in the pole tax relationship.

## INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária de sócios e administradores de sociedades empresárias é tema que desperta debates doutrinários e jurisprudenciais. Isso se deve não só à ausência de regramento detalhado e específico sobre a matéria, mas, também, a falta de rigor técnico observada em dispositivos do Código Tributário, com signos e expressões imprecisos e de significados múltiplos, gerando dificuldades na interpretação.

A sociedade empresária limitada é a espécie de sociedade mais comum no Brasil, diante da limitação da responsabilidade dos sócios e da menor formalidade exigida para os seus atos. Contudo, se por um lado há facilidade na formação de empresas dessa natureza, por outro, há dificuldades para que sejam recuperados os créditos a que estão obrigadas, em caso de insucesso do negócio ou em caso de dissoluções por fraude, ante a autonomia do patrimônio.

A separação do patrimônio da pessoa jurídica em relação ao patrimônio dos seus sócios é essencial para a coexistência pacífica em sociedade, diante do caráter social da empresa, enquanto propulsora do desenvolvimento econômico com a geração de emprego e renda, capazes de proporcionar melhorias nas condições de vida, reduzindo as desigualdades sociais.

O Direito tem criado diversas regras, nos diferentes diplomas legais, onde se observa que, a autonomia patrimonial da sociedade comporta exceções e que as liberdades e garantias de outras normas devem ser respeitadas. Tanto assim que as normas do Código Tributário Nacional, apesar de visarem o recebimento dos créditos tributários, exigem a comprovação de práticas ilícitas, por parte dos sócios e administradores, para colocá-los no pólo passivo da relação.

Apesar de várias normas e da regra da desconsideração jurídica, as dificuldades diante da falta de rigor do CTN, da ausência de regulamentação específica e da interpretação isolada dos demais dispositivos legais, trazem à problemas à correta identificação dos elementos que compõem a relação jurídica material.

O objetivo geral da presente pesquisa, e, pois, a análise harmônica das normas positivadas no Ordenamento Pátrio que envolvem a responsabilidade tributária dos contribuintes e dos sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas. No objetivo específico, se pretende identificar as dificuldades para a caracterização dos sócios e administradores como sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

A presente pesquisa teórica foi desenvolvida com apoio na lei, doutrina e jurisprudência, tendo sido utilizados dados bibliográficos, obtidos através da consulta a textos, produzidos por doutrinadores nacionais.

Inicialmente se fez rápida abordagem dos princípios jurídicos, bem assim da necessidade de interpretação conjunta e harmônica de tais princípios. No Capítulo II, foi abordada a relação jurídica e a relação jurídica tributária com sua classificação. O Capítulo III tratou da classificação do sujeito passivo, estabelecendo-se as diferenças entre contribuintes e terceiros responsáveis e especificando-se os limites à instituição de responsabilidade a terceiros. O Capítulo IV foi concentrado na responsabilidade tributária, natureza e classificação de suas normas. O Capítulo V foi direcionado à análise da Teoria Dualista das obrigações e da Teoria Monista, diante da influência do assunto nos dispositivos do CTN acerca da responsabilidade tributária. No Capítulo VI estabeleceu-se diferenças entre as normas de responsabilidade de terceiros, a fim de situar as normas relacionadas aos sócios e administradores das sociedades empresárias limitadas, objeto do tema. Finalmente, no Capítulo VII, tratou-se da responsabilidade dos terceiros sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas, demonstrando as dificuldades na interpretação e aplicação de tais normas, se não observadas conjunta e harmonicamente e se for desprezado o devido

processo legal na formação da relação material.



## Capítulo I

### PRINCÍPIOS JURÍDICOS

#### 1.1. Princípios Gerais do Direito

Os Princípios Gerais do Direito são essenciais à compreensão do sistema jurídico, seja pela sua influência na elaboração de normas, seja na interpretação, integração, ou até mesmo na aplicação das mesmas.

O fim do direito é a organização de comportamentos intersubjetivos, de acordo com valores que a sociedade espera ver realizados, presentes nos Princípios Gerais do Direito, os quais, após recepcionados implícita ou explicitamente pela Ordem Jurídica Constitucional, ocupam o lugar de norma jurídica de maior hierarquia.

#### 1.2. Princípios Constitucionais

Conforme já se afirmou, os princípios gerais recepcionados pela Constituição são regras constitucionais, sendo os princípios e normas constitucionais, ponto de partida para todos os sistemas infraconstitucionais, estes autônomos apenas didaticamente, visto que o direito é uno.

José Afonso da Silva<sup>1</sup> define Constituição como “um conjunto de normas e princípios consubstanciados num documento solene estabelecido pelo poder constituinte e somente modificável por processos especiais previstos no seu texto – o que confere supremacia a essas normas e princípios.”

A partir da visão de que a Constituição compreende normas e princípios o mesmo autor estabelece a diferença entre tais signos, nos termos seguintes:

---

<sup>1</sup> José AFONSO DA SILVA, *Comentário Contextual à Constituição*, p. 2.

“PRINCÍPIO E NORMA. A palavra “princípio” é equívoca. Aparece em sentidos diversos. Apresenta a acepção de “começo” e “início”, “Norma de Princípio” (disposição de princípio), por exemplo, significa norma que contém o início ou esquema de um órgão entidade ou de programa, como são as normas que chamamos de “de princípio institutivo” e “de princípio programático”. Não é, evidentemente, nesse sentido que se acha a palavra “princípio”, no Título I da Constituição. Princípio, aí, significa “mandamento nuclear de um sistema”.

“Normas são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo – ou seja, reconhecem, por um lado, a pessoas ou entidades a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio ou exigindo ação e abstenção de outrem ou, por outro lado, vinculam pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem. Os princípios são ordenações que se irradiam e imantam o sistema de normas, “são [como observam Canotilho e Vital Moreira] “núcleos de condensações” nos quais confluem valores e bens constitucionais”. Mas como disseram os mesmos autores, os princípios, que começam por ser a base de normas jurídicas, podem estar positivados incorporados, transformando-se em normas-princípio e constituindo preceitos básicos da organização constitucional.”

Sobre princípios, Celso Antonio Bandeira de Melo<sup>2</sup>, em uma das suas valiosas lições, ensina:

“princípio jurídico é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente para definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”

Não se pode, pois, violar princípios jurídicos, sob pena de representar insurgência contra a Unidade do ordenamento jurídico.

Paulo de Barros Carvalho fornece exemplos que demonstram as diferentes acepções para o vocábulo princípio, na Constituição Federal, através de dispositivos que retratam princípios como “normas”, princípios como “valor”, ou princípios como “limite objetivo”<sup>3</sup>. (Cf. CARVALHO, 2004, p. 144)

---

<sup>2</sup> Celso Antonio BANDEIRA DE MELO, *Curso de Direito Administrativo*, pp. 948/949.

<sup>3</sup> Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 144.



Sejam princípios normas, sejam princípios “valor”, os princípios servem de diretrizes para o Ordenamento Jurídico Pátrio, mas, em qualquer caso, há heterogeneidade semântica em seus preceitos. Por isso, necessário sejam analisados conjuntamente.

Igualmente oportuna é a ressalva de Zulmar Fachin, ao tratar do Princípio da Unidade da Constituição, advertindo para o fato de que a Constituição Federal não possui normas incompatíveis entre si, devendo ser interpretada globalmente e de forma a evitar contradições, mencionando os ensinamentos de Gomes Canotilho. Com tal objetivo lembra que a concordância prática conduz a harmonização dos direitos fundamentais.<sup>4</sup> (Cf. FACHIN, 2008, p. 134)

O Direito Tributário, subsistema com limitações diretamente impostas pelo Sistema Constitucional, não pode estar afastado do objetivo de manter a unidade da ordem jurídica, devendo as normas voltadas à regulação das relações jurídicas tributárias receber análise conjunta com os princípios e normas da Constituição, bem assim com normas de outros subsistemas infraconstitucionais, para melhor compreensão das normas que regulam a responsabilidade dos sócios e administradores das sociedades empresárias limitadas.

---

<sup>4</sup> Zulmar FACHIN, *Curso de Direito Constitucional*, p. 134.

## Capítulo II

### RELAÇÃO JURÍDICA

#### 2.1. Relação jurídica

No Direito, a expressão relação jurídica, como muitas outras, revela mais de uma acepção. A acepção que interessa inicialmente a presente pesquisa é a relativa a vínculo abstrato entre sujeitos, decorrente de lei, conferindo-lhes direitos e deveres correlatos, a fim de regular condutas.

Para que possamos mencionar o conceito de relação jurídica, chamamos a atenção para a distinção estabelecida por Arnoldo Wald<sup>1</sup> entre norma jurídica abstrata e geral e relação jurídica concreta entre determinados indivíduos, baseada nas normas vigentes, conforme o autor: “enquanto a norma impõe deveres a certos indivíduos em benefício de outros, a relação jurídica é o vínculo decorrente da norma ou do ato jurídico material, que existe entre duas posições de sujeito ativo e sujeito passivo”.

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é: “vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.

Para Arnoldo Wald, no direito subjetivo há sempre, correspondendo ao direito sujeito ativo, um dever jurídico do sujeito passivo, mas que o exercício do direito subjetivo pelo seu titular de acordo com os seus interesses sofre gradações, conforme a Teoria do abuso do direito, adotada pela doutrina moderna, com base art. 524 do CC e art. 170, III da Constituição Federal, e com a qual concordamos, cuja teoria só admite um direito no interesse do titular quando coincide com o interesse social, se o titular do direito subjetivo o exerce

---

<sup>1</sup> Arnold WALD, *Direito Civil, Introdução e Parte Geral*, p.110.

<sup>2</sup> Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, pp. 282/283.

contrariamente à sua finalidade social, não se admite licitude desse exercício, havendo abuso de direito.<sup>3</sup> (Cf. WALD, 2002, p. 110)

## **2.2. Relação jurídica tributária**

Antes de iniciarmos a discorrer sobre relação jurídica tributária, convém chamar a atenção para a ressalva do Prof. Paulo de Barros Carvalho acerca das diversas acepções para o vocábulo obrigação, podendo ser empregado como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável; para designar o próprio dever jurídico cometido ao sujeito passivo nas relações de cunho econômico (obrigacionais); ou ainda para designar o dever jurídico nos liames não-obrigacionais.<sup>4</sup> (Cf. CARVALHO, 2004, p. 287)

A relação jurídica tributária, espécie do gênero relação jurídica, recebeu várias classificações doutrinárias. A maioria das classificações leva em conta o objeto da prestação. Aderimos às classificações de Paulo de Barros Carvalho e de Otávio Bulcão Nascimento.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, interessam ao Direito Tributário dois tipos de relações, as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper deveres administrativos, mas considera como relação jurídica tributária, propriamente dita, apenas a que decorre de fato jurídico tributário. E formula a seguinte classificação para a relação jurídica tributária: “vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial”.

Em posicionamento semelhante, Otávio Bulcão Nascimento, divide as relações jurídicas tributárias em sancionatórias ou não-sancionatórias, pois ambas versam, ainda que indiretamente, sobre o vocábulo tributo, informando que tais relações se desdobram em dois

---

<sup>3</sup> Arnold WALD, *Direito Civil, Introdução e Parte Geral*, p.111.

<sup>4</sup> Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 287.

<sup>5</sup> *Ibid.*, p. 287.

tipos: as relações jurídicas cujo objeto tenha tradução patrimonial (obrigação); as relações que veiculam meros deveres. Resume o seu entendimento chamando as relações jurídicas tributárias de relações jurídicas tributárias *strictu sensu* e relações jurídicas tributárias *latu sensu*, as primeiras estão contidas no conseqüente da norma individual e concreta, decorrendo de fatos economicamente apreciáveis, consistentes em prestações pecuniárias obrigatórias em favor do Estado-Administração. Às demais denomina de relações jurídicas tributárias *latu sensu*, podendo ter qualquer natureza qualquer.<sup>6</sup> (Cf. NASCIMENTO, 2005, p. 812)

## **2.3. Elementos da Relação Jurídica Tributária**

### **Objeto da relação jurídica**

O objeto é a finalidade da própria relação jurídica. Se o objeto da relação tem tradução patrimonial, conforme já se mencionou acima, tomando-se por base o critério da aferição do caráter patrimonial da prestação, existe relação jurídica tributária *strictu sensu* (obrigacional). Se o objeto da prestação consiste na veiculação de meros deveres, não sendo a prestação suscetível de avaliação econômica, há relação jurídica tributária *latu sensu* (não-obrigacional).

### **Sujeito ativo**

Ocupam os diferentes pólos da relação jurídica tributária os sujeitos (ativo e passivo). Com relação ao sujeito ativo, não serão dispensados comentários, por não interessar ao diretamente ao tema. Todavia, trata-se de quem detém o direito subjetivo de exigir a prestação.

---

<sup>6</sup> Otávio Bulcão NASCIMENTO, “Sujeição Passiva”. In: Eurico Marcos Diniz de SANTI, *Curso de especialização em Direito Tributário*, p. 812.

## **Sujeito passivo**

Para o Código Tributário Nacional, dois sujeitos passivos respondem pela obrigação tributária: contribuinte e responsável. Senão vejamos:

“Art.121. Sujeito ativo passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do 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 fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.”

## Capítulo III

### SUJEITO PASSIVO

#### 3.1. Classificação do sujeito passivo

É cediço que, Rubens Gomes de Souza, antes do advento do Código Tributário Nacional, utilizando o critério do interesse econômico do sujeito passivo para com o fato tributário, tentou justificar a cobrança do tributo. A partir daí foi formulada a tradicional classificação de sujeição passiva direta, para os que extraíam vantagem econômica direta do fato tributário e sujeição passiva indireta, para os que não possuíam relação direta com o fato tributário, sendo a sujeição passiva indireta dividida em substituição e transferência, esta, por sua vez, subdividida em solidariedade, sucessão e responsabilidade.

A classificação da doutrina tradicional sofre críticas de alguns, diante da utilização de critério econômico, ao invés de critério jurídico, para colocar alguém no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Renato Lopes Becho considera que somente são sujeitos passivos diretos aqueles catalogados pela doutrina tradicional como sujeitos passivos diretos e afirma que os indiretos não compõem a relação tributária, sendo figuras administrativas ou civis, com repercussões processuais.<sup>1</sup> (Cf. BECHO, 2000, p. 156)

Assiste razão a Paulo de Barros<sup>2</sup>, quando, coerente com a definição elaborada para a relação jurídica tributária, formula a seguinte classificação para o sujeito passivo da relação jurídica tributária: “é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento de prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais e, insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.

---

<sup>1</sup> Renato Lopes BECHO, *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, p. 156.

<sup>2</sup> Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 300.

Concordamos parcialmente com Renato Lopes Becho<sup>3</sup>, que em brilhante estudo sobre a Sujeição Passiva e da Responsabilidade, classifica os sujeitos passivos indiretos como figuras administrativas ou civis, com repercussões processuais, já que não se pode negar a influência de institutos do Direito Civil, a exemplo da representação, da fiança, dentre outros, na formulação das hipóteses de terceiros responsáveis expressas no Código Tributário, tampouco as repercussões processuais. Acreditamos, contudo, serem figuras administrativas, havendo apenas maior repercussão processual, nas infrações do terceiros diante da necessidade de comprovação da conduta ilícita, por ser infração subjetiva, além do ilícito do contribuinte.

### **3.2. Limites à instituição de terceiro**

Discute-se, com relação ao terceiro responsável, diante do quanto dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional, se o legislador ordinário estaria livre para colocar qualquer pessoa no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Paulo de Barros Carvalho se posiciona no sentido de que, apesar de faltar ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, não lhe falta competência para criar outras relações, de caráter administrativo. Exemplifica com o IPI, onde, para cada um dos eventos, a autoridade legislativa apanha um sujeito passivo, e conclui que na fisionomia da responsabilidade tributária, existem hipóteses em que o sujeito passivo sai da compostura interna do fato tributário, reconhecendo nelas relação obrigacional e outras em que o legislador deixa os limites factuais e escolhe pessoa estranha ao fato para fazê-la de responsável pela prestação tributária, sendo tal vínculo de natureza administrativa.<sup>4</sup> (Cf. CARVALHO, 2004, pp. 318/319)

---

<sup>3</sup> Renato Lopes BECHO, *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, p. 156.

<sup>4</sup> Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, pp. 318/319.

Luciano Amaro<sup>5</sup> não considera possível seja deslocado o ônus do tributo para qualquer pessoa, seja como substituto ou outro responsável:

“Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.”

Aderimos ao posicionamento do Professor Paulo de Barros, por reconhecermos que há, em alguns casos, ligação indireta do terceiro responsável com o fato tributário e outros, em que não há ligação alguma do terceiro, e por não vislumbrarmos ofensa à capacidade contributiva dos mesmos, visto que há meios do contribuinte desincumbir-se da prestação se oneração ao seu patrimônio.

---

<sup>5</sup> Luciano AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 297.



## Capítulo IV

### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

#### 4.1. Natureza Jurídica das normas de responsabilidade

Da exposição do capítulo V, infere-se que o Código Tributário Nacional chamou de Responsabilidade Tributária, exceto na responsabilidade por infrações em que o agente pode ser contribuinte ou responsável, todas as situações que englobam responsabilidade de terceiros.

Na classificação das normas de responsabilidade tributária é necessário que se verifique a natureza jurídica das mesmas. Boa parte da doutrina considera que tais normas possuem natureza tributária, mas há os que negam natureza tributária às normas de responsabilidade que envolvem os terceiros alheios ao fato tributário.

Segundo Maria Rita Ferragut<sup>1</sup>, em excelente obra acerca da responsabilidade tributária e o Código Civil, “a natureza jurídica das normas de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora”.

Por conseguinte, conforme já se demonstrou, acreditamos que a natureza é tributária, apenas na acepção ampla da expressão responsabilidade tributária, por tratar matéria tributária, reconhecemos, contudo no universo das normas de responsabilidade, normas de responsabilidade com natureza tributária e normas de responsabilidade com natureza de sanção administrativa.

---

<sup>1</sup> Maria Rita FERRAGUT, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil*, pp. 47/48.

## 4.2. Classificação das normas de responsabilidade tributária

A doutrina tradicional classifica a responsabilidade como sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta, sendo esta última dividida em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência, sendo que a transferência se subdivide em: sucessão, solidariedade e responsabilidade.

Maria Rita Ferragut<sup>2</sup> classifica as normas sobre responsabilidade tributária em: “a) normas de responsabilidade por substituição; b) normas de responsabilidade por solidariedade; c) normas de responsabilidade por sucessão; d) normas de responsabilidade de terceiros; e) normas de responsabilidade por infrações”.

Todas as classificações são úteis, mas consideramos mais adequado dividir a responsabilidade em: responsabilidade de contribuintes, responsabilidade de terceiros, responsabilidade solidária, responsabilidade por infrações, sendo que a responsabilidade de terceiros se subdivide em responsabilidade de substitutos, responsabilidade de sucessores e responsabilidade de outros terceiros.

---

<sup>2</sup> Maria Rita FERRAGUT, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil*, pp. 55/56.

## Capítulo V

### A TEORIA DUALISTA DAS OBRIGAÇÕES E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

#### 5.1. Diferenças entre a Teoria Unitária e a Teoria Dualista

Discute-se a possibilidade de aplicação no Direito Tributário da Teoria Dualista alemã, transportada para o direito das obrigações. Por isso, consideramos importante mencionar as diferenças entre a Teoria Unitária e da Teoria Dualista, a fim de auxiliar na compreensão da responsabilidade tributária.

Para a Teoria Unitária (Monista) o direito subjetivo do sujeito ativo é correlato ao dever jurídico do sujeito passivo, daí surgindo a obrigação. Os adeptos desta teoria criticam a separação entre *schuld* (crédito/ débito) e *haftung* (responsabilidade).

Por outro lado, a Teoria Dualista faz distinção entre obrigação (*schuld*) e responsabilidade (*haftung*). Adeptos desta consideram que o *schuld* que nasce com a formação do vínculo obrigacional é elemento não coativo, sendo o devedor livre para realizar ou não a prestação. Segundo tal corrente, a violação da obrigação é que dá origem à responsabilidade (dever de reparar).

A divergência reside na separação entre *schuld* (crédito/débito) e *haftung* (responsabilidade). Renato Lopes Becho<sup>1</sup>, buscando esclarecer tais teorias, menciona a distinção estabelecida por Roque Antonio Carraza entre *schuld e haftung*: “Enquanto o *shuld* - elemento não coativo, pois o devedor é livre para realizar ou não a prestação – surge com a formação do vínculo obrigacional, o *haftung* nasce na hipótese de inadimplemento”.

---

<sup>1</sup> Renato Lopes BECHO, *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, p. 153.

Renato Lopes Becho considera que todo devedor possui responsabilidade, mas nem todos os que possuem a responsabilidade possuem débito. O autor entende que *os acontecimentos previstos nos arts. 134 a 138 do CTN referem-se a aspectos processuais, por interessar ao credor em receber seus créditos tributários*, aduzindo que nenhum dos responsáveis passa a compor o pólo passivo da relação tributária antes do nascimento de referido crédito, mencionando que o direito tributário vai até a concretização da obrigação tributária, onde o estudioso do direito material completa sua tarefa, iniciando, a partir daí, a preocupação do cientista do direito processual.<sup>2</sup> (Cf. BECHO, 2000, p. 152)

O Paulo de Barros Carvalho formula críticas ao legislador do Código Tributário, ante a influência dualista sofrida, Curso de Direito Tributário, ao dispor que “a obrigação nasce com a realização do fato gerador, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento”. Para ele, “não há obrigação sem crédito ou crédito sem obrigação”, havendo vínculo obrigacional, sempre que houver crédito de um lado e débito do outro.<sup>3</sup> (Cf. CARVALHO, 2004, p. 293)

O mesmo autor lembra que, buscando possibilitar a coexistência humana, o ordenamento jurídico garante, efetivamente, o cumprimento de suas ordens, ainda quando necessária a adoção de medidas coativas que afetam a propriedade ou a própria liberdade das pessoas, por isso concomitante a uma prestação há sempre uma sanção, para o caso do descumprimento do dever. Com relação a tal sanção, adverte para as várias acepções do vocábulo sanção, mencionando as acepções sublinhadas por Eurico Marcos Diniz de Santi.

Infere-se das lições de Paulo de Barros que a diversidade de acepções da sanção reside na diferença entre normas primárias e secundárias. As secundárias tem como traço característico a presença da atividade jurisdicional, como forma de ser exigido o cumprimento da prestação existente na norma primária. Tais sanções estão presentes em todas as relações, jurídicas de direito material. Contudo o legislador tributário para garantir a eficácia dos deveres jurídicos projetados na relação tributária, às vezes criou penalidades que, embora normas primárias, não constituem objeto de relações isoladas, ante a inexistência de norma

---

<sup>2</sup> Renato Lopes BECHO, *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, p. 152.

<sup>3</sup> Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 293.

secundária, querendo equivocadamente modificar o objeto da relação tributária; outras vezes entrelaçou normas primárias com outras normas primárias de duas relações jurídicas independentes cujas prestações são distintas (obrigacional e não-obrigacional) e tratou como se fosse uma só relação, estipulando uma só prestação a ser exigida coativamente pelo Estado, no exercício da função jurisdicional.

Na relação jurídica tributária *latu sensu*, existem sanções (na acepção restrita) como as que estão presentes em qualquer outra relação jurídica, visto que o sujeito ativo pode pedir que o Estado intervenha, enquanto prestador da atividade jurisdicional, para atender a sua pretensão de ver o devedor compelido a cumprir a prestação.

Assim, não adimplida a prestação, por parte do sujeito passivo (contribuinte ou terceiro responsável), há violação de dever jurídico estabelecido em lei, sendo tal descumprimento, considerado como conduta ilícita (infração tributária), no sentido de não-prestação do dever a que estava obrigado. Tal ilícito, no direito tributário, pode ter origem no descumprimento da prestação do tributo, ou do descumprimento de deveres instrumentais ou formais.

## **5.2. Responsabilidade Civil e Responsabilidade Tributária**

Saliente-se, ainda, que os ilícitos (atos contrários à lei), segundo o critério de que leva em conta a participação do agente na descrição hipotética da norma, são classificados em subjetivos ou objetivos.

Observe-se que a influência sofrida da Teoria dualista da obrigação civil, cuja teoria separa obrigação de responsabilidade, se faz presente em dispositivos do Código Tributário Nacional, a exemplo dos referentes à responsabilidade tributária, inspirada que foi na responsabilidade civil, cuja responsabilidade pressupõe o dano em decorrência de ilícito, gerando o dever de reparar.

Ocorre que, na responsabilidade civil, o cometimento do ilícito, gerando dano é que faz surgir o dever de indenizar, ou seja, imprescindível a existência do dano em razão do ilícito, para que haja o dever de indenizar, podendo a responsabilidade civil ter origem na lei ou no contrato.

A responsabilidade tributária, no entanto, embora a sanção decorra de descumprimento de dever estabelecido no conseqüente de regra de conduta, prescinde de dano, para que esteja configurado o ilícito que obriga o sujeito passivo a cumprir a prestação, ou seja, na responsabilidade de terceiros, há, a bem da verdade, descumprimento de duas prestações, a do contribuinte e a do terceiro, visto que há duas normas primárias de relações diversas (tributária e sancionatória), contudo o legislador trata como se houvesse apenas o descumprimento de uma prestação.

Diante da ausência de rigor técnico do legislador do Código Tributário Nacional, alguns doutrinadores como Renato Lopes Becho<sup>4</sup>, lembrar as repercussões processuais dos acontecimentos previstos nos artigos, 134 a 138 do CTN, face ao inegável papel de garante atribuído, por lei, ao terceiro responsável. Todavia as repercussões processuais estarão presentes por descumprimento de qualquer relação jurídica. É mais evidente a repercussão, em se tratando de infrações de terceiros, que resultem em ilícitos subjetivos, diante da necessidade de prova do descumprimento do dever do terceiro e do contribuinte.

O certo é que, na adoção dos argumentos de uma ou outra teoria, imprescindível seja corretamente identificado o sujeito passivo, bem assim outros aspectos que envolvem a relação jurídica tributária, oferecendo-se, ao sujeito passivo durante a identificação dos elementos que compõem a relação jurídica material a garantia do devido processo legal. Só assim poderá o sujeito ativo, colocar alguém no pólo passivo de relação jurídica material (obrigacional ou não obrigacional) e buscar satisfação coativa, através do Estado, em caso de ilícito (não prestação).

---

<sup>4</sup> Renato Lopes BECHO, *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, p. 152.

## Capítulo VI

### RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Iniciaremos a abordagem com as normas de responsabilidade solidária, apesar de não considerarmos a solidariedade instituto dirigido, diretamente a terceiros, Deixaremos, contudo, de mencionar a responsabilidade prevista nos artigos 136 a 137, por não guardar relação direta com o tema.

#### 6.1. Responsabilidade solidária

Infere-se do art. 264 do Código Civil que existe solidariedade passiva quando há mais de um devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual obrigado à dívida toda.

O Código Tributário Nacional, no artigo 124, trata da solidariedade dispondo que são solidariamente obrigadas pessoas que tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e *as pessoas expressamente designadas por lei*, informando, também, que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem.

A maioria dos doutrinadores nacionais critica o artigo. 124, I do Código Tributário Nacional sobre a solidariedade, ante a expressão *interesse comum*, dando margem a subjetividades. Entendemos que só há interesse comum válido se não há bilateralidade entre os sujeitos passivos estando os coobrigados no mesmo pólo de uma única relação jurídica tributária.

O artigo 124, II, trata da eleição de pessoas por lei, para responder solidariamente pela obrigação. Há discussões sobre os limites à instituição por lei do coobrigado, em se tratando de estranhos ao fato jurídico tributário.

Nas hipóteses de responsabilidade solidária, previstas no Código Tributário Nacional, conforme as premissas aqui adotadas, quando o coobrigado ingressa por ter descumprido dever que lhe cumpria observar, se é terceiro estranho ao fato jurídico tributário, não há solidariedade propriamente dita. Ocorre, na verdade, o entrelaçamento de dois nexos, visando garantir a eficácia das disposições legais, como se fosse uma só relação, pois o legislador está impedido constitucionalmente de colocar estranho como sujeito passivo de relação jurídica tributária *strictu sensu*.

Por conseguinte, não há liberdade para que o legislador eleja qualquer sujeito como responsável na relação tributária propriamente dita, por isso o legislador cria outra relação, mas se as satisfaz apenas com cumprimento da prestação relacionada à relação tributária.

Discute-se, também, no que diz respeito ao inciso II do artigo 124, sendo o Código Tributário instrumento introdutório de normas gerais sobre responsabilidade tributária, se a legislação ordinária pode ampliar as hipóteses de responsabilidade solidária, conforme fez no artigo 13 da Lei 8620/93, instituindo, para cobrança de débitos com a seguridade social, novas hipóteses de responsabilidade solidária para os sócios de sociedades empresárias limitadas.

Do quanto se mencionou, resta claro que não se pode colocar pessoa como responsável solidária de relação jurídica tributária, se não integrou a mesma relação jurídica em que se encontra a hipótese de incidência do tributo, sendo sua responsabilidade decorrente de relação jurídica criada com o fim de garantir o cumprimento da obrigação tributária. Daí acreditarmos que a responsabilidade solidária, com base no art. 13 da Lei 8620/93, é inconstitucional, já que suas normas divergem das normas gerais do Código Tributário.

Apesar disso, sob alegação de que os créditos que espera satisfação destinam-se ao custeio da seguridade social, havia tendência jurisprudencial de aceitação das hipóteses de solidariedade instituídas pela Lei 8620/93, sem que houvesse necessidade de prova das razões que sustentavam o pedido de redirecionamento, instituindo-se espécie de responsabilidade objetiva. Felizmente tal posicionamento está sendo revisto, conforme recentes entendimentos



do Superior Tribunal de Justiça.

## 6.2. Responsabilidade de terceiros substitutos

O Prof. Paulo de Barros Carvalho, em mais um dos seus valiosos ensinamentos, esclarece que há substituto quando a lei põe, desde logo, o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria tida por contribuinte, ocorrendo a substituição antes do nascimento da obrigação. Exemplifica com a substituição *regressiva* ou *para trás*, quando a administração fiscal determina a substituição do contribuinte inicial, fazendo recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário.<sup>1</sup> (Cf. CARVALHO, 2004, p. 319)

A propósito da figura do substituto, Eduardo Garcia de Lima<sup>2</sup>, em sua obra, estabelece diferença entre responsável e substituto, informando que a Constituição Federal, em seu artigo 154, § 7º trata do substituto tributário, quando dispõe:

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos e contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

O dispositivo constitucional regularizou situações em que foram criadas figuras de responsáveis substitutos por presunção, contudo preferimos chamar o substituto, também, de terceiro responsável, por prestar deveres de colaboração, sendo que, às vezes, quando a substituição ocorre em momento pré-legislativo, não se pode falar que houve um substituído.

---

<sup>1</sup> Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 319.

<sup>2</sup> Eduardo Garcia de LIMA, *Responsabilidade dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*, p. 55.

### 6.3. Responsabilidade de sucessores

Apesar de não serem objeto do tema, convém tecer alguns comentários sobre as normas de sucessão, a fim de diferenciá-las das demais normas que envolvem a responsabilidade dos terceiros.

Os sucessores, como outros terceiros responsáveis, possuem *deveres instrumentais ou formais*, estando tais deveres relacionados, no caso de pessoas físicas, a atos *inter vivos* ou *mortis causa*; já no tocante à pessoa jurídica, estão relacionados a atos relacionados ao exercício da atividade empresarial tais como: cisão, fusão, transformação ou incorporação de sociedades, dissolução ou continuação de atividade empresarial de outrem.

Observa-se o cunho sancionatório em todas as normas de responsabilidade de terceiros, mas alguns doutrinadores discordam do caráter sancionatório de algumas delas, mencionado não encontrar explicação para que o legislador extinga a obrigação tributária diante da natureza sancionatória da relação jurídica, bem assim por não conseguirem entender como pode haver sanção, em situações em que aos terceiros não é possível impedir ou saber do descumprimento por parte do contribuinte, evitando o descumprimento da prestação tributária, a exemplo da herança.

Concordamos, contudo, que, também aí, há caráter sancionatório, já que o dever do responsável, mesmo não sendo possível evitar o descumprimento, é de prestar auxílio no adimplemento da obrigação, tendo o legislador estabelecido a sanção equivalente ao pagamento do valor do tributo. Tanto assim que, por exemplo, na herança, há opção de não aceitação. Se aceita, assume a prestação do contribuinte, a fim de colaborar para que não haja prejuízo ao erário público, diante de transferência de patrimônio sem que haja regularidade fiscal. O mesmo ocorre nos casos de responsabilidade sucessória de terceiros por atos *inter vivos*. Tais normas visam desestimular o enriquecimento sem causa do contribuinte ou do adquirente, diante de que a ninguém é dado transferir mais do que possui.

## **Capítulo VII**

### **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS LIMITADAS**

#### **7.1. Das normas do ordenamento jurídico relacionadas à responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas**

O Código Tributário Nacional acrescenta à relação de terceiros responsáveis elencados nos artigos 129 a 133, outros terceiros responsáveis. Neste tópico trataremos apenas da responsabilidade de terceiros, prevista nos artigos 134, VII e 135, III, mais especificamente, na responsabilidade dos sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas, deixando, por corte metodológico, de abordar os demais terceiros previstos nos demais incisos.

Para a compreensão da responsabilidade tributária de sócios e administradores das sociedades empresárias limitadas, no Direito Tributário, imprescindível tecer algumas considerações sobre as sociedades empresárias limitadas, salientando que a análise se prende às sociedades regularmente constituídas, pois antes do registro os efeitos jurídicos são diversos, para os sócios que respondem solidaria e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

A constituição Federal consagra, no artigo 170, o Princípio da Livre Iniciativa, podendo o particular organizar-se para o exercício de negócios empresariais. Como manifestação do Princípio da Livre Iniciativa. Tal princípio gerou a personalização, conferindo autonomia à pessoa jurídica.

Note-se que, a sociedade empresaria limitada é o tipo societário mais comum das sociedades existentes no país em face da limitação de responsabilidade dos sócios, e por

atender a regra da separação do patrimônio da pessoa jurídica, além da maior facilidade na constituição e menor formalismo dos seus atos. Sobre elas o Código Civil dispõe:

“Art. 1052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.”

Nesse tipo societário a limitação da responsabilidade do sócio, ao quanto investido, é a regra, mas tal regra, também comporta exceções. Exemplo disso é a não integralização total do capital, respondendo os sócios solidariamente pelo capital não integralizado.

Saliente-se que, nem sempre os sócios são administradores, bem como administrador que não integra o quadro societário, mas estes e os sócios administradores, diante das regras da lealdade e diligência, prevista na Lei das S.A., devendo prestar contas dos seus atos. Se não prestam contas poderão responder pessoalmente, havendo aí outra exceção da limitação da responsabilidade. Nesse sentido o Código Civil dispõe:

“Art. 1016 Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”.

Observe-se, ainda, que as sociedades empresárias limitadas nem sempre podem ser consideradas como sociedades de pessoas. O contrato social é que faz transparecer se são sociedades de pessoas ou sociedades de capital. Nesse sentido Fábio Ulhoa<sup>1</sup> esclarece:

“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 das sociedades importa diferenças no tocante à alienação da participação societária (quotas ou ações), à sua penhorabilidade por dívida particular do sócio e à questão da sucessão por morte”.

A classificação da sociedade empresaria limitada, como de pessoa ou de capital também interfere na limitação da responsabilidade dos sócios, conforme se demonstrará no item da responsabilidade de sócios e administradores no direito tributário.

---

<sup>1</sup> Fábio Ulhoa COELHO, *Curso de Direito Comercial*, p. 24.

Diante das regras existentes no ordenamento brasileiro, percebe-se que, se, por um lado o ordenamento consagra a livre iniciativa, a autonomia, dentre outras garantias; por outro lado, cria exceções, já que não tolera desvio de suas regras, para atos abusivos ou fraudulentos. Como prova disso, além das regras já mencionados, instituiu a desconsideração da personalidade jurídica, bem assim as disposições constantes dos artigos 134, VII e 135, III do Código Tributário Nacional, além de dispositivos de outras Leis.

## **7.2. Natureza jurídica das normas de responsabilidade dos sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas**

Inicialmente, é importante ressaltar que a responsabilidade dos terceiros (sócios e administradores), prevista nos artigos 134, VI e 135, III, do Código Tributário Nacional, tem natureza sancionatória, além de ser tipo de responsabilidade subjetiva, pois a lei exige comportamentos omissivos ou comissivos, para que se configurem os atos.

## **7.3. A responsabilidade dos sócios e administradores prevista no art. 134, VII, do Código Tributário Nacional**

Diz o artigo 134, VII:

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

(...)

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

Com relação à solidariedade dos sócios e administradores de sociedades empresárias

limitadas, esclarecedor é o posicionamento de Octávio Bulcão Nascimento<sup>2</sup>, quando conclui que “somente ocorrerá solidariedade quando - *numa mesma relação jurídica* - dois ou mais sujeitos encontrem-se compelidos a satisfazer a integridade da prestação”, pois segundo entende-se há duas relações jurídicas interligadas por normas jurídicas com vistas à garantia de uma delas, não há que se falar em solidariedade, sim de subsidiariedade.

Assim, acreditamos correto o entendimento da maioria da doutrina, no sentido de que a responsabilidade solidária de que trata o artigo 134, VII do Código Tributário Nacional, é, na verdade, responsabilidade subsidiária dos sócios, nas hipóteses em que os sócios intervierem ou nas omissões de que foram responsáveis, na liquidação de sociedades de pessoas, ante a informação de que tal responsabilidade apenas ocorre quando é impossível exigir o cumprimento da obrigação do contribuinte.

Consta também, do artigo 134, do Código Tributário Nacional, além da impossibilidade do cumprimento da obrigação pela sociedade, que a participação comissiva ou omissiva dos sócios, é imprescindível, cuja participação só é viável se os atos do sócio, na liquidação da sociedade de pessoas, tiveram relação com o não pagamento do tributo. Por isso, a regra geral mostra que a norma se dirige apenas às pessoas que tem poderes de administração, mas pode haver exceções, pois, na prática, há casos em que, sócios não administradores agem como tal, demonstrando efetivos poderes de gerência. Nestes casos podem figurar no pólo passivo da relação material, com base nesse artigo.

Note-se, também que o legislador utilizou o signo “sócio”, abrangendo, à primeira vista, todo o universo de sócios de uma sociedade de pessoas, incluindo os administradores. No entanto, o próprio artigo, ao mencionar a conduta omissiva ou comissiva como condicionante, exclui os sócios que não possuem de poderes de efetiva gestão, visto que, sem poderes de gestão, impossível ao sócio intervir na liquidação da sociedade.

---

<sup>2</sup> Otávio Bulcão NASCIMENTO, “Sujeição Passiva”. In: Eurico Marcos Diniz de SANTI, *Curso de especialização em Direito Tributário*, p. 814.

Além das demais condições, a responsabilidade prevista no 134 inciso VII só ocorre em caso de sociedades de pessoas. Conforme já se mencionou as sociedades empresarias limitadas podem, a depender do que dispõe o contrato social e avaliada a complexidade da estrutura empresarial, apresentar características de sociedade de capitais ou de pessoas, sendo, necessário que se verifique em qual classificação se enquadra a sociedade, no caso concreto, a fim de que possa ser atribuída a responsabilidade, sob o argumento do artigo 134, VII. Em sendo sociedades de pessoas, é possível que os sócios respondam por descumprimento de deveres seus e da sociedade, em caso de dissolução e observadas as demais condições, com fundamento nesse dispositivo legal, pelas obrigações sociais.

Em oposição ao nosso entendimento, Eduardo Garcia de Lima, em brilhante obra sobre a responsabilidade de sócios e administradores de sociedades limitadas, considera que as sociedades empresarias limitadas não são sociedades de pessoas, não podendo aos sócios ou aos administradores, desse tipo de sociedade, ser atribuída responsabilidade, com base no 134, VII do Código Tributário Nacional.<sup>3</sup> (Cf. LIMA, 2008, p. 117)

#### **7.4. A responsabilidade de sócios e administradores prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional**

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional dispõe:

“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.”

No artigo 135, III exclui-se, de logo, o contribuinte, respondendo pessoalmente o sócio com poderes efetivos de gestão e os administradores, mesmo que não sejam sócios, tendo em

---

<sup>3</sup> Eduardo Garcia de LIMA, *Responsabilidade dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*, p. 117.

vista que, para a lei, a vontade da pessoa jurídica é expressa pela vontade dos seus gestores. Por isso presume-se que, quando a vontade destes destoar da vontade da pessoa jurídica, o gestor estará perseguindo interesse pessoal, ao invés do interesse da empresa, devendo ser excluída a pessoa jurídica e respondendo apenas o administrador.

Note-se que não é qualquer sócio, mas apenas os que possuem poderes efetivos de gerência, podendo haver sócios com efetivo de gerência, ainda que não constem do contrato social, mas com poderes conferidos por outro meio que não o contrato, ainda que temporariamente, além da figura do sócio que, apesar de não constar do contrato, exerce, efetivamente, a gerência.

Destaque-se, ainda, que, apenas o fato de figurar no contrato social como sócio-gerente, não autoriza a inclusão do sócio, no pólo passivo da relação jurídica sancionatória, tendo em vista que há sociedades empresárias limitadas de grande porte em que, dada a complexidade da administração, nem todos os sócios-gerentes possuem poderes que permitem o conhecimento dos diversos setores da empresa, podendo não ser possível o conhecimento de aspectos financeiros da empresa.

É comum que os poderes de dos sócios e administradores estejam delimitados pelo contrato social ou por instrumento de mandato, mas pode haver casos em que o sócio exerça poderes superiores aos constantes de tais instrumentos ou situações em que agem sem estar expressamente autorizados. Observa-se, contudo que, se os sócios e administradores estão autorizados pelo contrato podem cometer excessos de poderes, que são atos abusivos, mas se agem sem autorização alguma do contrato ou outro instrumento legal cabível, estarão descumprindo a lei, podendo a conduta, a depender da gravidade, estar tipificada no artigo 136 do Código Tributário Nacional ou em outras normas penais. Daí a necessidade de que seja averiguada a gravidade da conduta, ou seja, se houve excesso de poderes, infração da lei ou do contrato, ou se apenas houve exercício regular da gerência.

Com relação à infração de lei, convém salientar que não se trata de qualquer conduta que contrarie o ordenamento jurídico vigente. A falta de pagamento, por exemplo, não é



suficiente para caracterizar a infração à lei, tendo em vista que a ausência de pagamento pode ter ocorrido apenas como medida de gestão, onde muitas vezes o administrador, em decorrência de condições do mercado, é obrigado a eleger prioridades, postergando alguns débitos, a fim de manter a empresa em funcionamento, até que seja normalizada a situação. Há que se perquirir, por meio de demonstrativos contábeis e outros documentos e provas, a intenção deliberada de não pagar tributos, auferindo vantagens para a empresa ou para seus sócios em detrimento do cumprimento das obrigações tributárias.

Nesse sentido, Humberto Teodoro Júnior<sup>4</sup>, ao mencionar a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, dispõe:

“é pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade nas hipóteses do art. 135 do CTN e se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade”. STJ, 2ª T., REsp 436.802-0/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, ac. de 22-10-2002, DJU, 25 nov. 2002, p. 226”

Assim, é necessária a comprovação de que houve excesso de poderes, infração de lei, contrato ou estatuto, por parte de sócios administradores ou administradores não sócios, bem assim dos poderes de efetiva gestão, além do nexos de causalidade entre tais práticas e o não cumprimento da obrigação tributária, para que possam os sócios e administradores responder por débitos tributários da sociedade.

Igualmente se faz presente, a necessidade de que as normas do Código Tributário sejam avaliadas em conjunto com outras normas infraconstitucionais existentes em outras de diplomas normativos, sendo que todas elas devem resguardar valores estabelecidos pela Constituição Federal. Só assim, será possível conferir se o sócio ou administrador figura no pólo passivo da relação material.

---

<sup>4</sup> Humberto TEODORO JÚNIOR, *Lei de Execução Fiscal*, p. 57.



## CONCLUSÃO

A identificação do sujeito passivo contribuinte que integra a relação jurídica tributária *strictu sensu*, na maioria das vezes, não gera maiores problemas, visto que se pode inferir do próprio desenho fornecido pela Constituição Federal, para as várias espécies tributárias. No entanto, com relação ao terceiro responsável, que não é sujeito passivo da relação jurídica tributária *stricto sensu*, sim de relação jurídica tributária *lato sensu*, não é tão fácil assim, visto que a escolha, observadas as limitações constitucionais, incumbe ao legislador infraconstitucional, além das dúvidas deixadas pelo CTN, nos arts. 128 e seguintes, ao dispor sobre tais figuras.

Ideal seria que o legislador pátrio dispensasse maior atenção ao regramento da responsabilidade de sócios, administradores e representantes das sociedades empresárias limitadas. Tal iniciativa, por certo, reduziria os prejuízos às partes, evitando a inscrição indevida na dívida ativa e, conseqüentemente, o insucesso da execução forçada.

Enquanto tal não ocorre, importante seja feita interpretação conjunta e harmônica dos diversos princípios e normas, constitucionais e infraconstitucionais, existentes sobre o assunto, buscando a unidade do Ordenamento Jurídico, como instrumental tendente a realizar o interesse público.

Ademais o Código Civil informa o regime jurídico a que estão submetidas as sociedades empresárias limitadas, informando acerca da limitação da responsabilidade dos sócios e as exceções a tais regras. Outras normas relacionadas ao direito das empresas integram os dispositivos do Código Civil.

Os artigos 134, inciso VII e 135, inciso III do Código Tributário Nacional tratam das hipóteses de responsabilidade terceiros sócios e administradores. Tais normas retratam duas relações jurídicas diversas, uma obrigacional outra não-obrigacional, sendo a responsabilidade desses terceiros considerada como tributária apenas na acepção ampla do termo, por estar

ligada indiretamente ao cumprimento de prestação de relação tributária. Daí a necessidade, para que se configure, a comprovação da existência do ilícito subjetivo (não-prestação) dos sócios e administradores, que se verifica pelo descumprimento de duas prestações, de relações jurídicas distintas, com objetos de diferentes (tributo e *dever instrumental*).

Diante disso, necessária a interpretação conjunta e harmônica dos princípios e normas mencionados, observando-se a unidade do Ordenamento Jurídico, oferecendo-se, por conseguinte, aos sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas a oportunidade do devido processo legal, a fim de verificar se podem figurar no pólo passivo da relação material.

## SUMÁRIO

\_Toc260401906

Capítulo I.....	4
PRINCÍPIOS JURÍDICOS .....	4
1.1. Princípios Gerais do Direito .....	4
1.2. Princípios Constitucionais .....	4
Capítulo II.....	7
RELAÇÃO JURÍDICA .....	7
2.1. Relação jurídica .....	7
2.2. Relação jurídica tributária .....	8
2.3. Elementos da Relação Jurídica Tributária .....	9
Capítulo III .....	11
SUJEITO PASSIVO.....	11
3.1. Classificação do sujeito passivo .....	11
3.2. Limites à instituição de terceiro.....	12
Capítulo IV .....	14
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	14
4.1. Natureza Jurídica das normas de responsabilidade .....	14
4.2. Classificação das normas de responsabilidade tributária .....	15
Capítulo V .....	16
A TEORIA DUALISTA DAS OBRIGAÇÕES E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	16
5.1. Diferenças entre a Teoria Unitária e a Teoria Dualista .....	16
5.2. Responsabilidade Civil e Responsabilidade Tributária .....	18
Capítulo VI.....	20
RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.....	20
6.1. Responsabilidade solidária .....	20

6.2. Responsabilidade de terceiros substitutos .....	22
6.3. Responsabilidade de sucessores .....	23
Capítulo VII.....	24
<b>RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS LIMITADAS.....</b>	<b>24</b>
7.1. Das normas do ordenamento jurídico relacionadas à responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas .....	24
7.2. Natureza jurídica das normas de responsabilidade dos sócios e administradores de sociedades empresárias limitadas .....	26
7.3. A responsabilidade dos sócios e administradores prevista no art. 134, VII, do Código Tributário Nacional.....	26
7.4. A responsabilidade de sócios e administradores prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.....	28

## **BIBLIOGRAFIA**

AFONSO DA SILVA, José. *Comentário Contextual à Constituição*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BECHO, Renato L. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. *Código Civil*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Cespedes. 56ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

BRASIL. *Códigos Tributário; Processo civil e Constituição Federal*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Fábio U. *Curso de Direito Comercial*. 6ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

FACHIN, Zulmar, *Curso de Direito Constitucional*. 3ª ed., São Paulo: Editora Método, 2008.

LIMA, Eduardo G. *Responsabilidade dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada*. 1ª ed., São Paulo: Editora Juarez Oliveira, 2008.

MACHADO, Hugo B. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

NASCIMENTO, Octávio B. *Estudos analíticos em Homenagem a Paulo de Barros de Carvalho, Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René B, SLIWKA, Ingrid S. *Direito Processual Tributário*. 4ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SEVERINO, Antônio Joaquim, *Metodologia do trabalho científico*. 23ª ed. rev. e atualizada, São Paulo: Cortez, 2007.

TEODORO JÚNIOR, H. *Lei de Execução Fiscal*. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

WALD, Arnoldo. *Direito Civil, Introdução e Parte Geral*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.