

UNIVERSIDADE CÂNDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

FUNDAMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS
DIRIGENTES DAS SOCIEDADES LIMITADAS E ANÔNIMAS

Dissertação apresentada ao Curso de
Mestrado em Direito, área de concentração
Direito Econômico e Desenvolvimento,
como requisito parcial para obtenção do
título de Mestre em Direito, sob a
orientação do Professor Doutor Eduardo
Maneira

Rio de Janeiro
2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

Santos Filho, I. S.

Fundamentos da Responsabilidade Tributária dos Dirigentes das Sociedades Limitadas e Anônimas/ Itamar da Silva Santos Filho. Rio de Janeiro. Universidade Cândido Mendes, Mestrado em Direito, 2009.

211p., il. 31 cm.

Orientador: Eduardo Maneira

Dissertação (Mestrado) – UCAM, Mestrado em Direito, 2009.

Referências Bibliográficas, f. 201-211

1.Responsabilidade tributária 2.Sócio-administrador
3. Acionista controlador

UNIVERSIDADE CÂNDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

FUNDAMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS
DIRIGENTES DAS SOCIEDADES LIMITADAS E ANÔNIMAS

Itamar da Silva Santos Filho

Dissertação apresentada ao Programa de
Mestrado em Direito, submetida à
aprovação da Banca Examinadora
composta pelos seguintes membros:

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira

Prof. Dr. Manuel Messias Peixinho

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Prof.
Externo)

Rio de Janeiro
2009

Dedico este trabalho aos meus pais, a minha querida namorada, minha irmã, professores, amigos, amigas, parentes, e todos aqueles que contribuíram direta e indiretamente para que essa dissertação tornasse uma realidade.

Dize-nos, pois: que te parece? É lícito pagar tributo a César ou não? Jesus, porém, conhecendo-lhes a malícia, respondeu: mostrai-me a moeda do tributo. Trouxeram-lhe um denário. E ele lhes perguntou: De quem é esta efígie e inscrição? Responderam: De César. Então, lhes disse: Daí, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus. Ouvindo isto, se admiraram e, deixando-o, foram-se. (Mateus 22, 17-22).

RESUMO

As sociedades empresárias organizadas na modalidade limitada e anônima são importantes instrumentos de viabilização de interesses econômicos. À frente delas está o dirigente que é o responsável por conduzi-las à concretização dos objetivos sociais. Nesse contexto, os administradores, no exercício regular de suas atividades, não respondem pelas obrigações contraídas pela pessoa jurídica, haja vista que a sociedade empresária constitui um ente autônomo, com personalidade jurídica e patrimônio próprio. No entanto, diante da prática de atos ilícitos, mais precisamente, quando o dirigente age intencionalmente com excesso de poderes, infração de lei, contra o contrato social ou estatuto, ele responderá pelas obrigações tributárias advindas destes atos de forma pessoal e exclusiva. A apuração desta responsabilização deverá respeitar os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Relevante é a análise da teoria da desconsideração de personalidade jurídica e sua possível aplicação no Direito Tributário. O artigo 13 e seu parágrafo único, da Lei 8.620/93, estabelecem duas novas modalidades de sujeição passiva fiscal. Indubitável é a inconstitucionalidade de ambos dispositivos, por desrespeito à regra constitucional que exige Lei complementar para tratar de matéria de responsabilidade tributária e por instituir uma modalidade de imputação objetiva que fere o princípio da proporcionalidade.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade tributária. Sociedade limitada. Sociedade anônima. Sócio-administrador. Acionista controlador. Devido processo legal. Dissolução irregular. Artigo 13 e parágrafo único da Lei n. 8.620/93.

ABSTRACT:

The companies managers organized in the modality limited and company are organizations of the feasibility to promotion of the interests economic. In front of them is the management that it is responsible of the lead the social goals in its implementation. In this context, the performance of their regular activities, managements, not responsible for the obligations entered into by the corporation, due to the autonomy property, should not be confused with the person of partners or managements. However, in certain circumstances, before the commission of unlawful acts, but, precisely, when acting with excesses of power, violation of law, against the social contract or statute, the management respond for tax obligations in a personal and exclusive. The assessment of responsibility should respect the principles of due process of law, the legal defense and the contradictory. Relevant is the analysis of the theory of disregard of legal personality and its possible application in Tax Law. Article 13 and its sole paragraph, of Law 8620/93, establish two new forms of subjection passive. Doubt is the unconstitutionality of both devices for breaking the constitutional rule requiring supplementary law to deal with fiscal responsibility and establish an responsibility objective that violates the principle of proportionality

KEYWORDS: Tax responsibility. Company Limited. Company. Partner-management. Stockholder controller. Due process law. Dissolution not in order. Article 13 and its sole paragraph of the Law 8.620/93.

ABREVIATURAS E SIGLAS USADAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	Agravo de Instrumento
art.	artigo
atual.	atualizado
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF/88	Constituição Federal de 1988
cit.	citado
coord.	Coordenador
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
Des.	Desembargador
DJ	Diário da Justiça
DJU	Diário da Justiça da União
EEDAGA	Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo
Regimental	no Agravo de Instrumento
ed.	edição
e. g.	por exemplo
etc.	et cetera
Fed.	Federal
ibidem	mesma obra
idem	mesmo autor
MG	Minas Gerais
Min.	Ministro
n.	número
op.	obra
orgs.	organizadores
p.	página
pp.	páginas
PR	Paraná
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
Resp.	Recurso Especial
S.A.	Sociedade Anônima
ss.	seguintes
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
T.	Turma
Trad.	Tradutor
TRF	Tribunal Regional Federal
v.	volume

SUMÁRIO

ABREVIATURAS E SIGLAS USADAS.....	9
INTRODUÇÃO.....	13
Delimitação do tema.....	13
Justificativa e objetivo da investigação.....	14
Método e especificidades do plano de pesquisa.....	15
1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO – ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA E DO AÇIONISTA CONTROLADOR DA SOCIEDADE ANÔNIMA.....	21
1.1 Algumas considerações sobre o Direito de Empresa no Código Civil de 2002 e as novas regras das sociedades limitadas.....	21
1.2 Sociedade limitada.....	26
1.3 Sociedade de pessoa ou de capital.....	26
1.4 Administração da sociedade limitada.....	32
<i>1.4.1 Deveres sociais.....</i>	<i>35</i>
<i>1.4.2 Poderes implícitos do sócio-administrador.....</i>	<i>36</i>
1.5 Elementos da responsabilidade tributária dos sócios-administradores da sociedade limitada.....	38
1.6 Responsabilidade do ex-sócio após sua desvinculação com a sociedade.....	46
1.7 Relevância econômica das sociedades por ações.....	49
1.8 A sistemática de controle societário.....	53
1.9 O acionista minoritário.....	56
1.10 O acionista controlador.....	57
<i>1.10.1 Deveres.....</i>	<i>58</i>
<u>1.10.1.1 Dever de diligência.....</u>	<u>59</u>
<u>1.10.1.2 Finalidade das atribuições e desvio de poder.....</u>	<u>60</u>
<u>1.10.1.3 Dever de lealdade.....</u>	<u>61</u>
<u>1.10.1.4 Conflito de interesses.....</u>	<u>62</u>
<u>1.10.1.5 Dever de informar.....</u>	<u>63</u>

1.11 Fundamentos da responsabilidade do acionista controlador.....	65
<i>1.11.1 Responsabilidade do acionista controlador no exercício da administração societária.....</i>	<i>68</i>
<i>1.11.2 Teoria ultra vires.....</i>	<i>70</i>
<i>1.11.3 Solidariedade entre os acionistas-administradores.....</i>	<i>71</i>
<i>1.11.4 Responsabilidade tributária do acionista controlador.....</i>	<i>72</i>
 2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL.....	75
2.1 Regras constitucionais tributários aplicáveis às contribuições sociais para seguridade social.....	75
2.2 Natureza jurídica das contribuições sociais.....	76
2.3 Responsabilidade tributária objetiva do artigo 13 da Lei 8.620/93.....	78
2.4 Responsabilidade tributária subjetiva do parágrafo único do artigo 13 da Lei 8.620/93.....	80
2.5 Artigo 13 e seu parágrafo único da Lei 8.620/93 e suas implicações com o Código Tributário Nacional.....	81
2.6 Da inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93.....	84
2.7 Da inconstitucionalidade material ou substancial.....	84
<i>2.7.1 Princípio da proporcionalidade como garantia fundamental.....</i>	<i>85</i>
<i>2.7.2 A racionalidade do princípio da proporcionalidade como limite a intervenção legislativa.....</i>	<i>86</i>
<i>2.7.3 Os subprincípios que integram o princípio da proporcionalidade.....</i>	<i>88</i>
<u>2.7.3.1 Princípio da adequação ou idoneidade.....</u>	<u>89</u>
<u>2.7.3.2 Princípio da necessidade.....</u>	<u>90</u>
<u>2.7.3.3 Princípio da proporcionalidade em sentido estrito.....</u>	<u>90</u>
2.8 Da inconstitucionalidade formal ou instrumental por quebra da regra de produção legislativa do artigo 146, III, alínea “b”, da Constituição Federal.....	91
2.9 O entendimento dos tribunais quanto à aplicabilidade do artigo 13 e seu parágrafo único da Lei 8.620/93.....	94

3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SEGUNDO O ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	97
3.1 Considerações iniciais sobre a responsabilidade tributária.....	97
3.2 O papel funcional das sociedades empresárias.....	99
3.3 A pessoa jurídica e seus atributos.....	100
3.4 Estrutura geral da responsabilidade civil.....	103
<i>3.4.1 Pressupostos.....</i>	<i>105</i>
<u>3.4.1.1 Conduta.....</u>	105
<u>3.4.1.2 Nexo de causalidade.....</u>	105
<u>3.4.1.3 Dano.....</u>	106
<u>3.4.1.4 Elemento volitivo.....</u>	106
3.5 Responsabilidade objetiva e subjetiva.....	107
3.6 A importância da limitação da responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias.....	108
3.7 Fundamentos para responsabilização tributária.....	109
<i>3.7.1 Obrigação tributária.....</i>	<i>110</i>
<i>3.7.2 Limitações constitucionais para definição de sujeito passivo.....</i>	<i>115</i>
<i>3.7.3 Sujeição passiva tributária.....</i>	<i>116</i>
<u>3.7.3.1 Contribuinte.....</u>	117
<u>3.7.3.2 Responsável tributário.....</u>	120
3.8 Natureza jurídica da norma de responsabilidade tributária.....	121
3.9 Características da responsabilidade do artigo 135 do CTN.....	123
<i>3.9.1 Responsabilidade pessoal.....</i>	<i>125</i>
<i>3.9.2 Responsabilidade subjetiva e necessidade do dolo.....</i>	<i>125</i>
<i>3.9.3 Responsabilidade sancionatória.....</i>	<i>128</i>
<i>3.9.4 Responsabilidade por solidariedade, subsidiária ou por substituição.....</i>	<i>129</i>
3.10 Estrutura da norma de responsabilização do inciso III, do artigo 135 do CTN.....	138
<i>3.10.1 Elemento pessoal.....</i>	<i>139</i>
<i>3.10.2 Elemento fático.....</i>	<i>140</i>
<u>3.10.2.1 Limite temporal.....</u>	140
<u>3.10.2.2 Excesso de poderes.....</u>	141

<u>3.10.2.3 Infração de lei</u>	142
<u>3.10.2.4 Infração ao contrato social ou estatuto</u>	143
3.11 A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário	143
4 ASPECTOS PROCESSUAIS E SITUAÇÕES CONTROVERSAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS ADMINISTRADORES	148
4.1 O princípio da ampla defesa e do contraditório	148
4.2 Participação do administrador no processo administrativo fiscal e sua inclusão no pólo passivo da execução	150
4.3 A defesa do administrador	155
4.4 Impenhorabilidade da residência do administrador e da meação do cônjuge	164
4.5 Prescrição da execução fiscal e seu reflexo ao administrador	169
4.6 Exceção de pré-executividade como meio de exclusão do administrador do pólo passivo na execução fiscal	171
4.7 Dissolução de fato ou irregular e suas imbricações na responsabilização tributária do administrador	176
4.8 Inadimplemento do crédito tributário	180
4.9 A sujeição tributária do administrador no caso de falência	184
4.10 Responsabilidade tributária dos sócios com o novo estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte	188
CONCLUSÃO	192
REFERÊNCIAS	197

INTRODUÇÃO

Delimitação do tema

O tema central desta dissertação é o exame da responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades empresárias (sociedade por quota de responsabilidade limitada e sociedade anônima). Serão investigados, notadamente, os fundamentos necessários à caracterização daquela responsabilidade por meio da jurisprudência brasileira, bem como a doutrina nacional e alienígena. A inquirição procurará apresentar uma fundamentação substancial a partir do inciso III do artigo 135¹ do Código Tributário Nacional, numa construtiva explicação do instituto da responsabilidade tributária, assim, apontando as imbricações que gravitam o tema, como a análise dos pontos de inconstitucionalidade no artigo 13 e seu parágrafo único da Lei 8.620/93², o aspecto processual, às situações empíricas que podem configurar tal responsabilidade.

As sociedades empresárias organizadas na modalidade de quotas de responsabilidade limitada e anônima representam para a dinâmica empresarial os dois mais importantes instrumentos para produção e circulação de bens e serviços.

Como entes dotados de personalidade jurídica, as sociedades limitadas e anônimas são portadoras de direitos e obrigações perante terceiros independente de seus instituidores. No meio social, têm vontade autônoma, distinta das pessoas físicas que deram lugar ao seu nascimento, e buscam realizar um objetivo social.

As sociedades empresárias, indubitavelmente, são o sujeito passivo que mais vezes figuram na relação jurídica tributária, devido à sua maior expressão de capacidade contributiva. Tendo em seu patrimônio social a garantia e limite de responsabilização dos encargos ou ônus perante terceiros, reflexos de sua autonomia patrimonial.

Entretanto, a ordem jurídica prevê instrumentos de correção para os casos em que a pessoa jurídica é direcionada por seus dirigentes para fins eivados de má-fé, causando

¹ 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: [...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

² Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

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

prejuízos contra terceiros, e a seu próprio detrimento. Destarte, dentro do âmbito legal, a responsabilidade tributária do artigo 135 do Código Tributário Nacional-CTN constitui, na possibilidade, como os bens pessoais dos sócios e acionistas dirigentes serão afetados, em razão da prática de condutas abusivas, permitindo a persecução dos créditos tributários pela Fazenda Pública.

Assevera-se que a perquirição desta responsabilidade não pode olvidar-se do respeito aos princípios e garantias constitucionais inerentes dos contribuintes, impedindo que tal previsão legal não seja utilizada pelo Fisco como meio abusivo de constrição ao adimplemento das obrigações tributárias por parte das sociedades empresárias.

Justificativa e objetivo da investigação

A justificativa da dissertação decorre das inúmeras e controvertidas ilações no âmbito doutrinário e jurisprudencial que o tema provoca e, em consequência disto, a incerteza jurídica que proporciona aos dirigentes das sociedades empresárias quanto às situações e o limite de sua responsabilidade pelos créditos tributários.

A controvérsia reside quanto à caracterização da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN se tal responsabilização seria por substituição, por solidariedade ou subsidiária. Logo, é relevante a definição dos contornos desta responsabilização tributária, haja vista os efeitos distintos que poderão decorrer da adoção de alguma das proposições existentes.

Neste contexto, demonstra-se, também, a importância desta análise em conjunto com as legislações que disciplinam as sociedades anônimas (Lei n. 6.404/76)³ e as sociedades limitadas (Lei n. 10.542/02)⁴, extraindo-se a sistemática de responsabilização dos dirigentes societários pelas obrigações não-tributárias de natureza privada.

A responsabilidade tributária sendo uma modalidade de sujeição passiva fiscal deverá ter seu conteúdo definido em lei, de maneira clara, objetiva, completa e justa, não se podendo aceitar uma imputação desproporcional ou incondicional, ao arrepio das garantias asseguradas pela Constituição Federal, tão pouco uma responsabilização

³ Dispõe sobre as sociedades por ações.

⁴ Institui o Código Civil.

inócua que impossibilite o Fisco de buscar seus créditos e que incetive a utilização da sociedade empresária para o cometimento ilícitos fiscais.

Tem-se, então, como objetivo principal deste trabalho, analisar a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e sua aplicabilidade aos sócios-administradores das empresas por quota de responsabilidade limitada e aos acionista controladores das sociedades anônimas, com base nos dispositivos legais pertinentes à matéria e na aplicação dos fundamentos doutrinários e jurisprudenciais. Quanto aos objetivos específicos, estes restarão em: identificar os pontos de inconstitucionalidade do artigo 13 e seu parágrafo único da Lei 8.620/93, estudar as implicações processuais no aferimento da responsabilização tributária dos dirigentes das sociedades empresárias e discorrer sobre determinadas situações que podem ou não caracterizar tal responsabilização.

Método e especificidades do plano de pesquisa

Em relação aos aspectos metodológicos, além da pesquisa bibliográfica, a abordagem será qualitativa, com a observação de determinados fatos jurídicos relevantes ao tema proposto. A pesquisa será exploratória, buscando maiores informações sobre o tema em questão, e descritiva, relatando fatos, natureza, características e causas. Portanto, em cada capítulo será examinada a dimensão prescritiva do assunto tratado, sendo, na medida do possível, confrontado com as decisões dos tribunais.

A presente dissertação, após a introdução, divide-se em quatro capítulos. No primeiro capítulo é examinada a responsabilidade tributária do sócio-administrador das sociedades limitadas e do acionista controlador da sociedade anônima. Realizam-se algumas considerações sobre a criação da sociedade limitada. Questão que merece atenção é o enquadramento da sociedade limitada como sendo de capital ou de pessoa e a sistemática de sua administração. Conclui-se que as sociedades limitadas, notavelmente, possuem dois aspectos bem definidos. Um referente às suas relações sociais internas, e outro, quanto às suas relações sociais externas.

Nas relações internas, pode-se chegar à similitude de uma sociedade de pessoas, em razão das características pessoais dos sócios para sua constituição.

Nas relações externas, perante terceiros, a sociedade limitada comporta-se igualmente a uma sociedade de capital, conta com sua autonomia patrimonial, em que este capital, cumpre a função de assegurar um fundo de responsabilidade nas relações da sociedade com terceiros. Inquire-se, ainda, sobre os deveres sociais e os poderes implícitos do sócio-administrador. De resto, apontam-se acerca dos elementos da responsabilidade tributária dos sócios-administradores e dos ex-sócios após sua desvinculação com a sociedade.

Em seguida, afere-se a relevância econômica das sociedades anônimas e a sistemática de controle societário. Enfatiza-se a respeito do papel do acionista controlador em seus deveres e os fundamentos da sua responsabilização pelas obrigações tributárias e demais encargos.

Constata-se que a administração da sociedade empresária realizada pelo sócio-administrador ou pelo acionista controlador é regida pelo princípio da irresponsabilidade pessoal destes pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, não obstante este princípio está intimamente relacionado com os deveres sociais dos dirigentes societários, que se traduzem em na fidelidade e cooperação recíproca entre os membros societários; no dever de informação; no dever de obediência ao contrato ou estatuto social e etc. A quebra de algum destes deveres sociais podem apontar para a caracterização da responsabilidade tributária destes dirigentes, na medida em que estes determinam, consentem ou executam atividades no intuito de fraudar a lei ou o contrato social, desviando o cumprimento das obrigações tributárias, para proveito próprio ou de terceiros.

No segundo capítulo, averigua-se a responsabilidade tributária prevista no artigo 13 e seu parágrafo único, da Lei 8.620/93, que traz no *caput* uma responsabilização fiscal objetiva, que independe da expressão volitiva dos sócios das sociedades limitadas, levando em consideração apenas o fato do inadimplemento de créditos perante a Seguridade Social. E o parágrafo único, estabelece uma responsabilização tributária subjetiva aos dirigentes das sociedades anônimas.

Neste capítulo, são demonstrados os pontos de inconstitucionalidade dos supracitados dispositivos, na ordem do ferimento ao princípio da proporcionalidade e, também, a inobservância da regra de produção legislativa da Lei complementar em matéria de normas gerais tributárias.

O legislador ordinário invadira indevidamente o âmbito da Lei complementar ao estatuir no artigo 13 e seu parágrafo único da Lei n. 8.620/93 uma nova modalidade de responsabilização fiscal, mitigando a rigidez e a segurança do Sistema Tributário Nacional.

Não obstante, a Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009⁵ em seu inciso VII, do artigo 79 revogou expressamente o art. 13 e seu parágrafo único da Lei n. 8.620/93, *in verbis*: “Art. 79. Ficam revogados: [...]; VII - o art. 13 da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993”.

Logo após (capítulo III) a pesquisa dirige-se aos fundamentos conceituais e a estruturação da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, em que se aborda, inicialmente, o papel institucional das sociedades empresárias e a definição de pessoa jurídica. Fixada estas premissas parte-se, então, para a esquematização geral do instituto da responsabilidade civil, apontando seus pressupostos, principais subdivisões e sua correlação com a responsabilidade tributária dos dirigentes societários. Em continuidade apresenta-se a limitações de responsabilidade das sociedades empresárias, aduzindo sua importância ao desenvolvimento econômico, para então, adentrar a análise do fenômeno da responsabilização tributária, perquirindo-a através de seus pilares: (i) obrigação tributária; (ii) limitação constitucional para definição do sujeito passivo; (iii) sujeição passiva tributária. Aduz-se, ainda, a natureza jurídica e as características da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN. Por fim, analisa-se a estruturação do inciso III do mencionado dispositivo e seu confronto com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

⁵ Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), as Leis nºs [8.212, de 24 de julho de 1991](#), [8.213, de 24 de julho de 1991](#), [8.218, de 29 de agosto de 1991](#), [9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), [9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), [9.469, de 10 de julho de 1997](#), [9.532, de 10 de dezembro de 1997](#), [10.426, de 24 de abril de 2002](#), [10.480, de 2 de julho de 2002](#), [10.522, de 19 de julho de 2002](#), [10.887, de 18 de junho de 2004](#), e [6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), o [Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), e as Leis nºs [8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), [10.925, de 23 de julho de 2004](#), [10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), [11.116, de 18 de maio de 2005](#), [11.732, de 30 de junho de 2008](#), [10.260, de 12 de julho de 2001](#), [9.873, de 23 de novembro de 1999](#), [11.171, de 2 de setembro de 2005](#), [11.345, de 14 de setembro de 2006](#); prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs [8.383, de 30 de dezembro de 1991](#), e [8.620, de 5 de janeiro de 1993](#), do [Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966](#), das Leis nºs [10.190, de 14 de fevereiro de 2001](#), [9.718, de 27 de novembro de 1998](#), e [6.938, de 31 de agosto de 1981](#), [9.964, de 10 de abril de 2000](#), e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs [83.304, de 28 de março de 1979](#), e [89.892, de 2 de julho de 1984](#), e o art. 112 da [Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005](#); e dá outras providências.

Observa-se que a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN trata-se de uma responsabilidade subjetiva em que é imprescindível o aferimento do elemento volitivo que dirigiu as condutas e que este elemento subjetivo só poderá ser o dolo em provocar dano ao Erário Público, bem como à pessoa jurídica, para proveito próprio ou de terceiros. É também uma responsabilização sancionatória, que tem por objetivo reprimir e desestimular aqueles que praticaram atos abusivos ou fraudulentos, frustrando o adimplemento normal do crédito tributário. Por esse motivo tem-se a responsabilização direta ao patrimônio pessoal dos dirigentes societários. Sucede-se, então, a caracterização de uma responsabilidade por substituição, a cobrança do crédito tributário deve ser feita contra aqueles que concorreram para a prática dos atos abusivos, com o afastamento da pessoa jurídica. Não poderia ser uma responsabilização solidária ou subsidiária haja vista nos termos do art. 128 do CTN⁶, a lei pode atribuir a responsabilidade a terceiros, “[...] excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Portanto, na medida em que o legislador atribui responsabilidade a terceiros, o contribuinte (pessoa jurídica) é excluído ou tem, expressamente definido na lei, a responsabilidade a ele atribuída - o caráter supletivo parcial ou total. O art. 135 do CTN não traz nenhuma menção expressa a algum efeito supletivo parcial ou total da responsabilidade da pessoa jurídica, resta, então, excluída da relação jurídica tributária.

Percebe-se ainda, que a desconsideração é pertinente para revelar o agente oculto que praticou atos abusivos e fraudulentos. Se a responsabilidade, desde o princípio, é diretamente imputada aos autores dos mencionados atos não há que se cogitar em desconsideração, assim, no art. 135 do CTN não há previsão nenhuma de hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, em vista a previsão expressa e clara das pessoas que serão responsabilizadas pelas práticas ali enumeradas.

Por derradeiro, tem-se o quarto capítulo que trata dos aspectos processuais e das situações fáticas acerca da responsabilidade tributária aos administradores das empresas. Inicia-se a análise pelos princípios da ampla defesa e do contraditório que consubstanciam o devido processo legal. Coloca-se a importância do administrador na

⁶ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito 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.

participação no processo administrativo fiscal, garantindo-o o direito a ampla defesa. Infelizmente, constata-se que para o Fisco a simples existência do nome do dirigente no termo de inscrição da dívida ativa é medida suficiente para a imputação dos créditos tributários apurados. Olvida-se a Fazenda Pública que cabe a ela proceder a devida comprovação da responsabilidade tributária de todos aqueles inseridos no termo de inscrição. Sobre os meios de defesa do administrador na execução fiscal, estes consistem no emprego dos embargos do devedor, da exceção de pré-executividade. Não se olvidando a possibilidade do emprego dos embargos de terceiro. Os embargos do devedor são a sede adequada para que o administrador apresente toda a matéria oponível à desconfiguração do título executivo. Os embargos de terceiro são a via processual adequada quando o administrador não compõe o pólo passivo da relação jurídica processual executiva e tem seus bens constrangidos por penhora. Já exceção de pré-executividade pode ser utilizada quando a demanda não carecer de dilação probatória, esta é pré-constituída, geralmente são matérias cognoscíveis de ofício (matérias de ordem pública) relativas aos pressupostos processuais e às condições da ação.

Em seguida, assevera-se a respeito à impenhorabilidade da residência do administrador e a meação do cônjuge. Aborda-se a questão da prescrição na execução fiscal e seu reflexo ao administrador, em que o prazo prescricional quando do redirecionamento da execução contra o administrador tem início com o despacho do juiz que determina a citação da pessoa jurídica, tendo o Fisco o prazo de 5 anos, a partir desta data, a possibilidade de redirecionar a execução fiscal em face do administrador; caso ele não seja citado dentro deste período, cumpre ao juiz o dever de declarar a ocorrência da prescrição.

Ainda no quarto capítulo, faz-se análise das situações controversas que podem ou não configurar a responsabilidade tributária dos dirigentes. Apreende-se sobre as hipóteses da dissolução irregular das sociedades, do inadimplemento dos créditos tributários, da responsabilidade tributária no caso de falência e da responsabilização tributária dos sócios das microempresas e empresas de pequeno porte, visando a um enquadramento adequado ao art. 135 do Código Tributário Nacional.

A dissolução que importa na responsabilização tributária deve ser acompanhada da dolosa dissipação do patrimônio da sociedade por seus dirigentes, com o intuito de

frustrar o cumprimento das obrigações tributárias, amoldando-se ao conceito de infração de lei.

Já o simples inadimplemento tributário sem qualquer intuito fraudulento, decorrente da simples mora da empresa, não se enquadra na situação descrita e exigida pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional. Ele deve ser acompanhado ou decorrente de uma conduta ilícita, dolosa, do administrador.

No caso de falência, os passivos tributários existentes no procedimento concursal só poderão ser imputados aos dirigentes societários caso esteja cabalmente comprovado que estes tenham agido com o intuito deliberado de incorrer para a quebra da empresa, por não-cumprimento das obrigações tributárias. O fato de a empresa se encontrar em processo falimentar, sem condições de saldar seus encargos e obrigações perante terceiros, por si só, não gera a responsabilização tributária de seus dirigentes.

Por fim, a responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores com o novo estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte, Lei Complementar n. 123/2006, deve seguir a mesma sistemática do art. 135 do CTN, a simples falta de recolhimento ou demais irregularidades, contidas no dispositivo § 3.º, do art. 78⁷ da retro Lei, deve expressar uma conduta dolosa.

⁷ Art. 78. As microempresas e as empresas de pequeno porte que se encontrem sem movimento há mais de 3 (três) anos poderão dar baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos.

[...]

§ 3º A baixa, na hipótese prevista neste artigo ou nos demais casos em que venha a ser efetivada, inclusive naquele a que se refere o art. 9º desta Lei Complementar, não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores, reputando-se como solidariamente responsáveis, em qualquer das hipóteses referidas neste artigo, os titulares, os sócios e os administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores ou em períodos posteriores.

1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO – ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA E DO ACIONISTA CONTROLADOR DA SOCIEDADE ANÔNIMA

1.1 Algumas considerações sobre o Direito de Empresa no Código Civil de 2002 e as novas regras das sociedades limitadas

O Código Civil, Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, inseriu alterações, tanto no Direito Civil, como no Direito Comercial. A mais significativa alteração no Direito Comercial foi a superação da Teoria dos Atos de Comércio, que caracterizava as atividades dos comerciantes no Código Comercial de 1850, de inspiração do Código francês de 1807, pela Teoria da Empresa nos moldes do Código italiano de 1942.

A Teoria dos Atos de Comércio fundava-se na idéia de que quem praticasse atos de comércio seria considerado comerciante, consoante artigo 4º do Código Comercial de 1850⁸.

No entanto, devido ao dinamismo e desenvolvimento cada vez mais profissional das atividades empresariais, a Teoria dos Atos de Comércio já não mais solucionava os problemas e conflitos existentes. Teve-se a necessidade da adoção de uma teoria jurídica para caracterização do novo comerciante, ‘o empresário’.

Assim a Teoria da Empresa passa a disciplinar as atividades do empresário, ou seja, aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Sendo inerente ao empresário o risco da atividade e a persecução do lucro.

O art. 966 do Código Civil traz o conceito de empresário: “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.” Desta feita, recepciona, expressamente, a Teoria da Empresa em desfavor da Teoria dos Atos de Comércio.

Ressalta-se que o Código Civil de 2002 revogou a Parte Geral do Código Comercial de 1850, e não o Código por completo, do qual, ainda em vigor, têm-se os dispositivos atinentes ao Comércio Marítimo.

⁸ Art. 4º. Ninguém é reputado comerciante para efeito de gozar da proteção que este Código liberaliza em favor do comércio, sem que se tenha matriculado em algum dos Tribunais do Comércio do Império, e faça da mercância profissão habitual (artigo 9º).

No Código Civil de 2002 tratou-se de unificar as disposições gerais que regem o direito de empresa em um único corpo jurídico, por questões de política legislativa. Desta forma, pode-se dizer que a Teoria Geral do Direito Empresarial foi incluída no Direito Civil. No entanto, esta inserção não foi absoluta, haja vista inúmeros outros institutos do Direito Empresarial serem disciplinados fora do Código, tais como: a legislação falimentar (Lei n. 11.101/2005), as leis que regulam os títulos de crédito: letra de câmbio e nota promissória (Decreto n. 2.044/1966), o cheque (Lei n. 7.37/1985), a duplicata (Lei n. 5.474/1968), a lei de registro público das empresas mercantis e atividades afins (Lei n. 8.934/1994), o estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte (Lei Complementar n. 123/2006), a lei de propriedade industrial (Lei n. 9.279/1996), a lei das sociedades anônimas (Lei n. 6.404/1976), dentre outras.

Neste contexto, o Código Civil de 2002 não pretendeu encampar por inteiro a matéria de Direito Comercial. Este continua com sua autonomia didática, legislativa e jurídica, com importância destacada para a regência dos empresários e das empresas.

Com a entrada em vigência do Código Civil de 2002, as sociedades limitadas passaram a ser disciplinadas nos artigos 1.052 a 1.087, revogando tacitamente o Decreto n. 3.708/1919. Inovando significativamente quanto à responsabilidade dos sócios. Com efeito, o art. 1.052 do CC/2002⁹ amplia a responsabilidade dos sócios, ao estabelecer a regra de solidariedade destes pela integralização do capital social, em qualquer caso, e não apenas no de falência, como previa o art. 9º do Decreto n. 3.708/1919.¹⁰

Dessa forma, o sócio continua respondendo perante a sociedade pela integralização das quotas que subscrevem o capital social. Contudo, não tendo o capital social totalmente integralizado, os sócios responderam solidariamente perante terceiros pela integralização do mesmo, haja vista que a separação patrimonial dos sócios da pessoa jurídica não se encontra concluída.

Desde então, a sociedade limitada tem seu regime normativo disciplinado no Código Civil. Quando omissa, a matéria poderá ser suplantada pelas disposições da sociedade simples, ou da sociedade anônima, dependendo da deliberação dos sócios

⁹ 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.

¹⁰ Art. 9º. Em caso de falência, todos os sócios respondem solidariamente pela parte que faltar para preencher o pagamento das quotas não inteiramente liberadas.

(art. 1.053, do CC/2002¹¹). Logo, caso o contrato social da sociedade limitada contiver cláusula versando no sentido da regência supletiva pelas normas das sociedades anônimas, estas o serão. Na carência desta cláusula, as omissões serão supridas de acordo com as disposições referentes às sociedades simples. Mas a questão não é pacífica dentro da doutrina.

Modesto Carvalhosa¹² defende que, havendo disposição no contrato social elegendo a Lei das Sociedades Anônimas como norma supletiva, a ela deve recorrer-se primeiramente, diante das omissões do Capítulo IV do Código Civil de 2002. O autor assevera que não se deve cometer o engano de imaginar que a Lei das Sociedades Anônimas se aplica integralmente às omissões das regras específicas sobre as limitadas (Capítulo IV). Tendo em vista o perfil contratual, particular e híbrido das sociedades limitadas, que contrasta com o caráter institucional e puramente comercial das sociedades anônimas, não é possível uma simples transposição das regras das sociedades anônimas às omissões do Capítulo IV, que regulamenta as sociedades limitadas.

Fábio Ulhoa Coelho¹³ ensina que a sociedade limitada, quando a matéria não estiver regulada no capítulo específico a esse tipo societário no Código Civil de 2002, fica sujeita à disciplina da sociedade simples ou, caso previsto de forma expressa no contrato social, à Lei das Sociedades Anônimas.

Sérgio Campinho¹⁴ aproxima-se do ensinamento do Fábio Ulhoa Coelho quando leciona que a utilização supletiva das regras da Lei n. 6.404/76 às sociedades limitadas está condicionada à verificação das seguintes situações: a) omissão no Capítulo pertinente do Código Civil; b) omissão no regramento da matéria pelo contrato social; c) existência de cláusula no contrato determinando expressamente a regência supletiva da limitada pelas normas da sociedade anônima; d) não contrariar a natureza contratualista da sociedade limitada.

¹¹ Art. 1053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

¹² CARVALHOSA, Modesto. *Comentários ao código civil: parte especial: do direito de empresa* (artigos 1.052 a 1.195). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 13, pp. 44-45.

¹³ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 365.

¹⁴ CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 151.

Sem sentido divergente Jorge Lobo¹⁵ afirma que o disposto no art. 1.053, *caput*, do Código Civil de 2002, só admite a aplicação supletiva da Lei das Sociedades Anônimas às limitadas, nas omissões, primeiramente, dos artigos que regulamentam especificamente a limitada no novo Código Civil e, depois, diante da omissão das normas que disciplinam as sociedades simples no referido diploma legal. Tal entendimento se fundamenta na premissa de que o Código Civil de 2002, ao tratar as sociedades personificadas, estabelece, de forma expressa, a integração subsidiária das normas das sociedades simples. Dessa forma, ao prever a possibilidade de regência supletiva pela Lei da Sociedade Anônima, no parágrafo único do art. 1.053, o novo Código não excepcionou a regra contida no *caput* do artigo.

André Lemos Papini¹⁶ também defende que a aplicação subsidiária das regras da sociedade simples ocorrerá independentemente da manifestação dos sócios. Assim, a aplicação da Lei das Sociedades Anônimas só ocorrerá diante de hipóteses não previstas nas normas que disciplinam, especificamente, a sociedade limitada e a sociedade simples, e desde que previsto no contrato social.

Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa¹⁷ sustenta que o legislador do Código Civil de 2002 teria entendido ser aconselhável oferecer duas opções para o tratamento supletivo das sociedades limitadas: o das sociedades simples, mais simplificado, a ser preferencialmente utilizado pelas microempresas, bem como pelas pequenas e médias empresas, e outro, o das sociedades anônimas, mais complexo e adequado às sociedades limitadas com maior estrutura e número de sócios.

A sociedade limitada constitui um modelo societário de grande aceitabilidade nos diversos seguimentos empresariais. Waldírio Bulgarelli expõe as razões do aparecimento e a importância das sociedades limitadas:

Os motivos que justificam a criação (como obra racional, e tipo específico pelo legislador alemão) ou o aparecimento (como forma costumeira, e como variante da sociedade anônima do direito inglês) da sociedade de responsabilidade limitada foram basicamente o de atender aos problemas acarretados pelo verdadeiro “vazio” que se criara entre a sociedade anônima (impessoal, e com evidentes dificuldades de constituição e formalidades custosas) e os demais tipos de sociedades, como as coletivas e em comandita

¹⁵ LOBO, Jorge. *Sociedades limitadas*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. 1, p. 57.

¹⁶ PAPINI, André Lemos. A sociedade limitada e o novo código civil. In: RODRIGUES, Frederico Viana (coord.). *Direito de empresa no novo código civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 209.

¹⁷ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006, v. 2, p. 369.

(com responsabilidade limitada - ao menos de um tipo de sócio, como na comandita – e com caráter pessoal bastante acentuado). Necessário era que dispusessem os comerciantes de um tipo de sociedade intermédia, para que a pequena e média empresa, em que, contando com a responsabilidade limitada e a personalidade jurídica, não tivessem que arcar com os ônus que se impunham às sociedades anônimas, até então o único tipo que conferia esses dois elementos da maior importância.¹⁸

A questão da insuficiência de modalidades de sociedades comerciais constituía preocupação antiga dos alemães, agravada depois da promulgação, em 1884, da lei sobre sociedade anônima (*Aktiennovelle*), uma das mais rigorosas da Europa e cuja rigidez contrastava com a flexibilidade do sistema então vigente na Inglaterra. A legislação vigente era impeditiva da adoção da forma limitada por médias e pequenas empresas, na medida em que a constituição da companhia era extremamente burocrática e cara. Restava-lhes, com todos os inconvenientes, a sociedade em nome coletivo.¹⁹

A exigência dos médios e dos pequenos seguimentos empresariais para garantir sua inserção no mercado traduziu-se na necessidade de uma modalidade societária em que o risco do empreendimento fosse garantido pela própria pessoa jurídica, consubstanciando na separação patrimonial dos sócios e da sociedade.

Essa evolução foi logo assimilada pelo direito brasileiro, servindo como inspiração para o projeto do Código Comercial de Inglês de Souza, de 1912, cujo trabalho serviu de base para projeto específico sobre sociedades limitadas proposto pelo então Deputado Joaquim Osório.²⁰

Foi desse segundo projeto que nasceu o Decreto n. 3.708, de 10 de Janeiro de 1919, ordenamento que regulou as sociedades limitadas até o advento do atual Código Civil, que passou então a ditar as regras relativas às sociedades empresárias. Historicamente, pode-se destacar, ainda, a tentativa do projeto de Nabuco de Araújo, em 1865, em inserir um modelo de sociedades limitadas, mas o projeto não só não teve sucesso, como não tratava especificamente de um novo modelo de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, mas sim um tipo de sociedade anônima livre do controle governamental.²¹

¹⁸ BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985, p. 202.

¹⁹ PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 1, p. 13.

²⁰ ABRÃO, Nelson. *Sociedades Limitadas*. Atual. por Carlos Henrique Abrão. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 23.

²¹ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1. p. 459.

1.2 Sociedade limitada

A sociedade por quota de responsabilidade limitada origina-se de um acordo plurilateral, isto é, uma avença de convergências, pelo qual cada sócio assume obrigações para com os outros membros integrantes da sociedade embrionária e para com a pessoa jurídica surgida.

Sociedade limitada é a modalidade societária em que o capital é dividido em quotas iguais ou desiguais, e a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, respondendo todos solidariamente pela integralização do capital social.²²

Manuel de Queiroz Pereira Calças explica a essência da sociedade por quota de responsabilidade limitada:

A sociedade limitada tem como característica fundamental a responsabilidade limitada dos sócios pelas obrigações sociais. Em face da personificação jurídica da sociedade e da autonomia patrimonial, em regra os sócios não respondem pelas dívidas da sociedade. As obrigações sociais são de responsabilidade da sociedade que garante o adimplemento delas com o seu patrimônio social. Da mesma forma, a sociedade não tem qualquer responsabilidade pelas dívidas particulares dos sócios.²³

Reforçando este entendimento, Waldo Fazzio Júnior ratifica:

Não podem penhorar bens sociais por débitos isolados do sócio devedor. Constituindo a sociedade pessoa distinta da pessoa de cada um dos sócios que a compõem, é considerada terceira na relação entre o sócio e o credor do sócio, razão pela qual não deve ter seu patrimônio afetado pela eventual inadimplência de sócio.²⁴

A limitação da responsabilidade dos sócios é um mecanismo jurídico, de proteção do risco de insucesso, presente no meio societário. Constitui um fator importante ao desenvolvimento do regime capitalista, pois do contrário, desencorajaria os investimentos no empreendimento comercial. Nesse sentido, quem pactua com a sociedade limitada, tem em princípio, apenas o patrimônio da sociedade como garantia ao seu crédito concedido.

1.3 Sociedade de pessoa ou de capital

²² SIMÃO FILHO, Adalberto. *A Nova Sociedade Limitada*. São Paulo: Manole, 2003. p. 3.

²³ CALÇAS, Manuel de Queiroz Pereira. *Sociedade limitada no novo código civil*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 94.

²⁴ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. *Sociedades limitadas: de acordo com o código civil 2002*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 48.

Questão que merece atenção é o enquadramento da sociedade limitada como sendo de capitais ou de pessoas. A doutrina não é pacífica neste debate, uns caracterizando a sociedade limitada como sociedade de capitais, outros entendendo se tratar de sociedade de pessoas, e, ainda, há uma terceira idéia que afirma o seu caráter misto.

Ressalta-se que, parte da doutrina tem negado a utilidade desta classificação dogmática tendo em vista a imprecisão dos conceitos de sociedades de pessoas e de capitais.²⁵ Mas é inegável sua utilidade, especialmente no que diz respeito aos efeitos jurídicos do ingresso e retirada dos membros que compõem o quadro social, e enquadramento de responsabilização perante terceiros.²⁶

Aduz-se, ainda, os ensinamentos de J. X. Carvalho de Mendonça que entende que a melhor classificação das sociedades é aquela do direito inglês, que agrupa as sociedades, de acordo com o critério da responsabilidade, em: sociedade de responsabilidade ilimitada; sociedade de responsabilidade limitada; e sociedade de responsabilidade ilimitada e limitada.²⁷

Inicialmente, abordar-se-á os caracteres das sociedades empresárias, partindo-se conforme sejam constituídas em função do *intuitu personae* e do *intuitu pecuniae*. A prevalência do primeiro engate interativo é distintivo das sociedades de pessoas, enquanto, o segundo é particular das sociedades de capitais.

Nas sociedades de pessoas a condição de ser sócio e a formação do corpo societário dar-se-á em função preponderante das qualidades personalíssimas destes. Os sócios vêm a fazer parte da sociedade em razão das pessoas que compõem a pessoa jurídica.²⁸

A existência da sociedade funda-se na confiança e no relacionamento entre os sócios vinculados às suas respectivas quotas que representam sua participação no corpo societário.

Neste contexto, decorrem as regras que imperam na organização social, tais como o impedimento de livre cessão das quotas sociais a terceiros estranhos à sociedade, a

²⁵ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.52 e ss.

²⁶ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006, v. 2, p. 68.

²⁷ MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1945, v. 3, p. 62.

²⁸ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *op. cit.*, p. 64.

tomada de determinadas deliberações por unanimidade e a dissolução da sociedade em razão de morte, interdição ou falência de algum dos sócios.²⁹

A importância da presença das qualidades pessoais inerente aos sócios é condição imprescindível para a manutenção da sociedade empresarial, a carência disto, acarreta sua dissolução ou impossibilita a continuação de sua atividade.³⁰

O recíproco conhecimento e a mútua confiança entre os sócios caracterizam a sociedade de pessoas. José Waldecy Lucena explica o engate do *intuitus personae* das sociedades de pessoas:

O *intuitus personae* prepondera nas sociedades em que os sócios, ao se associarem, escolhem-se mutuamente, justamente por já se conhecerem. Eles mesmos dirigem a sociedade, em cujo capital detêm uma parcela, em princípio incessível, extinguindo-se a sociedade se morto ou interdito um dos sócios. Do princípio ao fim, consideram-se as pessoas dos sócios, não o capital. E mesmo os terceiros, ao se relacionarem com a sociedade, têm mais em linha de conta as pessoas dos sócios.³¹

Dentro da estrutura societária, o ânimo de constituição e a continuidade da atividade empresarial apresentam-se de forma absoluta, relevante ou irrelevante. Será absoluta, quando a sociedade exige a permanência e continuidade no corpo societário originário. Caso um dos sócios tenha, por motivos diversos, que deixar a empresa, não haverá mais motivos para a existência desta, restando-lhe sua dissolução. Será relevante, quando houver uma prévia avaliação dos sócios remanescentes com a saída ou ingresso de novos membros ao corpo societário. A intensidade da deliberação desta questão é garantida e favorável à maioria ou unanimidade dos sócios. Por último, será irrelevante, quando a alteração do quadro social é realizada de forma absolutamente livre, sem exigências de caráter personalíssimo dos novos integrantes e para a saída dos antigos sócios.³²

Nas sociedades empresárias em que o engate interativo apresenta-se irrelevante a constituição do corpo social converge no sentido da capacidade de contribuição pecuniária dos sócios, sem qualquer consideração de ordem pessoal ou subjetiva dos

²⁹ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários ao código civil: parte especial: do direito de empresa* (artigos 1.052 a 1.195). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 13, p. 35.

³⁰ NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1, p. 240.

³¹ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 56.

³² VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006, v. 2, pp. 64-65.

integrantes do quadro societário. O caráter pessoal é secundário, e a substituição de sócio se faz livremente, sem necessidade de prévia consulta ou até mesmo de conhecimento dos demais sócios.³³

As sociedades de capitais se amoldam perfeitamente nestas considerações, tendo em vista o *intuitus pecuniae*. Os terceiros, ao se relacionarem com a sociedade, atentam antes para o capital social do que para as pessoas dos sócios.³⁴

A capacidade de aglutinar investimentos é o elemento de relevância das sociedades de capitais, que subsistirão enquanto forem capazes de atrair aplicações. Daí, a facilidade de ingresso e saída na participação do capital social. José Edwaldo Tavares Borba afirma:

Nas sociedades de capitais inexistente esse personalismo. A cada um dos sócios é indiferente a pessoa dos demais. O que ganha relevância nessa categoria de sociedades é a aglutinação de capitais para um determinado empreendimento.³⁵

Como explicitado na seção anterior, as sociedades limitadas surgiram das exigências dos pequenos e médios empreendedores que pretendiam um modelo societário em que houvesse uma limitação de responsabilidade social, e que não tivesse constituição burocrática e funcionamento oneroso. Apesar disso, indaga-se: se seria a sociedade limitada uma sociedade de pessoas ou de capitais, ou ainda, se constituiria uma terceira espécie ?.

Consideram como sociedade de pessoas pela preponderância da natureza *intuitu personae*: Sérgio Campinho, Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa, Fran Martins, Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto, Waldemar Ferreira, enquanto Pedro Barbosa Pereira, João Eunápio Borges defendem que se trata de uma sociedade de capitais, por só oferecer como garantia aos credores o patrimônio social.³⁶

³³ NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1, p. 240.

³⁴ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 56-57.

³⁵ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 48.

³⁶ CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 52; VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006, v. 2, p. 66; MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 243; PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 1, p. 67; FERREIRA, Waldemar. *Sociedades por Quotas*. São Paulo: 1925, p. 275; PEREIRA, Pedro Barbosa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, v.

Existem manifestações jurisprudenciais que indicam no sentido de que a sociedade limitada não é sociedade de pessoas, a saber:

EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO – DESCABIMENTO – ART 134, VII, DO CTN – INAPLICABILIDADE – 1. O inadimplemento de tributos, por si só, não caracteriza a hipótese do art. 135, III, do CTN. Caso contrário, o sócio-gerente sempre responderia pelas dívidas tributárias da empresa, já que a existência destas decorre sempre do não-pagamento de tributo. **2. Inaplicabilidade, in casu, do art 134, VII, do CTN, uma vez que sociedade por cotas de responsabilidade limitada não é sociedade de pessoas** (STJ; RESP nº 133.645/PR; DJ 04.05.98). 3. Agravo de instrumento improvido. (TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.029410-1 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona – DJU 10.01.2007)³⁷

Na verdade, as sociedades limitadas, de um lado, beneficiam-se da limitação da responsabilidade de seus sócios e da separação patrimonial, elementos trazidos das sociedades de capitais. Mas, por outro lado, para sua constituição, leva-se em conta as qualidades pessoais dos indivíduos que farão parte dela, elementos das sociedades de pessoas.

É justamente esse caráter híbrido que distingue as sociedades limitadas e impede que sejam classificadas em um ou outro grupo.³⁸

José Waldecy Lucena afirma ser a sociedade limitada um tipo social inclassificável como sociedade de pessoas ou de capitais.³⁹

O Supremo Tribunal Federal anterior à Constituição de 1988 já tinha reconhecido o caráter misto das sociedades de quotas.⁴⁰

Interessante é a proposta de Lucila de Oliveira Carvalho:

Com o novo Código Civil, tendo em vista o parágrafo único do art. 1.053, essa classificação poderá ser facilitada: as sociedades limitadas cujo contrato social preveja a aplicação supletiva da lei de sociedades anônimas estariam mais aproximadas das sociedades de capital, e aquelas cujo contrato preveja a

II, p. 71; BORGES, João Eunápio. *Curso de Direito Comercial Terrestre*. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 293.

³⁷ TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.029410-1 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona – DJU 10.01.2007.

³⁸ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários ao código civil: parte especial: do direito de empresa* (artigos 1.052 a 1.195). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 13, p. 37.

³⁹ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 59.

⁴⁰ STF – Recurso extraordinário n. 70.870/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Revista Trimestral de Jurisprudência, v. 70, p. 377.

aplicação supletiva das regras das sociedades simples poderiam ser consideradas como sociedades de pessoas.⁴¹

Diante desta manifestação doutrinária aquilata-se que cabe aos instituidores das sociedades limitadas atribuir o seu caráter pessoal ou capital.

Esta ilação é uma importante contribuição, mas não o suficiente para dirimir e formatar o instituto da sociedade limitada aos seus inúmeros problemas, como principal, os entraves de repercussão tributária, haja vista que caso os constituidores da sociedade limitada optem por uma sociedade limitada de caráter de sociedade de pessoas (sociedade simples), então, a sociedade estará sujeita à hipótese de responsabilização do art. 134, inciso VII, do CTN, que destina a responsabilização tributária aos sócios na liquidação das sociedades de pessoas. No entanto, aquelas que forem constituídas em caráter de sociedade de capital (sociedade anônima) quedariam, na mesma hipótese de liquidação societária, adstritas ao art. 135, inciso III, do CTN. Tal situação causaria uma desconfiguração no tocante à responsabilização limitada dos sócios.

Indubitável, que tanto a sociedade limitada quanto a anônima são sociedades mercantis e de cunho essencialmente capitalista, tendo em comum a personificação jurídica que leva em consequência a diferenciação entre o patrimônio social e dos sócios.

A opção de aplicação supletiva das normas das sociedades simples ou dos dispositivos das sociedades anônimas não tem o condão de definir a natureza pessoal ou capital das sociedades limitadas.

Cabe estabelecer que as sociedades limitadas, notavelmente, possuem dois aspectos bem definidos. Um referente às suas relações sociais internas, e outro, quanto às suas relações sociais externas.

Nas relações internas, pode-se chegar à similitude de uma sociedade de pessoas, em razão das características pessoais dos sócios para sua constituição.

Nas relações externas, perante terceiros, a sociedade limitada comporta-se igualmente a uma sociedade de capital, conta com sua autonomia patrimonial, em que

⁴¹ CARVALHO, Lucila de Oliveira. *A responsabilidade do administrador da sociedade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 23. No mesmo sentido, afirma José Waldecy Lucena: “Em verdade, a disciplina que o Código emprestou à sociedade limitada tornou muito clara a possibilidade outorgada aos sócios de optarem, segundo seus interesses e conveniências, pela constituição de uma sociedade de pessoas ou uma sociedade de capitais.” LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 63.

este capital, cumpre a função de assegurar um fundo de responsabilidade nas relações da sociedade com terceiros, alocando o papel dos sócios em um plano secundário.⁴²

Portanto, a sociedade limitada em suas relações internas possui um caráter essencialmente de sociedade de pessoas, enquanto, perante terceiros, se portará como uma sociedade de capital, devido à segregação patrimonial da sociedade de seus sócios, decorrendo assim a responsabilização destas por suas obrigações sociais. Sendo então, irrelevante a adoção supletiva das normas das sociedades simples ou anônimas para caracterização de sua essência.

1.4 Administração da sociedade limitada

Os direitos sociais vinculados à condição de sócio podem ser classificados em direitos patrimoniais e direitos administrativos. Os primeiros são relacionados à possibilidade de transferência das quotas, aos resultados da atividade empresária e os demais direitos de caráter patrimonial. Enquanto, os direitos administrativos se encontram ligados à participação nas deliberações e tomadas de decisões no âmbito e no interesse da sociedade.⁴³

Na presente seção, ter-se-á apreensão ao aspecto da administração da sociedade limitada, em razão disto, o órgão máximo de deliberação no âmbito da pessoa jurídica é a diretoria, que tem a incumbência de dirigir a empresa.⁴⁴

A administração da sociedade limitada pode ser conceituada como o órgão societário, composto por uma ou mais pessoas naturais, com poderes específicos atribuídos pelo contrato social para administrar a sociedade no âmbito interno e atuar por ela nas relações jurídicas com outras pessoas naturais e jurídicas, privadas ou públicas.⁴⁵

Cabe ressaltar que o § 1º do art. 1.011, do Código Civil de 2002, impõe os impedidos de exercerem a administração de sociedades, *in verbis*:

⁴² ULMER, Peter. *Principios fundamentales del derecho alemán de sociedades de responsabilidad limitada*. Trad. Jesús Alfaro Aguila-Real. Madrid: Civitas, 1998, p. 96.

⁴³ *Idem. Ibidem.*, pp. 73-74-75.

⁴⁴ JORGE, Tarsis Nametala Sarlo Jorge. *Manual das sociedades limitadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 284.

⁴⁵ DINIZ, Gustavo Saad. *Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas*. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 88.

Art. 1011. [...]

§ 1º Não podem ser administradores, além das pessoas impedidas por lei especial, os condenados a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato; ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra as normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, a fé pública ou a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação.

O poder de comando surge com a organização da atividade, não a precede, nem se transfere do empresário para a atividade; ocupando o posto de nível hierárquico mais alto na cadeia de comando da organização, investido na posição de chefe da empresa, o empresário está legitimado para exercê-lo de forma a manter a organização, a coordenação das atividades intermediárias em função do escopo produtivo, nisto reside a importância do comando na organização da empresa.⁴⁶

Com a entrada em vigor do Código Civil de 2002, a designação de ‘gerente’ ou ‘sócio-gerente’ é preterida pela expressão ‘sócio-administrador’ ou apenas ‘administrador’. Trata-se de uma denominação mais atualizada com a nova Teoria da Empresa. Mas assevera-se que não importa o nome dado ao cargo, mas sim as atribuições ou poderes que lhe são conferidos pela lei e pelo contrato social.

Então, o administrador é aquela pessoa física que desempenha atos de gestão advindos do contrato social em exteriorização da vontade da empresa capazes de gerarem obrigações perante terceiros (art. 47, CC/2002⁴⁷).

Observe-se que o Código Civil não veda expressamente, em seu art. 1.060⁴⁸, a nomeação de pessoa jurídica como administradora da sociedade. Entretanto, a interpretação do referido dispositivo não deve ser meramente literal, mas, sim, de forma sistemática, aplicando-se o disposto no art. 997, inciso VI, que dispõe expressamente sobre a indicação de pessoas naturais para administração da sociedade simples, cuja aplicação ao regime das limitadas é realizada por força do art. 1.054⁴⁹. O art. 1.062, §

⁴⁶ SZTAJN, Rachel. *Teoria jurídica da empresa: atividade empresaria e mercados*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 157.

⁴⁷ Art. 47. Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.

⁴⁸ Art. 1060. A sociedade limitada é administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado.

⁴⁹ Art. 1054. O contrato mencionará, no que couber, as indicações do art. 997, e, se for o caso, a firma social.

2º, do CC/2002⁵⁰, aquilata, também, o caráter eminentemente pessoal e imediato do exercício da administração.

Os atos dos administradores são os instrumentos de que se serve a pessoa jurídica para afirmar direitos e contrair obrigações. Em que pese a diferenciação entre a administração societária e os administradores, a distinção está em que a administração é um órgão permanente até a extinção por completa da sociedade, enquanto, os administradores, esses podem ser substituídos e ainda podem exprimir atos contrários à vontade da administração societária.

Para Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto a administração da empresa é a matéria de fundamental importância para os sócios e para os terceiros com quem transaciona e, das relações que uns e outros têm com ela. Como a sociedade se obriga com terceiros por intermédio de sua administração, ressalta logo o interesse daqueles em conhecer bem quais são os poderes e atribuições desta que, por isso, devem ser fixados pelos sócios com toda a clareza e precisão.⁵¹

São, portanto, os administradores que contratam pessoal, fornecedores e prestadores de serviços, cuidam das contas a pagar e a receber, representam a empresa perante a Administração Pública, alienam bens, tomam decisões, enfim, praticam todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.⁵²

A escolha do administrador é feita pelos sócios, e a pessoa escolhida poderá ou não ter a condição de sócio. O art. 1.060 do CC/2002 determina que a sociedade limitada seja administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado.

Na possibilidade de que a administração seja desempenhada por um terceiro estranho ao quadro social, a designação dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de dois terços, no mínimo, após a integralização (art. 1.061, do CC/2002). Esta exigência é de vital relevância, haja vista a

⁵⁰ Art. 1062. O administrador designado em ato separado investir-se-á no cargo mediante termo de posse no livro de atas da administração.

[...] § 2º Nos dez dias seguintes ao da investidura, deve o administrador requerer seja averbada sua nomeação no registro competente, mencionando o seu nome, nacionalidade, estado civil, residência, com exibição de documento de identidade, o ato e a data da nomeação e o prazo de gestão.

⁵¹ PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 1, p. 292.

⁵² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 7.

importância do cargo que o administrador não sócio irá desempenhar, em manifesta confiança do corpo social em sua capacidade.

A nomeação dos administradores poderá ser feita por prazo determinado ou indeterminado. Evidente, que como se trata de uma função de que se espera confiança, caso este atributo seja rompido, a destituição do administrador poderá ser a qualquer tempo, mesmo nas hipóteses de administração por prazo determinado, seguindo, claro, as predições do Código Civil:

Art. 1063. O exercício do cargo de administrador cessa pela destituição, em qualquer tempo, do titular, ou pelo término do prazo se, fixado no contrato ou em ato separado, não houver recondução.

§ 1º Tratando-se de sócio nomeado administrador no contrato, sua destituição somente se opera pela aprovação de titulares de quotas correspondentes, no mínimo, a dois terços do capital social, salvo disposição contratual diversa.

Quanto às regras supletivas que estruturam a sociedade limitada têm-se para a administração da empresa duas inclinações: (i) caso a sociedade seja regida supletivamente pelos dispositivos das sociedades simples, nesse ponto, aplicar-se-ão os arts. 1.010 a 1.021, do Código Civil; (ii) aquelas regidas supletivamente pelos preceitos das sociedades anônimas terão por incidência, no que couberem, os arts. 138 a 160 da Lei n. 6.404/76.

1.4.1 Deveres sociais

Dentro do universo da administração societária é imprescindível o estabelecimento de deveres sociais aos administradores, sejam eles sócios ou não.

O início destes deveres está relacionado com a constituição da sociedade e se estende por um prazo indeterminado, se outro prazo não for expressamente fixado pelo contrato social, e se finda com a extinção das responsabilidades sociais: “Art. 1001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.”

O dever nuclear dos sócios consiste na subscrição do capital social, é uma obrigação direta para com a sociedade.⁵³ Dessa obrigação fundamental decorre o dever

⁵³ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 20.

de fidelidade recíproca entre os sócios, em especial, esse dever é próprio da condição de sócio da sociedade limitada. É uma obrigação direta para com os sócios, e a quebra da confiança na não-integralização do capital participativo do sócio comprometerá a continuidade da sociedade.⁵⁴

Amador Paes de Almeida destaca os deveres fundamentais dos sócios:

Dentre os deveres fundamentais dos sócios, três se destacam pela sua relevância:

- a) a cooperação recíproca;
- b) a formação do capital social;
- c) a responsabilidade para com terceiros.

A cooperação que se traduz na intenção de conjugarem esforços, ou vontade de colaboração ativa dos sócios, que é imprescindível à constituição da sociedade. [...]

Os sócios devem contribuir para a formação do capital social com uma quota, consistente em dinheiro ou outros bens suscetíveis de apreciação econômica. [...]

A responsabilidade para com terceiros está ligada a uma série de fatores, dentre os quais cumpre destacar as diversas espécies de sociedades e tipos de sócios [...]⁵⁵

O dever de cooperação recíproca está vinculado ao dever de confiança, imprescindíveis à constituição e continuidade da sociedade limitada.

Quanto ao dever de responsabilidade para com terceiros, em princípio cabe à empresa responder pelos atos de seus sócios-administradores que agiram dentro dos limites do contrato social, na medida em que a atividade gerencial visar a interesses escusos, causando prejuízos a todo corpo social e terceiros; aqueles que agiram com este intuito serão responsabilizados.

Por último, não menos importante, tem-se o dever de informação aos sócios, que se traduz na obrigação de prestação de contas. É o instrumento por meio do qual o administrador demonstra o resultado de sua administração, tal obrigação é baseada na boa-fé da veracidade dos dados apresentados.

1.4.2 Poderes implícitos do sócio-administrador

⁵⁴ ULMER, Peter. *Principios fundamentales del derecho alemán de sociedades de responsabilidad limitada*. Trad. Jesús Alfaro Aguila-Real. Madrid: Civitas, 1998, p. 79.

⁵⁵ ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: desconsideração da personalidade jurídica*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 30-31.

As sociedades comerciais, na situação de pessoas jurídicas que são, exteriorizam seus atos através de representantes legais, especialmente, de seus administradores. Estes não contraem responsabilidade pessoal pelos atos praticados dentro da lei ou do contrato social, e não respondem pelo cumprimento das obrigações contraídas no exercício regular da função, posto que, não são suas, mas da sociedade.

É o contrato social da empresa que delinea os poderes de gestão dos administradores das sociedades limitadas, autorizando a prática dos atos pertinentes a consecução do objeto social.

O sócio-administrador gerencia e representa a sociedade, decidindo e executando os seus negócios, devendo atuar sempre no interesse social e não no individual.⁵⁶ Assim, tudo aquilo que não foi proibido em lei, e tiver dentro dos interesses e necessidades da sociedade, os sócios-administradores podem e devem fazer com finalidade social.

Nesse diapasão, o sócio-administrador detém poderes implícitos que escapam àqueles que lhes são conferidos expressamente pela lei ou pelo contrato social. Tais poderes compreendem os poderes gerais de gestão, que não podem ser enumerados, tampouco esgotados em enfoques exaustivos.

Os poderes para praticar atos *intra vires* responsabilizam a sociedade da mesma forma que os expressamente previstos para a consecução do objeto social, já que aqueles são considerados implicitamente reconhecidos.

No art. 1.015 do Código Civil se encontra a fundamentação legal dos poderes implícitos do sócio-administrador, *in verbis*:

Art. 1015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.

Segundo a teoria dos poderes implícitos, se o ato é realizado nos limites do objeto social, de boa-fé e no interesse da sociedade, ele é ato regular de gestão e não poderá acarretar responsabilidade pessoal ao sócio-administrador pelas obrigações assim contraídas.

⁵⁶ CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 228.

A responsabilidade decorre de ato ilícito, não há como responsabilizar o sócio-administrador por ato decorrente de seus poderes implícitos, no interesse da sociedade, e em acordo com o seu objeto social. Delimitação precisa e completa impõe-se ao objeto social. Tal delimitação, no entanto, não oferece um critério preciso de definição dos poderes administrativos. Uma coisa é definir o objeto social; outra coisa é definir os poderes conferidos ao sócio-administrador.⁵⁷

Destarte, deve ser verificado, em cada caso, o alcance dos poderes implícitos do sócio-administrador. Caso ocorra conexão entre os atos praticados e o objeto social, presume-se que estes são atos da sociedade. No entanto, se o desvirtuamento for evidente e, portanto, contrário ao objeto social, resta responsabilizar o sócio-administrador pelos prejuízos gerados.⁵⁸

1.5 Elementos da responsabilidade tributária do sócio-administrador da sociedade limitada

Integralizada a quota-parte de todos os sócios e constituído o capital social, em regra, os sócios-administradores que compõem a sociedade limitada não responderão por nenhuma obrigação social, ficando os seus patrimônios particulares inteiramente imunes às dívidas contraídas pela sociedade.⁵⁹ Na falta de total integralização, todos os sócios respondem solidariamente pelo saldo do capital a integralizar.

A inexistência de responsabilidade dos sócios pelas dívidas sociais e o asseguração de um fundo mínimo (capital social) de responsabilidade ao alcance dos credores sociais são dois elementos centrais da estrutura das sociedades limitadas.⁶⁰ Portanto, quando se fala em sociedades de responsabilidade limitada, na verdade, esse foco da limitação se refere ao sócio, enquanto a pessoa jurídica irá responder integralmente por suas obrigações assumidas.⁶¹

⁵⁷ CORRÊA-LIMA, Osmar Brina. *Responsabilidade civil dos administradores da sociedade anônima*. Rio de Janeiro: Aide, 1989, pp. 59-60.

⁵⁸ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedade anônimas: arts. 75 a 137*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 366.

⁵⁹ ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 26.

⁶⁰ ULMER, Peter. *Principios fundamentales del derecho alemán de sociedades de responsabilidad limitada*. Trad. Jesús Alfaro Aguila-Real. Madrid: Civitas, 1998, p. 49.

⁶¹ CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 51.

Cabe ponderar que, em princípio, aqueles que contraem obrigações, respondem seus bens presentes e futuros para o adimplemento destas (art. 591, do CPC⁶²), salvo as restrições estabelecidas por lei. Esta atribuição direta ao devedor constitui a responsabilidade patrimonial primária, enquanto aquela que sujeita outras pessoas e seus patrimônios às obrigações do responsável primário seria a responsabilidade secundária.⁶³

Inicialmente, pretende-se apresentar a sistemática de responsabilização dos sócios-administradores das sociedades limitadas perante às obrigações não-tributárias (privadas). Com o intuito de mostrar que este regime de responsabilidade é bem mais elaborado e claro na definição dos efeitos e das situações podem gerar responsabilização dos dirigentes das sociedades limitadas.

A sistemática da responsabilidade do sócio-administrador das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, anteriormente regida pelos arts. 10, 11 e 14 do Decreto n. 3.708/19⁶⁴, asseverava no seguinte sentido: não havia responsabilidade pessoal dos administradores pelas obrigações contraídas em nome da sociedade; havia responsabilidade dos administradores para com a sociedade e perante terceiros, solidária e ilimitadamente, quando houvesse excesso de poderes, violação do contrato social ou da lei; uso indevido ou o abuso da firma social por sócio não-administrador davam à sociedade o direito de ajuizar contra ele ação regressiva de perdas e danos; o administrador que houvesse delegado indevidamente o uso da firma social responderia pessoalmente pelas obrigações assumidas pelo delegado; e a sociedade respondia por compromissos assumidos por seus administradores, mesmo que não houvessem usado a

⁶² Art. 591. O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei.

⁶³ NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1, p. 249.

⁶⁴ Art. 10. Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

Art. 11. Cabe ação de perdas e danos, sem prejuízo de responsabilidade criminal, contra o sócio que usar indevidamente da firma social ou que dela abusar.

Art. 14. As sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, responderão pelos compromissos assumidos pelos gerentes, ainda que sem o uso da firma social, se forem tais compromissos contraídos em seu nome ou proveito, nos limites dos poderes da gerência.

firma social, se tais compromissos tivessem sido contraídos em nome ou proveito daqueles, nos limites dos poderes de gerência.⁶⁵

O Código Civil de 2002 foi omissivo a respeito destas questões que poderão ser disciplinadas pelas regras da sociedade simples ou pelas regras da sociedade por ações, como prevê o art. 1.053 e seu parágrafo único do CC/2002.

Na hipótese do uso supletivo das normas das sociedades simples para aferimento de responsabilidade pessoal dos sócios-administradores, tem-se a previsão da responsabilidade por perdas e danos do sócio que, tendo em alguma operação interesse contrário ao da sociedade, participar da deliberação que a aprove graças a seu voto (art. 1.010, § 3º⁶⁶); o administrador, nomeado por instrumento em separado, deve averbá-lo à margem da inscrição da sociedade, e, pelos atos que praticar, antes de requerer a averbação, responde pessoal e solidariamente com a sociedade (art. 1.012)⁶⁷; os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções (art.1.016)⁶⁸; o administrador que, sem consentimento escrito dos sócios, aplicar créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros, terá de restituí-los à sociedade, ou pagar o equivalente, com todos os lucros resultantes, e, se houver prejuízo, por ele também responderá (art.1.017)⁶⁹; as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram (art. 1.080)⁷⁰.

Caso o contrato social da sociedade limitada tenha feito a escolha para aplicação supletiva das normas das sociedades por ações, esta legislação traz um detalhamento minucioso das hipóteses de responsabilidade dos sócios-administradores.

⁶⁵ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006, v. 2, pp. 454-455.

⁶⁶ Art. 1.010. [...]§ 3º Responde por perdas e danos o sócio que, tendo em alguma operação interesse contrário ao da sociedade, participar da deliberação que a aprove graças a seu voto.

⁶⁷ Art. 1012. O administrador, nomeado por instrumento em separado, deve averbá-lo à margem da inscrição da sociedade, e, pelos atos que praticar, antes de requerer a averbação, responde pessoal e solidariamente com a sociedade.

⁶⁸ Art. 1016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

⁶⁹ Art. 1017. O administrador que, sem consentimento escrito dos sócios, aplicar créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros, terá de restituí-los à sociedade, ou pagar o equivalente, com todos os lucros resultantes, e, se houver prejuízo, por ele também responderá.

⁷⁰ Art. 1080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

O art. 158, primeira parte do *caput*, da Lei n. 6.404/76⁷¹, tem a linha geral da responsabilidade do sócio-administrador quando ele age dentro da regular gestão da empresa, isto é, em conformidade com os poderes conferidos pelo contrato social para a realização do objetivo social a que se destina esta, as perdas, porventura, existentes se enquadrariam no aspecto do risco da atividade econômica.

Impossível olvidar-se da segunda parte do *caput* do retro artigo e seus incisos I e II⁷², neste caso o sócio-administrador é responsável pessoalmente pelos prejuízos ocasionados.

Outra regra da responsabilidade do sócio-administrador é que ela tem caráter individual, ele não é responsável por atos ilícitos de outros sócios, salvo se com eles for conivente, negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Cada um responde pelo que fez ou pelo, na possibilidade de impedir, que não deveria ter ocorrido. É patente que não se poderão imputar ao sócio-administrador atos ilícitos dos quais deliberadamente e expressamente ele divergiu para a sua prática (§ 1º, do art. 158⁷³).

A forma estabelecida pelo legislador para a não-aplicação da responsabilidade solidária está na exigência de manifestação efetiva do sócio-administrador dissidente da conduta dos demais, por meio da consignação de que não concordou com o ato.⁷⁴

Quando existem vários sócios-administradores, eles são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não-cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da sociedade, ainda que, pelo contrato social, tais deveres não caibam a todos eles (§ 2º, do art. 158⁷⁵).

⁷¹ Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; [...].

⁷² Art. 158. [...] responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto.

⁷³ Art. 158. [...] § 1º. O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao Conselho Fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia geral.

⁷⁴ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006, v. 2, p. 457.

⁷⁵ Art. 158. [...] § 2º. Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não-cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

É de ressaltar, mais uma vez, que ao sócio-administrador dissidente não lhe cabe responsabilidade alguma. Obrigando-se a denunciar o conluio para a prática de atos violadores dos deveres sociais.

Na sucessão administrativa, aquele que ingressa na direção societária que, tendo conhecimento do não-cumprimento dos deveres sociais por seu predecessor, deixa de comunicar o fato aos sócios, tornar-se-á por ele solidariamente responsável. O descumprimento dos deveres sociais é relativo à administração societária, e não a todos os deveres para funcionamento da sociedade (§ 4º, do art. 158⁷⁶).

Por fim, tem-se a responsabilização solidária do sócio-administrador com terceiros, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrem para a prática de ato com violação da lei ou do contrato social. Estes terceiros em conluio com o sócio-administrador, podem ser pessoas estranhas à empresa, bem como, empregados desta (§ 5º, do art. 158⁷⁷).

Assevera-se que as hipóteses que geram a responsabilidade do sócio-administrador, extraída dos § 1º, § 2º, § 4º e § 5º, do art. 158, são comportamentos guiados, preponderantemente, por dolo causando prejuízos à sociedade em benefícios escusos dos sócios-administradores.

Nas situações precedentes, viu-se o sócio-administrador como responsável, perante a sociedade e os consócios. Tais questões, no âmbito interno da sociedade, dizem respeito às relações *interna corporis* entre a sociedade, o sócio-administrador e os consócios. Mas pode o ato do sócio-administrador, além de prejudicar a sociedade e os consócios, projetar-se externamente contra interesses de terceiros.⁷⁸

A apuração dessa responsabilidade é averiguada em duas vertentes: uma se o ato abusivo do sócio-administrador fere interesses de terceiros, e foi previamente autorizado pelos consócios, ou ratificado por estes, posteriormente à prática. Nesta circunstância, a imputação ao sócio-administrador que lhe pudesse gerar uma responsabilização pessoal

⁷⁶ Art. 158. [...]. § 4º. O administrador que, tendo conhecimento do não-cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato à assembléia geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

⁷⁷ Art. 158. [...]. § 5º. Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto.

⁷⁸ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 441.

é afastada, a sociedade responderá perante o terceiro prejudicado, já que, referendado ou aprovado o ato, este é um ato da sociedade, não ato pessoal do sócio-administrador.⁷⁹

A outra vertente reside na situação em que o sócio-administrador age em prejuízo a terceiros e não conta com autorização dos consócios e nem estes atos são referendados posteriormente. Indaga-se: o ato gerencial não autorizado e nem referendado que causou prejuízos a terceiros obriga a sociedade empresária ?.

Para solucionar este imbróglio a doutrina desenvolveu dois sistemas de interpretação: o legal e o estatutário.⁸⁰ Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto explica esses dois sistemas:

No primeiro grupo (sistema legal), os deveres dos gerentes são derivados da circunstância em que não podem sofrer influências do contrato social, no tocante aos interesses de terceiros. No segundo (sistema estatutário), essas atribuições são de natureza convencional e nos estatutos sociais, portanto, é que são previstas e especificadas.⁸¹

Logo, no sistema legal as restrições de poderes constantes ao contrato social são inoponíveis a terceiros; no sistema estatutário, tais restrições são oponíveis.⁸² O ordenamento jurídico pátrio filia-se ao sistema legal, que tinha como substrato legal o art. 10 do Decreto n. 3.708/19. Apesar de este dispositivo encontrar-se revogado, a doutrina converge na aplicação do sistema legal.⁸³

Egberto Lacerda Teixeira diverge em prol do sistema estatutário:

Quer-nos parecer em face do decreto n. 3.708, dos subsídios da lei das sociedades anônimas e da sistemática geral do direito mercantil brasileiro, que, via de regra, as restrições aos poderes dos gerentes, constantes do contrato institucional ou de suas modificações subseqüentes, impõem-se aos terceiros que com a sociedade negociam.⁸⁴

⁷⁹ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 442.

⁸⁰ CARVALHO, Lucila de Oliveira. *A responsabilidade do administrador da sociedade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 40.

⁸¹ PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 1, p. 306.

⁸² LUCENA, José Waldecy. *op. cit.*, p. 442.

⁸³ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1, p. 307; ABRÃO, Nelson. *Sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Atual. por Carlos Henrique Abrão. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 100; BORGES, João Eunápio. *Curso de Direito Comercial Terrestre*. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 364.

⁸⁴ TEXEIRA, Egberto Lacerda. *Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. São Paulo: Max Limonad, 1956, p.115.

Dirimindo esta querela argumenta Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto:

[...] se a sociedade não fosse obrigada perante terceiros pelos atos praticados pelo seu gerente mesmo com violação do contrato, seria inútil o dispositivo, na parte em que impõe ao gerente a responsabilidade solidária e ilimitada para com a sociedade. Bastaria que o fosse com relação a terceiro. Se o ato não obriga a sociedade, não produz, quanto a ela, efeito, e, portanto, não haveria razão para responsabilizar o gerente perante os sócios.⁸⁵

Daí a inoponibilidade a terceiros de quaisquer restrições do contrato social aos poderes do sócio-administrador impõem apenas *interna corporis*. Então, se o sócio-administrador afrontar o contrato social extrapolando seus poderes expressamente restringidos, e causar prejuízos a terceiros de boa-fé, restará a sociedade vinculada responder pelos prejuízos não eximindo a responsabilidade do sócio-administrador.⁸⁶

Importante, mais uma vez, salientar que esta sistemática de responsabilização apresentada é dirigida aos prejuízos de natureza privada (civis). Quanto aos prejuízos que o sócio-administrador tenha ocasionado ao Fisco, a forma de responsabilização é aquela regida pelo art. 135, inciso III, do CTN, que justamente é mais uma exceção à regra da irresponsabilidade dos sócios pelo pagamento das dívidas contraídas em nome da empresa.

Esta sujeição implica o patrimônio pessoal do sócio-administrador como garantia de que os créditos tributários sejam adimplidos, excluindo-se o patrimônio societário, haja vista tratar-se de uma responsabilidade tributária por substituição.

As atividades que geram esta responsabilidade são guiadas no intuito de fraudar a lei ou o contrato social, desviando os dividendos destinados ao cumprimento das obrigações tributárias em proveito próprio ou de terceiros. Destarte, o sócio-administrador não poderá excluir-se da responsabilidade alegando que agiu em contento ao designo dos consócios. Interessante é a lição do § 3º, do art. 1.078, do CC/2002, *in verbis*:

Art. 1078. A assembléia dos sócios deve realizar-se ao menos uma vez por ano, nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, com o objetivo de:

I - tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico;

⁸⁵ PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 1, p. 318.

⁸⁶ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 453.

[...]

§ 3º A aprovação, sem reserva, do balanço patrimonial e do de resultado econômico, salvo erro, dolo ou simulação, exonera de responsabilidade os membros da administração e, se houver, os do conselho fiscal.

Uma leitura descompromissada leva ao entendimento de que com a aprovação do balanço patrimonial e do resultado econômico anual os sócios-administradores transfeririam suas responsabilidades, inclusive, as de natureza tributária.

Entretanto, a oportunidade de deliberação, trazida acima entre os consócios e o sócio-administrador, é restrita a uma análise das contas financeiras da empresa, não se compreende em uma investigação da prática das condutas definidas no art. 135 do CTN, em que se exige uma cautelosa apuração de fatos e definição de condutas.

Nesta deliberação de prestação de contas do sócio-administrador, pode-se identificar e constatar indícios de irregularidades que indiquem a ocorrência de condutas descritas no art. 135. Até porque tais condutas podem repercutir diretamente na escrituração contábil da sociedade; mister, então, designar uma comissão para averiguar a correlação dos atos gerenciais e os indícios de abuso de poder.

Portanto, o fato de que a deliberação societária prevista no § 3º, do art. 1.078, destina-se apenas à avaliação das contas do sócio-administrador e não à discussão acerca da caracterização das condutas que ensejam a responsabilidade tributária não tem o condão de eximi-los de suas responsabilidades perante o Fisco.

Disposição legal de grande pertinência no trato da responsabilização tributária dos sócios-administradores é a norma extraída do art. 1.080, do CC/2002, *in verbis*: “Art. 1080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.”

Este dispositivo tem plena sintonia com o art. 135 do CTN, a diferença está em que a regra do Código Civil é mais genérica de que a do CTN, tendo em vista que a previsão do Código Tributário Nacional é dirigida àqueles que administram a sociedade, e a do Código Civil abrange todos os sócios que participaram das deliberações de matérias examinadas, inclusive, matérias tributárias.

A nova sistemática societária exige dos sócios uma participação mais efetiva e profissional na condução da sociedade, por decorrência, uma maior responsabilidade em relação às deliberações.

Nesse diapasão, os sócios que aprovarem deliberações no sentido de uma conduta ilícita ou anticontratual geradora do vínculo fiscal por parte do sócio-administrador, arcarão com o cumprimento da obrigação tributária. Nisto, inclui-se até o sócio minoritário, que a princípio, por não ter poderes de comando, estaria isento de responsabilidade.⁸⁷

Convém esclarecer que, para fins de responsabilização tributária dos sócios nos moldes do art. 1.080 do CC/2002, necessária se faz a comprovação da aprovação expressa da deliberação violadora do contrato social ou da lei, que se fará mediante a apresentação da ata da assembléia na qual se encontre consignada tal aprovação, ou ainda, por qualquer, outro meio cabal e idôneo que possa caracterizar a situação do supracitado artigo.⁸⁸

Em suma, na hipótese da anuência dos sócios na continuação ou da prática pretérita por parte do sócio-administrador de comportamentos que repercutam a caracterização do art. 135 do CTN, estes estarão obrigados, em conjunto com ele, pelas obrigações tributárias resultantes destas condutas, ainda mesmo o sócio minoritário, pois este poderia abster-se do conluio, mas não o fez.

1.6 Responsabilidade do ex-sócio após sua desvinculação com a sociedade

A sociedade limitada, como já foi visto, a responsabilidade de cada sócio é, em princípio, restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela

⁸⁷ PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – OMISSÃO INOCORRENTE – ALTERAÇÃO DO JULGADO – IMPOSSIBILIDADE – 1. A decisão impugnada foi clara em asseverar que o redirecionamento da execução fiscal à pessoa do embargado, na espécie, foi indevido, por se tratar de sócio minoritário sem qualquer poder de diretoria, gerência ou representação da pessoa jurídica, requisitos estes imprescindíveis à responsabilização em questão, em consonância com o disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, e reiteradas decisões proferidas perante o e. STJ. 2. Entendendo a União Federal que incide o disposto no artigo 13 da Lei nº 8.620/93, mesmo em se tratando de débito relativo aos anos de 1.984/1.985, e que só a dissolução da pessoa jurídica basta ao redirecionamento, atrelado ao fato de que não houve prova pelo embargado de integralização de suas cotas sociais, trata-se de inconformismo quanto ao mérito da decisão prolatada, e, para tanto, não se prestam os embargos opostos, à medida que são desprovidos de efeitos infringentes. 3. Considerando a recorrente que o acórdão ora atacado não decidiu bem, haverá de lançar mão dos instrumentos recursais adequados à anulação ou reforma da decisão, mas não dos embargos declaratórios, posto não se consubstanciarem em sucedâneo dos recursos especial e/ou extraordinário, sendo defesa, por seu intermédio, a rediscussão de questões já decididas, com potencial inversão do resultado do julgamento. 4. Embargos de declaração rejeitados. (TRF 3ª R. – AC 95.03.058128-1 – (264809) – 6ª T. – Rel. Des. Fed. Lazarano Neto – DJU 04.12.2006 – p. 548) (**destaques nossos**)

⁸⁸ MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo código civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 111, 60/78, dez. 2004, p. 77.

integralização do capital. A transferência de quotas a terceiros, como meio de ingresso e saída da sociedade, gera ao sucessor a responsabilidade de manutenção e organização de todos os documentos fiscais da empresa.

Esta desvinculação com a sociedade empresária não significa para o ex-sócio o desligamento das responsabilidades que lhe foram imputadas à época de sua participação societária, devendo respeitar certos pressupostos. Esta é a inteligência dos seguintes dispositivos do Código Civil de 2002:

Art. 1057. Na omissão do contrato, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.

Parágrafo único. A cessão terá eficácia quanto à sociedade e terceiros, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 1.003, a partir da averbação do respectivo instrumento, subscrito pelos sócios anuentes.

Art. 1003. A cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não terá eficácia quanto a estes e à sociedade.

Parágrafo único. Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio.

Desta feita, para que a cessão de quotas tenha efeitos perante terceiros e a própria sociedade, a lei exige a devida averbação do contrato social da empresa prevendo, ainda, uma responsabilidade solidária entre o cedente e o cessionário, perante a empresa e terceiros, por até dois anos, contados da averbação, pelas obrigações sociais a época do cedente.

É importante asseverar que como se trata de sociedades limitadas aquele que se retira somente se responsabiliza pelo montante que falta para a total integralização do capital social; estando este integralizado, é cessada a responsabilidade.⁸⁹

Outra questão é se esta responsabilidade é aplicada ao Fisco, haja vista ele ser considerado um terceiro perante a sociedade. Tem-se que esta imputação é decorrente de obrigações assumidas pelo ex-sócio que não envolvam ilícitos, nessas circunstâncias,

⁸⁹ MELO, Sabrina Tôres Lage Peixoto de. *A responsabilidade dos sócios na hipótese de resolução das sociedades empresárias limitadas: uma exegese acerca dos arts. 1.003 e 1.032 do Código Civil Brasileiro*. Belo Horizonte: Faculdade Milton Campos, 2006, dissertação de mestrado em direito, p. 81.

ele continuará responsável, solidariamente ao cessionário, pelas obrigações estabelecidas no contrato social, restrito às matérias de direito privado.⁹⁰

Caso o ex-sócio tenha praticado atos deliberados em contrário ao contrato social e em prejuízo ao Fisco, identificado como os fatos previstos no art. 135 do CTN, tem-se, então, a responsabilidade exclusiva e ilimitada do cedente, afastando a regência do Código Civil.

Necessário se faz que esteja o sócio cedente na administração da sociedade à época da prática do ato ilícito. É imprescindível que o responsável esteja investido da função de administrador da sociedade à época do ato ilícito, não bastando a simples condição de sócio. Não responde pelo débito fiscal da sociedade o administrador que dela já se tenha retirado regularmente quando da prática da infração.⁹¹

Logo, as condições que possam gerar a responsabilidade tributária do ex-sócio são que ele tenha exercido a gerência e que tenha infringido a lei ou o contrato social, acarretando, assim, débitos tributários.

Situação ligada a esta é quando da saída do sócio, há ocorrência de conduta ilegal do sócio sucessor e a transferência das quotas ainda não se concretizou, o Fisco imputa ao ex-sócio a obrigação tributária.

A dificuldade de defesa surge no momento em que o sócio cedente não tem mais acesso aos documentos deixados na sociedade. Situação ainda pior, é na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária, com o não-conhecimento da destinação da documentação e dos sócios remanescentes.

Cabe ao ex-sócio provar que ele realizou todas as possíveis diligências para a obtenção da documentação que provasse o não-cometimento dos atos e fatos que ensejaram a sua responsabilização, mesmo que estas diligências resultem ineficazes.

⁹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 233.

⁹¹ A jurisprudência inclina-se nesta exegese: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – TRIBUTÁRIO – REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO PARA SÓCIOS – SÚMULA 07/STJ –3. **Entendimento pacificado nesta Corte que a responsabilidade do sócio que se retira da sociedade, em relação às dívidas fiscais contraídas por esta, somente se afirma se aquele, no exercício da gerência ou de outro cargo na empresa, abusou do poder ou infringiu a Lei, o contrato social ou estatutos, a teor do que dispõe a Lei Tributária, ou, ainda, se a sociedade foi dissolvida irregularmente.** 4. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial" Súmula 7/STJ. 5. Embargos rejeitados. (STJ – EEDAGA 447106 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Castro Meira – DJU 19.12.2003 – p. 00410) STJ – EEDAGA 447106 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Castro Meira – DJU 19.12.2003 – p. 00410, neste sentido: STJ Recurso Especial nº 201.808 - MG (1999/0006349-0). Segunda Turma. Rel. Min. Franciulli Netto. J. 07/08/2001. In: Diário de Justiça, p. 191, 29/10/2001. **(destaques nossos)**

Nisto a alegação deve ser acompanhada de meios e atos indicativos dos devidos responsáveis. Feito isso, o ex-sócio não poderá ser responsabilizado pelos débitos fiscais caso suas alegações dependam de provas que se encontram inacessíveis a ele para poder exercer sua ampla defesa.⁹²

Não se pode olvidar que cabe ao Fisco a prova da imputação ao ex-sócio dos atos que ensejam a responsabilidade tributária, a simples alegação de responsabilidade, já caracteriza a insuficiência da imputação e, em consequência, a improcedência da demanda judicial, por carência de provas.

Por fim, é necessário ressaltar que a transferência de quotas com o ingresso de novos sócios ao quadro social não caracteriza a sucessão que justificaria a aplicação do art. 133 do CTN, tendo em vista que não ocorre a transferência de titularidade da pessoa jurídica, ademais que a responsabilidade por sucessão do art. 133 somente abrange os tributos devidos pelo estabelecimento ou fundo de comércio adquirido e não os atos gerados destes tributos que podem configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN.⁹³

De todo exposto, constata-se que a responsabilidade subsistente do art. 1.003 do CC/2002 aos sócios cedentes das sociedades limitadas será imposta quando ainda da não-integralização de sua quota parte societária, diante de obrigações de caráter privado e lícitas. Para que o ex-sócio seja responsabilizado pelos débitos tributários faz-se mister que ele esteja na condução dos negócios sociais à época da prática do ato causador da responsabilidade, ou seja, o ato ilícito deve ser contemporâneo à gestão dele.

1.7 Relevância econômica das sociedades por ações

⁹² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 215.

⁹³ PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – MATÉRIA DE DEFESA: PRÉ-EXECUTIVIDADE – POSSIBILIDADE – SÓCIO-GERENTE – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 133 DO CTN – SUCESSÃO INEXISTENTE – 1. Doutrinariamente, entende-se que só por embargos é possível defender-se o executado, admitindo-se, entretanto, a exceção de pré-executividade. 2. Consiste a pré-executividade na possibilidade de, sem embargos ou penhora, argüir-se na execução, por mera petição, as matérias de ordem pública ou as nulidades absolutas. **3. Se a empresa continuou a sua atividade, com alteração de alguns sócios que ingressaram na sociedade adquirindo cotas, não houve sucessão a justificar a aplicação do art. 133 do CTN.** 4. Recurso Especial provido em parte. (STJ – RESP 200501579800 – (783394 MG) – 2ª T. – Relª Min. Eliana Calmon – DJU 19.12.2005 – p. 00382) (**destaques nossos**).

Estudado o sistema de responsabilização tributária do sócio-administrador da sociedade limitada. Detém-se, em seguida, à análise da imputação dos créditos fiscais ao acionista controlador da sociedade anônima, mas antes é necessário uma apresentação dos principais aspectos da administração da sociedade anônima.

A vida no mundo contemporâneo seria incompreensível sem o conhecimento do papel desempenhado pelas companhias, que moldou, em grande parte, a estrutura econômica da atualidade.⁹⁴

O surgimento das sociedades anônimas vincula-se às Grandes Descobertas dos séculos XV e XVI. Tal acontecimento histórico propiciou um processo de transferência de riquezas, com a modificação do quadro comercial até então existente e o surgimento de situações não previstas no sistema jurídico vigente. Destacam-se dois problemas existentes à época: a elevação do risco decorrente da natureza do empreendimento; e a necessidade de captação de recursos compatíveis com o porte dos empreendimentos. A sociedade anônima foi o instrumento adequado para superação destas dificuldades.⁹⁵

Carlo Emilio Ferri afirma:

[...] nenhum outro instituto jurídico mergulha suas raízes tão profundamente no “húmus” da vida econômica quanto a companhia, e, pelas conseqüências que provocou, parece evidenciar que nem sempre é a organização econômica que gera o direito, mas, muita vez, a ordem jurídica condiciona e promove a vida econômica. Essa interação entre a sociedade por ações e o universo econômico em que atua é bem a sua história.⁹⁶

As sociedades por ações possuem um papel importante no processo de desenvolvimento econômico e sua má utilização pode acarretar inúmeros problemas que repercutirão na estrutura socioeconômica.

Os abusos e as fraudes na utilização da sociedade, devem ser coibidos e reprimidos pelos poderes públicos, que têm a incumbência de garantir a saudável atividade econômica e financeira do país.

Georges Ripert afirma que a companhia é considerada, com razão, umas das grandes invenções institucionais que tornaram possível a civilização ocidental alcançar

⁹⁴ LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *A lei das S. A.* 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. 1, p. 19.

⁹⁵ PAPINI, Roberto. *Sociedade anônima e mercados de valores mobiliários*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 30.

⁹⁶ FERRI, Carlo Emilio, 1965, p. 15. *apud* LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *op. cit.*, p. 19.

o nível atual de desenvolvimento econômico e social. O autor justifica seu juízo pela eficiência revelada na função de reunir recursos de grande número de pessoas para financiar empreendimentos produtivos; pela contribuição para o desenvolvimento dos mercados de capitais; pelo aumento da formação de poupança e sua transformação em investimentos; pela viabilização de empresas privadas de porte antes jamais imaginado, capazes de alcançar – graças a produção em massa – ganhos de produtividade que permitiram apreciável aumento dos níveis de consumo das populações; pela modificação que determinou no conceito da propriedade dos meios de produção utilizados pela empresa e a função que desempenha, de repartir a renda e a propriedade do capital; pela perfeição alcançada no funcionamento interno e nas relações externas, conciliando, sem perda de eficiência, os interesses de acionistas majoritários e minoritários, de credores, administradores e investidores de mercado; e pela flexibilidade e adaptabilidade que permitem sua utilização para organizar grupos empresários de todas as dimensões, ou pessoas que se associam para desempenhar apenas parte da função empresarial, além de empresas públicas, sociedades de economia mista, empresas institucionalizadas, e subdivisões ou departamentos da empresa.⁹⁷

Cabe asseverar que as sociedades por ações apresentam-se por dois tipos de sociedades mercantis: a sociedade anônima, e a sociedade em comandita por ações. Em ambas, os direitos dos acionistas são organizados em ações, e estas divididas em números e classes fixados no estatuto social.

Distinguem-se os dois tipos, na medida em que na sociedade anônima a responsabilidade dos acionistas é limitada ao preço das ações subscritas ou adquiridas, na comandita por ações o administrador responde subsidiária, mas ilimitada e solidariamente pelas obrigações da sociedade.

O presente trabalho ficará adstrito ao estudo das sociedades anônimas como uma entidade do mundo jurídico. Sem embargo o seu reconhecimento como um fenômeno econômico e político.⁹⁸

As sociedades anônimas estão compreendidas em duas ordens: aquelas que preponderam pela aglutinação de capitais do público investidor (sociedades de capital

⁹⁷ RIPERT, Georges. *apud* LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *A lei das S. A.* 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. 1, p. 20.

⁹⁸ TEXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 97.

aberto) e aquelas que formam o seu capital através da coligação de recursos de pessoas que se conhecem e têm o intuito de se associarem para a formação e continuação de uma atividade empresarial em um grupo restrito (sociedades de capital fechado).

Com efeito, a sociedade anônima tornou-se um importante instrumento de desenvolvimento e expansão do regime capitalista ao permitir que o pequeno investidor tenha participação em grandes empreendimentos.⁹⁹

No Brasil a sociedade anônima, como instituto jurídico-mercantil, teve sua evolução ligada ao desenvolvimento econômico do país. No início, as companhias eram formadas pela outorga de uma Carta Real, como ocorreu na constituição da “Companhia Geral do Grão-Pará”, fundada por ordem do Marquês de Pombal. Igualmente o Banco do Brasil S.A. foi fundado em 1808 por ordem de D. João VI.¹⁰⁰

Com o advento do Código Comercial de 1850 foi definida no art. 295 a formação das sociedades anônimas, *in verbis*:

As companhias ou sociedades anônimas, designadas pelo objeto ou empresa a que se destinam, sem firma social e administradas por mandatários revogáveis, sócios ou não sócios, só podem estabelecer-se por tempo determinado e com autorização do governo, dependente da aprovação do corpo legislativo quando hajam de gozar de algum privilégio; e devem provar-se por escritura pública ou pelos seus estatutos e pelo ato de poder que as houver autorizado.

Percebe-se o completo dirigismo estatal que caracterizava a época do império. Contudo, a liberdade de constituição da sociedade anônima foi instituída pelo Decreto n. 8.821/1882, que se manteve nos dispositivos legais posteriores. O supracitado dispositivo do Código Comercial foi revogado pelo Decreto-lei n. 2.627/1940.

Por fim, a Lei n. 6.404/76 veio disciplinar a sociedade anônima, em atendimento às necessidades de uma nova realidade econômica, propiciando o processo de desenvolvimento e modernização do país.

A sociedade anônima, portanto, devido à sua importância que transcende seu aspecto de geração de riquezas e dividendos, é merecedora de uma análise dogmática restrita ao aspecto da responsabilização fiscal daqueles que a utilizam para obtenção de ganhos escusos e contrários a ordem jurídica comercial e tributária.

⁹⁹ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2, p. 7.

¹⁰⁰ *Idem. Ibidem.*, p. 9.

1.8 A sistemática de controle societário

Controle é o poder de dispor dos bens alheios como um proprietário. O controle tem sua origem direta no exercício do poder, e na empresa significa poder dispor dos bens que lhe são destinados de tal maneira que o controlador é o senhor da sua atividade.¹⁰¹

Controla a sociedade anônima aquela que detém o poder de comandá-la, escolhendo os administradores e definindo as linhas básicas de sua atuação. Esse poder funda-se no voto e se manifesta nas assembléias gerais, nas quais se exerce de forma ostensiva. Mas, mesmo fora das assembléias, continua sendo exercido, de forma indireta, diante da dependência em que se colocam os administradores perante o titular do poder de controle.¹⁰²

Assim, o controle societário pode ser interno e externo. O controle interno pode ser definido como aquele no qual o poder de controle se define primordialmente com base na participação acionária votante detida na companhia, no interior do próprio corpo social. É o controle fundado no voto e se apresenta com maior ou menor intensidade quantitativa e qualitativa e é exercido direta ou indiretamente pelo controlador.

O controle externo, ditado fora da sociedade, consiste, basicamente, na capacidade de entes alheios ao corpo societário constranger os reais controladores internos da companhia para agir conforme sua orientação. Guilherme Doring da Cunha Pereira indica: “[...] a última palavra na orientação da empresa não procede de um acionista, que limita-se a oralizar a vontade desse terceiro estranho ao organismo social.”¹⁰³

Essa interferência pode se manifestar por algumas das seguintes formas: (i) *controle econômico*, como no caso de um grande credor que passa a ter ingerência sobre os negócios tentando conduzi-lo da maneira que melhor entende para a satisfação de seu crédito, ou, ainda, de um eventual único cliente (monopsônio) que ameaça interromper seus pedidos e, com isso, levar a empresa à falência; (ii) *controle contratual*, como nas relações de franquia, transferência de tecnologia; (iii) *controle relaciona*, é aquele exercido por categorias de *stakeholders*, tais como empregados ou sindicatos que se

¹⁰¹ COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 4. ed. São Paulo: Forense, 2005, p. 257.

¹⁰² BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 312.

¹⁰³ PEREIRA, Guilherme Doring da Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. Saraiva: São Paulo, 1995, p. 4.

utilizam de instrumentos grevistas para exigir certas condutas, associações consumeristas que boicotam ou criam embaraço à circulação de mercadorias, movimentos sociais que invadem ou paralisam parques fabris, destroem produções, etc.; (iv) *controle judicial*, fruto de decisões determinando a nomeação de administradores, interventores ou liquidantes; (v) *controle estatal*, no caso da fiscalização e imposição de condutas e termos de ajustamento por parte de agências reguladoras e/ou órgãos da administração pública.¹⁰⁴

Volvendo ao controle interno esse pode ser exercido direta ou indiretamente pelo acionista controlador ou grupo de controle. No exercício indireto, o verdadeiro poder emana não daqueles que detêm os cargos de direção, mas do grupo de controle que permanece atrás dos diretores, determinando-lhes a política a ser seguida pela empresa. Esse é o tipo de controle mais atual e moderno, pois resulta sobretudo nos conglomerados formados à sombra dos grandes empreendimentos.¹⁰⁵ O desempenho direto do poder de controle é o mais comum e arraigado, em que o acionista ou grupo de controle efetivamente dirige o comando da sociedade empresária.

Adolf. A. Berle e Gardiner Means C. afirmam que a sociedade anônima pode ser controlada das seguintes formas: a) o controle através da participação quase completa dos acionistas; b) o controle da maioria; c) o controle da minoria; d) o controle da administração; e) o controle totalitário.¹⁰⁶

O controle em que há a participação quase completa dos acionistas constitui uma situação de difícil ocorrência, haja vista que o grande número das sociedades anônimas é de capital aberto, na qual a maioria absoluta dos acionistas não possui interesse em participar do controle societário, devido a inúmeras razões, podendo citar como exemplo o exclusivo interesse especulativo do acionista.

O controle pela maioria de acionistas ou controle majoritário, por sua vez, baseia-se no equilíbrio e reciprocidade da relação propriedade $\times$ controle. Nesses casos, o controlador, além da capacidade diretiva soberana, detém também sob sua titularidade participação superior à metade do capital social votante.¹⁰⁷

¹⁰⁴ BARBOSA, Henrique Cunha. *A exclusão do acionista controlador nas sociedades anônimas*. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos. 2007. Dissertação de mestrado em Direito, pp. 52-53.

¹⁰⁵ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2, p. 143.

¹⁰⁶ BERLE, Adolf A. MEANS, Gardiner C. *A moderna sociedade anônima e a propriedade privada*. (trad.) Dinah de Abreu Azevedo. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988, pp. 85-86.

¹⁰⁷ *Idem*. *Ibidem*, pp. 85-86.

Com o crescimento das sociedades anônimas o capital com direito ao voto tende a uma maior pulverização do capital, assim como o absenteísmo de muitos acionistas. Essa ausência faz com que nas assembléias apenas compareça uma parcela minoritária do capital votante. Nestas circunstâncias, a maioria será apurada em relação aos presentes, possibilitando a polarização do controle da maioria pela minoria. Por exemplo, em uma reunião de assembléia em que apenas comparece um grupo que representa 18% do capital votante e, dentro desse grupo, um único acionista conta com 9% do capital mais uma ação, como consequência, ele terá o controle da companhia.¹⁰⁸

O controle da administração envolve a transferência do controle acionário de uma empresa para um grupo de sociedades; muitas combinações de empresas, como as holdings, podem levar a certos artifícios legais que asseguram o controle a algumas pessoas.¹⁰⁹

No chamado controle totalitário o que se presencia é a existência de um único acionista detentor da totalidade das ações votantes ou, na concepção de Fábio Konder Comparato: “[...] quando, havendo mais de um sócio, nenhum deles é excluído do poder de dominação na sociedade, ou seja, ainda que presentes várias cabeças, a orientação volitiva é sempre una e inconteste.”¹¹⁰

Apesar de não constituir uma forma de controle do poder societário o Conselho de Administração consiste em um órgão em posição intermediária entre a Assembléia e a Diretoria. Reunindo-se periodicamente no intuito de orientar, em termos gerais, os negócios da sociedade, além de acompanhar e fiscalizar a atuação dos diretores (art. 142, da Lei n. 6.404/76¹¹¹), contribuindo como órgão consultivo ao poder de controle.

¹⁰⁸ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 312.

¹⁰⁹ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2, p. 144.

¹¹⁰ COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 4. ed. São Paulo: Forense, 2005, p. 59.

¹¹¹ Art. 142. Compete ao conselho de administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;

IV - convocar a assembléia geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;

V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;

VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;

VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;

VIII - autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo permanente, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;

IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

1.9 O acionista minoritário

A dispersão das ações na posse de um grande número de acionistas por várias regiões acarreta o agudo problema das chamadas minorias acionárias, geralmente desprotegidas e inermes em face dos acionistas que detêm os votos necessários às deliberações de assembléia e, por isso, controlam o poder da sociedade anônima.¹¹²

A minoria acionária comporta-se de duas formas distintas: a minoria ativa e a minoria ausente.¹¹³

O comportamento ativo da minoria se constitui na efetiva participação nas deliberações societárias. Podendo opor-se às diretrizes definidas para a sociedade.

O comparecimento nas assembléias discutindo as questões a serem decididas, a fiscalização na atuação dos administradores, enfim, tomando parte nos destinos da companhia, caracteriza a minoria ativa. Em contraponto a esta situação está a minoria ausente que não possui qualquer interesse em participar, diretamente, no funcionamento da empresa, mantendo-se distante e passivo as decisões tomadas.

Destarte, a dispersão das ações no mercado e a conseqüente ausência dos acionistas com poder de voto nas assembléias está excluindo o critério majoritário quantitativo, para a tomada de decisões na sociedade empresária, levando o controle societário a uma pequena parcela de acionistas votantes.

Rubens Requião observa que o conceito de maioria e de minoria, se modificou, na realidade técnica e jurídica. O que importa são as ações com direito a voto, detidas pelo grupo de acionistas que, com elas, embora em efetiva minoria, controlam a empresa. O autor afirma que o problema de ações de controle é tão complexo que numa situação entre dois grupos, em igualdade de força acionária com votos, um pequeno acionista pode tornar-se o “fiel da balança”, pois para o lado que pender seu voto a vitória estará assegurada.¹¹⁴

Adolf. A. Berle e Gardiner Means C. afirmam que entre as grandes empresas, entretanto, a separação da propriedade do controle ultrapassou a simples dissociação representada pelo controle da maioria. Em uma empresa realmente grande, a inversão necessária à posse da maioria das ações é tão considerável que torna tal controle

¹¹² REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2, p. 141.

¹¹³ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 318.

¹¹⁴ REQUIÃO, Rubens. *op. cit.*, p. 142.

extremamente dispendioso. Entre tais empresas, o controle da maioria se caracteriza mais pela ausência do que pela presença. Eis por que, muitas vezes, o controle é mantido por uma participação relativamente pequena na propriedade.¹¹⁵

Como se viu, em regra é a maioria de acionistas votantes que controla a sociedade anônima. Entretanto, diante da dispersão e do desinteresse destes acionistas (interesse apenas especulativo), esse controle pode ser perfeitamente detido pela minoria que dirigirá as atividades da sociedade empresária.

1.10 O acionista controlador

A idéia de participação democrática nas deliberações de uma assembléia geral de acionistas encontra-se superada, diante do destaque da figura do acionista controlador.

O art. 116 da Lei n. 6.404/76 tem a definição legal do acionista controlador, *in verbis*:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

- a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

A definição legal privilegia o caráter material no desempenho do controle societário, na medida em que se considera controlador aquele que tem a maioria dos votos nas assembléias e, ao mesmo tempo, exerce essa maioria para controlar a empresa; diferente é o acionista majoritário, que possui a maioria acionária mas não a utiliza.¹¹⁶

O acionista controlador, além de deter a maioria dos votos decisivos nas deliberações da Assembléia Geral, deve efetivamente levar a efeito o poder advindo de sua maioria votante.

Nesse diapasão, o acionista controlador exerce, permanentemente, a titularidade do bloco de controle, que lhe assegura a capacidade de determinar as deliberações da

¹¹⁵ BERLE, Adolf A. MEANS, Gardiner C. *A moderna sociedade anônima e a propriedade privada*. (trad.) Dinah de Abreu Azevedo. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 92.

¹¹⁶ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 514.

assembléia geral, permitindo dirigir as atividades sociais na certeza de que suas decisões serão formalmente confirmadas pelo órgão social, e transformar-se-ão em “lei” para a sociedade. O titular do controle exerce a soberania societária.¹¹⁷

No processo econômico o que importa não é quem detém a propriedade, mas quem tem o poder de dirigir a atividade empresarial.¹¹⁸ Entende-se, então, por acionista controlador a pessoa natural ou jurídica, ou grupo de pessoas vinculadas por acordo de votos, ou sob controle comum, que seja titular de direitos de acionistas que lhe assegurem, de maneira permanente, a maioria dos votos nas deliberações sociais, e o poder de eleger a maioria dos administradores da sociedade.¹¹⁹

A manutenção do poder e seu exercício contínuo imprimirão à sociedade a marca da atuação do acionista controlador. Cabe ressaltar que, em regra, o controlador exerce seu poder num dos cargos da administração, comandando toda a estrutura administrativa da companhia com poder hierarquicamente superior à autoridade dos cargos da administração, cujos ocupantes são, na sua maioria, por ele escolhidos.

Portanto, é de grande relevância a identificação efetiva daquele que controla a sociedade, caracterizando seus comportamentos para fins de legitimação de suas decisões, pois, na hipótese de quebra dessa legitimidade perante a sociedade, terceiros e o corpo acionário, o acionista controlador deve responder pelas conseqüências de atos emanantes de seu poder de controle.

1.10.1 Deveres

O acionista controlador deve guiar-se dentro e consoante as condutas éticas e legais que norteiam a sua atividade, desenvolvendo sua ação de controle na inclinação dos interesses sociais da empresa, bem como no respeito aos direitos daqueles que a compõem e se relacionam com a esta.

Qualquer desvio do acionista controlador, em atenção a fins pessoais, em prejuízo da sociedade ou dos demais interesses que convergem com e para ela, importará na prática de abuso de poder, passivo de responsabilização pessoal do agente.

¹¹⁷ COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 4. ed. São Paulo: Forense, 2005, p. 307.

¹¹⁸ BERLE, Adolf A. MEANS, Gardiner C. *A moderna sociedade anônima e a propriedade privada*. (trad.) Dinah de Abreu Azevedo. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 85.

¹¹⁹ SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. *Sociedade anônima & interesse social*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 29.

O parágrafo único do art. 116 da Lei 6.404/76 define o dever do acionista controlador, *in verbis*:

Atr. 116.

[...]

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Destarte, o objetivo maior da sociedade é assegurar as condições para aglutinação de capitais, que só poderá ser efetivado se cada um dos partícipes da sociedade anônima, em especial, o acionista controlador, desempenhar suas eminentes funções no âmbito da lealdade para com os demais membros do corpo societário, e para com a comunidade em que atua a empresa.

É de ressaltar que o supracitado dispositivo não é o único balizador de conduta do acionista controlador. As regras que disciplinam os deveres dos administradores são perfeitamente aplicáveis, na medida em que expressam o comando de ações que possibilitam a realização do objeto e o cumprimento de sua função social da empresa.

Como se vê no mundo societário a existência de deveres visa ao efetivo e harmônico funcionamento da sociedade anônima, a célula econômica cuja vitalidade contribui para a promoção do desenvolvimento socioeconômico do país.

1.10.1.1 Dever de diligência

Os arts. 153 a 157 da Lei da 6.404/76 enumeram os deveres dos administradores, deveres que são plenamente aplicáveis ao acionista controlador, haja vista que de sua função partem as ordens de como será conduzida a administração da sociedade anônima.

O perfil de conduta-padrão do todo administrador, seja ele acionista controlador ou não, é traçado pelo art.153, *in verbis*:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Diante deste dispositivo legal surge uma indagação: de que homem ativo e probo na gerência de seus negócios pessoais o dispositivo cuida. Para esta interrogação têm-se duas proposições: uma que afirma que os parâmetros indicados pela lei relacionam-se com a figura do *bonus pater familias*, assim considerado o homem que conduz os negócios desta com honestidade, diligência e prudência (*honestas, diligentia, probitas*).¹²⁰ O pai que cuida dentro de parâmetros morais e diligenciais, para que sua família prospere nas condições dos disponíveis possíveis.

A outra proposição, mais harmônica com o Direito Empresarial, afirma que o homem ativo e probo seria aquele que desempenha a sua atividade de maneira profissional, o dever de diligência seria aquele em referência ao modelo da ciência da administração de empresas e, portanto, diligente é o administrador que observa os postulados daquele corpo de conhecimento. O caráter institucional da sociedade anônima exige do administrador qualidades profissionais, um técnico a dirigir a instituição.¹²¹

A adoção do bom pai de família como paradigma não satisfaz atualmente. De um lado, por se tratar de padrão por demais impreciso e em total descompasso com a realidade, tendo em vista as profundas mudanças nas estruturas familiares. De outro lado, o atual estágio da ciência da administração permite uma análise mais objetiva das condutas diligentes esperadas de um administrador.¹²²

1.10.1.2 Finalidade das atribuições e desvio de poder

O art. 154 da Lei n. 6.404/76 declara que o administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, *in verbis*:

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

¹²⁰ PAPINI, Roberto. *Sociedade anônima e mercados de valores mobiliários*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 204.

¹²¹ MARTINS, Fran. *Comentários à lei das sociedades anônimas*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, tomo I, v. 2, p. 363.

¹²² COELHO, Fábio Ulhoa. A natureza subjetiva da responsabilidade civil dos administradores de companhia. *Revista Direito da Empresa*, v. 1, 9-38, 1996, pp. 18.

Fábio Konder Comparato dissertando sobre o interesse social nas sociedades empresárias afirma que ele não é redutível a qualquer interesse dos sócios e sim, unicamente, ao seu interesse comum, de realização do escopo social. A comunhão de interesses existe, tanto na sociedade quanto na comunidade. O interesse social consiste, pois, no interesse dos sócios à realização desse escopo.¹²³

Nesse diapasão, o desvio de poder vem a ser o interesse diverso do interesse coletivo da sociedade, no afastamento dos deveres que a lei e o estatuto impõem ao administrador.¹²⁴

A lei traz uma corte de situações em que há o desvio de poder, *in verbis*:

Art.154.

[...]

§ 2º. É vedado ao administrador:

- a) praticar ato de liberdade à custa da companhia;
- b) sem prévia autorização da assembléia geral ou do Conselho de Administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;
- c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembléia geral, qualquer modalidade de vantagens pessoal, direta ou indireta em razão do exercício de seu cargo.

Pelo que se vê, o administrador deve exercer as atribuições que lhe são conferidas por via estatutária e legal, visando ao fim contratual a que se destina a sociedade; mitigar estes deveres é colocar em risco a função social da empresa.

1.10.1.3 Dever de lealdade

O dever de lealdade para com a sociedade empresária é imposto tanto ao acionista controlador como aos administradores da companhia. É a conduta necessária na orientação e gestão do patrimônio e negócios sociais.

O art. 155 da Lei das S. A. revela condutas consideradas desleais para com a companhia, *in verbis*:

¹²³ COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 4. ed. São Paulo: Forense, 2005, pp. 314-315.

¹²⁴ PAES, P. R. Tavares. *Responsabilidade dos administradores de sociedades*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 32.

Art. 155. O administrador deve servir com lealdade à companhia e manter reserva sobre os seus negócios, sendo-lhe vedado:

I - Usar, em benefício próprio ou de outrem, com ou sem prejuízo para a companhia, as oportunidades comerciais de que tenha conhecimento em razão do exercício de seu cargo;

II - Omitir-se no exercício ou proteção de direitos da companhia ou, visando a obtenção de vantagens, para si ou para outrem, deixar de aproveitar oportunidades de negócio de interesse da companhia;

III - Adquirir, para revender com lucro, bem ou direito que sabe necessário à companhia, ou que esta tencione adquirir.

A quebra mais corriqueira do dever de lealdade é quando o administrador de companhia aberta não guarda sigilo sobre informações que ainda não tenham sido divulgadas para conhecimento do mercado, as quais foram obtidas em razão do cargo de administrador, sendo estas informações privilegiadas capazes de influir de modo ponderável na cotação de valores mobiliários, sendo-lhe vedado valer-se das informações para obter para si ou para outrem vantagens mediante compra ou venda de valores mobiliários (§ 1º, do art. 155¹²⁵).

Salienta-se que os comportamentos caracterizadores de condutas desleais mencionadas no art. 155 são meramente exemplificativas, visto que, no âmbito dos poderes que os administradores possuem, muitas outras poderão ser praticadas.

Logo, a regra a ser observada consiste em verificar a presença de dois requisitos: o primeiro, a ocorrência de ato vinculado a uma ação ou omissão do administrador, e o segundo, que tenha causado prejuízo à sociedade. Este ato pode ser para proveito do próprio administrador ou não. Não se olvidar que o inciso do art. 155 não exige sempre a existência do prejuízo; deve-se entender que o dispositivo pune por aquilo que a sociedade poderia ganhar, mas que foi desviado por ação do administrador.

1.10.1.4 Conflito de interesses

O art. 156 da Lei das S.A. veda ao administrador intervir em operação social que tiver interesse conflitante com o da companhia, bem como na deliberação que a respeito tomarem os demais administradores, cumprindo-lhe cientificá-los do seu impedimento e

¹²⁵ Art. 155. [...]. § 1º. Cumpre, ademais ao administrador de companhia aberta, guardar sigilo sobre qualquer informação que ainda não tenha sido divulgada para conhecimento do mercado, obtida em razão do cargo e capaz de influir de modo ponderável na cotação de valores mobiliários, sendo-lhe vedado valer-se da informação para obter, para si ou para outrem, vantagem mediante compra ou venda de valores mobiliários.

fazer consignar em ata de reunião do conselho de administração ou da diretoria a natureza e extensão do seu interesse.

Entretanto, o administrador não está proibido de contratar com a sociedade, desde que dentro de condições razoáveis e equitativas, idênticas às que prevalecem no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros. Caso, porém, tais condições não sejam observadas, o contrato será anulável, e o administrador será obrigado a transferir à sociedade as vantagens que dele tiver auferido (§ 1º e § 2º, do art. 156¹²⁶).

1.10.1.5 Dever de informar

Por fim, tem-se o dever de informar previsto no art. 157 da Lei das S.A. É adstrito às companhias de capital aberto e se apresenta em dois relevantes aspectos: um diz respeito às informações para esclarecimento de acionistas e o outro, relativo às comunicações de fatos relevantes destinadas aos investidores em geral.¹²⁷ Assim, reside as disposições legais, *in verbis*:

Art. 157. O administrador de companhia aberta deve declarar, ao firmar o termo de posse, o número de ações, bônus de subscrição, opções de compra de ações e debêntures conversíveis em ações, de emissão da companhia e de sociedades controladas ou do mesmo grupo, de que seja titular.

§ 1º. O administrador de companhia aberta é obrigado a revelar à assembléia geral ordinária, a pedido de acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social:

- a) o número dos valores mobiliários de emissão da companhia ou de sociedades controladas, ou do mesmo grupo, que tiver adquirido ou alienado, diretamente ou através de outras pessoas, no exercício anterior;
- b) as opções de compra de ações que tiver contratado ou exercido no exercício anterior;
- c) os benefícios ou vantagens, indiretas ou complementares, que tenha recebido ou esteja recebendo da companhia e de sociedades coligadas, controladas ou do mesmo grupo;
- d) as condições dos contratos de trabalho que tenham sido firmados pela companhia com os diretores e empregados de alto nível;
- e) quaisquer atos ou fatos relevantes nas atividades da companhia.

¹²⁶ Art. 156. É vedado ao administrador intervir em qualquer opressão social em que tiver interesse conflitante com o da companhia, bem como na deliberação que a respeito tomarem os demais administradores, cumprindo-lhe cientificá-los do seu impedimento e fazer consignar, em ata de reunião do Conselho de Administração ou da diretoria, a natureza e extensão do seu interesse.

§ 1º. Ainda que observado o disposto neste artigo, o administrador somente pode contratar com a companhia em condições razoáveis ou equitativas, idênticas às que prevalecem no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.

§ 2º. O negócio contratado com infração do disposto no § 1º é anulável, e o administrador interessado será obrigado a transferir para a companhia as vantagens que dele tiver auferido.

¹²⁷ NEVES, Vanessa Ramalhe Santos. *Responsabilidade dos administradores de sociedades anônimas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 60.

Percebe-se a importância do dever de informar para o esclarecimento de dúvidas, concedendo a acessibilidade de informações àqueles que possuem interesses em investirem seus capitais na empresa. Cabe ressaltar que as informações prestadas devem ser verídicas, acompanhadas de elementos de verossimilhança.

Aspecto de relevo é a obrigatoriedade a que os administradores estão vinculados, devendo comunicar imediatamente à bolsa de valores e a divulgar pela imprensa qualquer deliberação da assembléia geral ou dos órgãos de administração da companhia, ou fato relevante ocorrido nos seus negócios, que possa influir, de modo ponderável, na decisão dos investidores do mercado de vender ou comprar valores mobiliários emitidos pela companhia (§ 4º, 157¹²⁸).

Esta prestação de informação relevante pode ser omitida se os administradores entenderem que sua revelação porá em risco interesse legítimo da companhia, cabendo à Comissão de Valores Mobiliários, a pedido dos administradores, de qualquer acionista, ou por iniciativa própria, decidir sobre a prestação de informação e responsabilizar os administradores, se for o caso (§ 5º, 157¹²⁹).

Dirimindo as dúvidas e subjetividade do que seria o fato ou o ato relevante para fins de divulgação e informação a que os administradores estão obrigados a realizar, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) baixou a instrução CVM n. 353, de 3 de janeiro de 2002 (DOU 28.01.2002), que dispõe sobre a divulgação e uso de informações sobre ato ou fato relevante relativo às companhias abertas e dá outras providências.

Da mesma forma que aos dirigentes é imposto o dever de informar, o art. 8º da supracitada instrução determina o dever de guardar sigilo de informações relativas a ato ou fato relevante a que tenham acesso privilegiado em razão do cargo ou posição que ocupam, até sua divulgação ao mercado. É evidente que este dever de sigilo é anterior ao dever de informar, mas ambos servem ao mesmo propósito, de garantir a prestação das informações societárias em seu devido tempo e oportunidade.

¹²⁸ Art. 157. [...] § 4º. Os administradores da companhia aberta são obrigados a comunicar imediatamente à bolsa de valores e a divulgar pela imprensa qualquer deliberação da assembléia geral ou dos órgãos de administração da companhia, ou fato relevante ocorrido nos seus negócios, que possa influir, de modo ponderável, na decisão dos investidores do mercado de vender ou comprar valores mobiliários emitidos pela companhia.

¹²⁹ Art. 157. [...] § 5º. Os administradores poderão recusar-se a prestar a informação (§ 1º, e), ou deixar de divulgá-la (§ 4º), se entenderem que sua revelação porá em risco interesse legítimo da companhia, cabendo à Comissão de Valores Mobiliários, a pedido dos administradores, de qualquer acionista, ou por iniciativa própria, decidir sobre a prestação de informação e responsabilizar os administradores, se for o caso.

1.11 Fundamentos da responsabilidade do acionista controlador

Superada a análise dos deveres e das demais exigências legais impostas ao acionista controlador, passa-se ao exame da responsabilidade decorrente do desatendimento aos parâmetros de conduta fixados em lei e pelo o estatuto da sociedade, em especial, a responsabilização tributária.

O acionista controlador, como qualquer outro que exerce a função de gestão da sociedade empresária, não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão e comando. Ele compõe a pessoa jurídica e é nessa qualidade que age em nome e por conta dela.

O ato regular de gestão e de comando deve ser entendido como aquele praticado nos limites das atribuições do acionista controlador, esteja ele exercendo a administração ou não da sociedade, ou seja, mesmo que esse ato venha causar prejuízo à sociedade. Este consistiu o paradigma básico para aferimento de responsabilização dos acionistas controladores.

Todavia, decai dessa imunidade aquele que ultrapassa os atos regulares de gestão e de comando ao proceder com o fito de prejudicar terceiros ou/e a própria sociedade em proveito próprio ou/e de outrem.

Na verdade, é simultaneamente fácil e perigoso avaliar *a posteriori* o mérito de uma decisão de gestão, porquanto, dada a incerteza e até a irracionalidade dos comportamentos do mercado, de uma decisão tecnicamente injustificável podem resultar proveitos inesperados, assim como de uma decisão tecnicamente inatacável podem resultar prejuízos impensáveis.¹³⁰ Portanto, a cautela deve nortear a apuração da responsabilização daqueles que desempenham a função diretiva na companhia.

O desvio de conduta por parte do acionista controlador poderá ser apreciado, simultaneamente, sob a óptica de três ângulos: (i) o da responsabilidade administrativa; (ii) o da responsabilidade civil; (iii) e o da responsabilidade penal.

A responsabilidade administrativa decorre da má gestão pura e simples, quer pela incompetência, quer pela falta necessária de dedicação ao cargo, quer pela carência de harmonia com os demais administradores.

¹³⁰ ALMEIDA, António Pereira de. *Sociedades Comerciais*. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 241.

A responsabilidade penal é aquela em que a conduta do acionista controlador é tipificada pela norma penal, o art. 177 do Código Penal traz as condutas que importarão na responsabilização criminal, *in verbis*:

Art. 177. Promover a fundação de sociedade por ações, fazendo, em prospecto ou em comunicação ao público ou à assembléia, afirmação falsa sobre a constituição da sociedade, ou ocultando fraudulentamente fato a ela relativo:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa, se o fato não constitui crime contra a economia popular.

§ 1º. Incorrem na mesma pena, se o fato não constitui crime contra a economia popular:

I - o diretor, o gerente ou o fiscal de sociedade por ações, que, em prospecto, relatório, parecer, balanço ou comunicação ao público ou à assembléia, faz afirmação falsa sobre as condições econômicas da sociedade, ou oculta fraudulentamente, no todo ou em parte, fato a elas relativo;

II - o diretor, o gerente ou o fiscal que promove, por qualquer artifício, falsa cotação das ações ou de outros títulos da sociedade;

III - o diretor ou o gerente que toma empréstimo à sociedade ou usa, em proveito próprio ou de terceiro, dos bens ou haveres sociais, sem prévia autorização da assembléia geral;

IV - o diretor ou o gerente que compra ou vende, por conta da sociedade, ações por ela emitidas, salvo quando a lei o permite;

V - o diretor ou o gerente que, como garantia de crédito social, aceita em penhor ou em caução ações da própria sociedade;

VI - o diretor ou o gerente que, na falta de balanço, em desacordo com este, ou mediante balanço falso, distribui lucros ou dividendos fictícios;

VII - o diretor, o gerente ou o fiscal que, por interposta pessoa, ou conluiado com acionista, consegue a aprovação de conta ou parecer;

VIII - o liquidante, nos casos dos n.ºs. I, II, III, IV, V e VII;

IX - o representante da sociedade anônima estrangeira, autorizada a funcionar no País, que pratica os atos mencionados nos n.ºs. I e II, ou dá falsa informação ao Governo.

§ 2º. Incorre na pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, o acionista que, a fim de obter vantagem para si ou para outrem, negocia o voto nas deliberações de assembléia geral.

Basicamente, são condutas em que o administrador, diretor ou qualquer outro que desempenhe função gerencial na companhia, se utiliza de informações da função para obtenção de vantagens ilícitas sobre terceiros de boa-fé. Para a cabal configuração destes crimes é mister a comprovação do dolo em alcançar a vantagem ilícita.

Interessa para o presente trabalho o estudo mais detido da responsabilidade civil do acionista controlador, que consiste na obrigação de responder patrimonialmente pelos prejuízos causados à sociedade ou/e a terceiros.

O fundamento da responsabilidade do controlador é sua conduta na direção dos negócios empresariais. Para a responsabilização, exige-se a prova material do dano, razão por que deve a lesão ser concreta e atual, e não eventual, possível, hipotética ou

futura. Dessa forma, mesmo que o controlador tenha agido dentro de uma das condutas previstas como abuso de poder, sem dano concreto, não será ele responsabilizado. O dano, portanto, deve ser provado.¹³¹

A Lei n. 6.404/76 que trata das sociedades por ações, em seu art. 117 detém-se na responsabilidade do acionista controlador, *in verbis*: “Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.”

O conceito de abuso de poder foi desenvolvido no estudo do Direito Administrativo e prima pela seguinte idéia: é a atuação de quem detém o poder e o exerce fora dos limites estabelecidos em lei.

José dos Santos Carvalho Filho¹³² afirma: “ [...] se o poder foi utilizado fora dos limites legais, surge o abuso de poder que é a conduta ilegítima do administrador quando atua fora dos objetivos expressa ou implicitamente traçados na lei.”

Caio Tácito¹³³ registra que “a noção de abuso de poder de autoridade administrativa (...) é o reverso do princípio da legalidade da administração pública”, conclui que o abuso do poder “se caracteriza pela violação da legalidade extrínseca ou intrínseca dos atos administrativos”.

Diante dos ensinamentos colacionados extrai-se que o acionista controlador abusará de seu poder de controle e de comando, na medida em que agir ou/e exigir de seus subordinados condutas visivelmente contrárias à lei e ao estatuto da sociedade.

O § 1º e suas alíneas do art. 117 da Lei das S.A. enumeram uma série de condutas exemplificativas que importam no abuso de poder do controle societário, *in verbis*:

Art.117. [...]

§ 1º. São modalidades de exercício abusivo de poder:

- a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional;
- b) promover a liquidação de companhia próspera, ou a transformação, incorporação, fusão ou cisão da companhia, com o fim de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida, em prejuízo dos demais acionistas, dos que trabalham na empresa ou dos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;

¹³¹ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedade anônimas*: arts. 75 a 137. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 444.

¹³² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 37.

¹³³ TÁCITO, Caio. *Temas de Direito Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. 1, p. 39.

- c) promover alteração estatutária, emissão de valores mobiliários ou adoção de políticas ou decisões que não tenham por fim o interesse da companhia e visem a causar prejuízo a acionistas minoritários, aos que trabalham na empresa ou aos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;
- d) eleger administrador ou fiscal que sabe inapto, moral ou tecnicamente;
- e) induzir, ou tentar induzir, administrador ou fiscal a praticar ato ilegal, ou, descumprindo seus deveres definidos nesta Lei e no estatuto, promover, contra o interesse da companhia, sua ratificação pela assembléia geral;
- f) contratar com a companhia, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, em condições de favorecimento ou não equitativas.
- g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores, por favorecimento pessoal, ou deixar de apurar denúncia que saiba ou devesse saber procedente, ou que justifique fundada suspeita de irregularidade.
- h) subscrever ações, para os fins do disposto no artigo 170, com a realização em bens estranhos ao objeto social da companhia. (álínea acrescentada pela Lei nº 9.457, de 05.05.1997)

Constata-se de plano que a adoção de qualquer destas supracitadas condutas não condizem com os interesses societários e, sim, os afrontam. O benefício destes interesses escusos é dirigido ao acionista controlador ou/e a terceiros.

1.11.1 Responsabilidade do acionista controlador no exercício da administração societária

A responsabilidade do acionista controlador não se encerra no art. 117, ela pode ser expandida na hipótese em que ele exerça o cargo de administrador ou de fiscal, assim, terá também os deveres e responsabilidades próprios do cargo (§ 3º, art. 117)¹³⁴.

A responsabilidade do acionista controlador no exercício da administração societária está disciplinada no art. 158 da Lei n. 6.404/76, *in verbis*:

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:
I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
II - com violação da lei ou do estatuto.

O esquema tradicional da responsabilidade civil do acionista controlador quando do exercício da administração da sociedade empresária segue o mesmo da

¹³⁴ Art. 117. [...]. § 3º. O acionista controlador que exerce cargo de administrador ou fiscal tem também os deveres e responsabilidades próprios do cargo.

responsabilidade do art. 117. Apenas acrescenta a responsabilidade por culpa, já que nas hipóteses do art. 117 estão previstas condutas dolosas.

Como se sabe, a responsabilidade civil pode ser objetiva ou subjetiva; para a apuração da primeira parte-se da constatação do dano, enquanto a segunda funda-se em elementos subjetivos. A composição da responsabilidade subjetiva exige a presença dos seguintes elementos: (i) o dano; (ii) a conduta antijurídica; (iii) o nexo de causalidade entre o dano e a conduta antijurídica; (iv) o dolo ou a culpa. Já na composição da responsabilidade objetiva basta saber se há dano e relação de causa e efeito entre a ação do agente e o dano, havendo nexo de causalidade entre os dois elementos, responde o agente objetivamente, sem a perquirição de ter agido dolosa ou culposamente.¹³⁵

Diante do dispositivo acima transcrito, é evidente que no inciso I trata-se de uma responsabilidade subjetiva¹³⁶. Interessante que essa responsabilidade é oriunda de atos do administrador no âmbito de suas atribuições e poderes. O administrador não excede em seus poderes, mas torna-se pessoalmente responsável em razão da intenção deliberada de produzir o resultado danoso ou do agir negligente, imprudente ou imperito. O ato, que devia satisfazer a todos, visa a uma vantagem pessoal para o administrador ou/e para terceiros, em lesão ao patrimônio da sociedade.

O inciso II do art. 158 prevê a responsabilidade civil do administrador quando proceder com violação da lei ou do estatuto. A doutrina tem apontado para duas interpretações, uma apresentada por Modesto Carvalhosa¹³⁷ para quem ocorre *in casu* a responsabilidade objetiva do administrador, fundamentada no risco do dano criado, não cabendo ao juiz entrar na apreciação da existência de culpa ou dolo para caracterizar tal responsabilidade, bastando a presença da conduta ilegal ou contrária ao estatuto social, da qual resultem determinados prejuízos.

E outra, apresentada por Nelson Eizirik que assevera no sentido de que ao invés da distinção radical entre responsabilidade objetiva e subjetiva, a evolução do direito, na matéria, inclina-se no sentido da aceitação de situações intermediárias, nas quais avultam os mecanismos de presunções e das provas em contrário. O autor afirma ser

¹³⁵ PAPINI, Roberto. *Sociedade anônima e mercados de valores mobiliários*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 212.

¹³⁶ MAGALHÃES, Mario Baptista. Responsabilidade dos administradores nas S/A. In: SANTOS, Theophilo Azevedo (coord.). *S/A para empresários*. 3. ed. Rio de Janeiro: Índice – O Banco de Dados, 1977, p. 66.

¹³⁷ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedade anônimas: arts. 75 a 137*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 447.

mais prudente presumir a culpa do administrador que viola a lei ou o estatuto, admitindo-se certas escusas de sua parte, cabendo-lhe, porém provar a ausência de responsabilidade. O administrador deve provar que, embora tenha violado a lei ou o estatuto, agiu sem culpa ou dolo.¹³⁸

A tendência do direito positivo brasileiro, quando da elaboração e interpretação das normas que tratam de responsabilidade dos administradores, caminha no sentido da incorporação do princípio da culpa presumida, descartando a responsabilidade objetiva no caso de violação da lei ou do estatuto.¹³⁹

1.11.2 Teoria *ultra vires*

A responsabilidade da companhia e do administrador em operações estranhas ao objeto social definido no estatuto societário caracteriza a teoria *ultra vires*. Tema controvertido na doutrina brasileira quanto à sua aplicabilidade ao sistema jurídico pátrio.¹⁴⁰

A teoria *ultra vires*, inicialmente, desenvolvida na jurisprudência inglesa e, posteriormente, na jurisprudência norte-americana, tem por objeto a prática de ato administrativo que ultrapasse os limites do objeto social.¹⁴¹

Na Inglaterra, o precedente que deu impulso às discussões acerca da teoria *ultra vires* foi *Joint Stock Companies Act*, de 1844. A partir daí se fixou o princípio de que o objeto social determina a capacidade da sociedade, sendo em consequência nulos os atos da administração praticados à margem daquele objeto.¹⁴²

Na sistemática inglesa, o administrador das sociedades anônimas deverá seguir estritamente os deveres inseridos no estatuto social, sob pena de nulidade absoluta de seus atos praticados fora do objeto social, estando estes impedidos de serem ratificados pela assembléia geral.

Com a introdução da teoria *ultra vires* nos Estados Unidos, a doutrina norte-americana em conjunto com os tribunais suavizaram o entendimento inglês. A criação

¹³⁸ EIZIRIK, Nelson. Responsabilidade Civil e Administrativa do Diretor de Companhia Aberta. *Revista de Direito Mercantil*, São Paulo, n. 56, out/dez, 1984, pp. 104-105.

¹³⁹ PAPINI, Roberto. *Sociedade anônima e mercados de valores mobiliários*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 213-214.

¹⁴⁰ *Idem. ibidem*, p. 215.

¹⁴¹ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2, p. 223.

¹⁴² *Idem. Ibidem.*, p. 223.

da teoria dos poderes implícitos dos administradores, para levar a cabo atos acessórios ao objeto social principal, tem permitido aos tribunais convalidar atos que aparentemente sejam estranhos ao objetivo societário, mas que permitem o desenvolvimento do objeto principal, assim como a ratificação pela assembléia geral de acionistas dos atos que não causem nenhum prejuízo à sociedade.¹⁴³

No caso do direito brasileiro, a lei não cuidou dos efeitos do ato *ultra vires*. Apenas responsabiliza os administradores pelos atos praticados com violação da lei ou do estatuto. Quanto à validade desses atos, também, a lei se silenciou, restando à assembléia geral a ratificação ou não dos atos estranhos ao objeto social, apurando os devidos responsáveis. Por fim, é importante asseverar que os terceiros de boa-fé, com fundamento na teoria da aparência, poderão cobrar da companhia a reparação dos danos sofridos, podendo esta, posteriormente, pela ação de responsabilidade acionar o administrador pelos prejuízos causados (art. 159 da Lei das S. A.¹⁴⁴).

1.11.3 Solidariedade entre os acionistas-administradores

Geralmente, as decisões dentro da companhia são advindas de um colegiado, em que se deliberam os rumos e ações da sociedade empresária.

Em regra, os administradores são responsáveis individualmente pelos atos dolosos e culposos. Assim, caso estes atos tenham sido praticados por um administrador apenas, somente ele será responsável perante a sociedade, os acionistas ou/e os terceiros prejudicados.¹⁴⁵

Entretanto, quando a deliberação for colegiada e concluir para a prática de ações irregulares, com cometimento de atos ilícitos, todos aqueles que anuíram para tais ações, naturalmente, serão passivos de responsabilização solidária pelo ilícito implementado contra terceiros e a sociedade.

O § 1º do art. 158 da Lei das S. A. estabelece a exclusão da responsabilidade do administrador quando este não participa e nem converge com os demais administradores para a prática de atos ilícitos, *in verbis*:

¹⁴³ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2, p. 224.

¹⁴⁴ Art. 159. Compete à companhia, mediante prévia deliberação da assembléia geral, a ação de responsabilidade civil contra o administrador, pelos prejuízos causados ao seu patrimônio.

¹⁴⁵ PONTES, Aloysio Lopes. *Sociedades anônimas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 177.

Art. 158. [...]. § 1º. O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao Conselho Fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia geral.

É mister que o administrador dê ciência imediata dos fatos aos demais órgãos societários fiscalizadores da administração ou consigne sua divergência, expressamente, nos instrumentos de registro das deliberações sociais.

O § 2º do retro artigo reafirma a responsabilidade solidária dos administradores que tenham causados prejuízos em virtude do não-cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia. Cabe ressaltar que esta responsabilidade ficará restrita aos administradores que, por disposição do estatuto tenham atribuição específica (§ 3º, do art. 158).

O § 4º revê a solidariedade entre os administradores sucessores e predecessores, quando o primeiro, em conhecimento do não-cumprimento desses deveres do segundo, deixar de comunicar o fato à assembléia geral.

Portanto, todo administrador que em conluio com outros desempenharem suas funções com o fito de causar prejuízos a terceiros ou/e a companhia serão responsabilizados pessoalmente na medida de suas participações nos atos ilícitos, inclusive, terceiros estranhos ao corpo administrativo poderão figurar solidariamente com os administradores, quando concorrerem para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto (§ 5º, do art. 158).

1.11.4 Responsabilidade tributária do acionista controlador

Responsabilidade tributária, é a imposição legal da sujeição passiva da obrigação tributária a uma pessoa física ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, se vincula com o respectivo fato gerador, seja com exclusão da responsabilidade do contribuinte ‘substituto’, seja assumindo com o contribuinte, supletivamente, a responsabilidade total ou parcial (transferência) pelo cumprimento da obrigação.

Verifica-se que a responsabilidade tributária pode ser atribuída de forma solidária, supletiva ou em substituição ao contribuinte. Na responsabilidade solidária, o

pagamento do tributo pode ser exigido tanto do contribuinte quanto do responsável, ambos têm o dever de pagar o tributo em sua totalidade. Na supletiva ou subsidiária primeiro obriga-se o contribuinte, no insucesso do cumprimento da obrigação, imputa-se ao responsável o dever do adimplemento da obrigação. Já na responsabilidade por substituição, o sujeito passivo contribuinte é excluído do dever de cumprimento da obrigação tributária principal, passando a figurar em seu lugar o terceiro responsável.

O acionista controlador, tanto no exercício do poder de controle societário, quanto no desempenho direto da administração da companhia, poderá ser responsabilizado, por força de lei, pelas dívidas fiscais da sociedade.

A responsabilização tributária objeto de estudo do presente trabalho é adstrita à prevista no art. 135 do CTN. O principal aspecto que caracteriza esta sujeição fiscal é seu caráter substitutivo, isto é, o art. 135 do CTN destaca uma responsabilidade por substituição, em que a pessoa jurídica é afastada, imputando a responsabilização ao dirigentes societário que realizou as condutas ilegais.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há manifestações no sentido da responsabilidade por substituição do art. 135 do CTN, a saber:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO REGIMENTAL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE – LIMITES – ART. 135, III, DO CTN – UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE – PRECEDENTES – 1. Agravo regimental contra decisão proveu o Recurso Especial da parte agravada. 2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à Lei praticada pelo dirigente. 3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou Lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). **4. 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 (art. 135, III, do CTN).** (STJ – AGRESP 200302368040 – (637247 AL) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 13.12.2004 – p. 00241)¹⁴⁶

¹⁴⁶ STJ – AGRESP 200302368040 – (637247 AL) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 13.12.2004 – p. 00241. **(destaques nossos)**. No mesmo sentido: TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – SOCIEDADE ANÔNIMA – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – LIMITES – LEI Nº 6.404/76, ART. 158 – CTN, ART. 135, III – PRECEDENTES – A obrigação do recolhimento do tributo devido

Então, segundo o art. 135 do CTN o acionista controlador será responsável pessoalmente apenas quando praticar atos com excesso de poder ou infração de lei, ou do estatuto social que resultarem em obrigação tributária.

A responsabilidade pessoal, portanto, não decorre do simples inadimplemento, mas sim da sonegação. Aqui, o dolo é elementar e o ilícito é prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação e não posterior, restando ao Fisco identificar os agentes e individualizar suas ações que resultaram no descumprimento das obrigações tributárias.

Aqueles acionistas que detêm o poder de administrar e comanda as diretrizes da atividade empresarial para a prática de atos ilícitos, eivados de má-fé, serão os responsáveis para o adimplemento fiscal. A responsabilidade em questão é a de substituição, em que os agentes infratores responderão direta e pessoalmente com seus bens particulares, excluindo-se a sociedade empresarial da subjetividade passiva.

Por fim, o legislador com arfame de garantir os créditos tributários cria sujeições passivas fiscais que não se enquadram na moldura dos princípios tributários constitucionais, como na situação apresentada no capítulo seguinte.

pela empresa é da pessoa jurídica, e não do diretor ou sócio gerente. Nas sociedades anônimas a responsabilidade dos sócios, participantes ou acionistas limita-se ao montante das ações por eles subscritas ou adquiridas. **Os sócios diretores, gerentes ou representantes da sociedade (pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos ou fatos maculados de excesso de poderes ou com infração da Lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III).** Recurso Especial conhecido e provido. (STJ – RESP 296304 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 01.09.2003 – p. 00247)¹⁴⁶

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS DIRIGENTES SOCIETÁRIOS PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL

2.1 Regras constitucionais tributárias aplicáveis às contribuições sociais para seguridade social

A Constituição Federal de 1988 traz expressamente em seu artigo 149¹⁴⁷ as regras tributárias aplicáveis às contribuições, especificando a obediência a três regras, a saber: artigo 146, inciso III¹⁴⁸, diz respeito às normas gerais em matéria de legislação tributária; artigo 150, inciso I, versa acerca do cumprimento da legalidade estrita; e o inciso III¹⁴⁹, acerca da irretroatividade e a anterioridade. É precípuo ressaltar que a anterioridade das exações do artigo 195 da Carta Constitucional¹⁵⁰, obedece ao prazo estabelecido no § 6º do mencionado artigo¹⁵¹.

Logo, impõe-se uma determinação constitucional no sentido de que cabe apenas e exclusivamente à Lei complementar dispor sobre as matérias enumeradas no art. 146 da CF/88¹⁵². Em se tratando de contribuições, a aplicação das normas gerais tributárias a

¹⁴⁷ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹⁴⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]. III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

¹⁴⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

¹⁵⁰ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

¹⁵¹ Art. 195. [...]. § 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, b.

¹⁵² As funções referidas pelo art. 146 possuem caráter exemplificativo, pois a Constituição utilizou a expressão “especialmente”. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 135.

esta espécie de exação implica o respeito aos comandos estabelecidos pelo Livro Segundo do Código Tributário Nacional, pois, é onde estão positivadas as normas gerais pertinentes à matéria tributária.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91¹⁵³, que havia fixado em dez anos o prazo prescricional e decadencial dos créditos das contribuições da seguridade social.

O entendimento dos ministros foi unânime. O artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal afirma que somente Lei Complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária.¹⁵⁴

Acerca da legalidade estrita a ser aplicada às contribuições, seu alcance material deve ser o mesmo quando da aplicação aos impostos, taxas e contribuições de melhorias (art. 150, I, da CF/88).

Constitui regra geral do Direito a aplicação da norma somente aos fatos ocorridos após a vigência desta; dentro desse raciocínio é vedado exigir contribuições em relação a fatos imponíveis ocorridos antes da vigência da lei que a instituiu ou aumentá-las, isto determina a Constituição no art. 150, III, alínea "a".

Com relação à anterioridade, as contribuições seguem dois regimes: o primeiro é disposto no artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, referente à anterioridade do exercício financeiro que a instituiu ou que a aumentou. O segundo regime é aplicável às contribuições para Seguridade Social, estabelecido no § 6º do art. 195 da Constituição, no qual se respeita à anterioridade de 90 dias, ou nonagesimal, da data da publicação da lei que a instituiu ou modificou.

Portanto, as contribuições sociais, dentro da ordem constitucional, possuem parâmetros para que sua aplicabilidade seja ajustada ao escopo de sua previsão constitucional, sem que violem garantias expressas àqueles passivos de tal exação.

2.2 Natureza jurídica das contribuições sociais

¹⁵³ Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:[...].

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

¹⁵⁴ Súmula vinculante n. 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

A perquirição da natureza jurídica de um instituto consiste em uma problemática necessária para definir aplicações ou não de regras atinentes a certas matérias, assim como, na criação de conceitos dogmáticos, entre outros aspectos.

As contribuições sociais constituem uma modalidade de tributo, conseqüentemente, possuem natureza tributária, haja vista serem uma prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, não constituindo sanção a ato ilícito e cobrada pelos agentes administrativos, compatibilizando-se com o conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional.

A contribuição distingue-se da taxa ou do imposto por escopo¹⁵⁵. Afinal, taxas podem ou não pressupor um benefício do contribuinte. Já o imposto por escopo busca atender, de modo indiscriminado e indivisível, uma finalidade eleita. Na configuração de hipótese de incidência da contribuição, existe um benefício especial. Essa benesse não consiste necessariamente em uma prestação positiva e direta. Obviamente, muitas vezes essa benesse acontece de forma indireta, como um benefício especial e especificado pela referência ao grupo, não se confundindo com o seu sentido *erga omnes*, já que, como em todos os tributos, ele deve estar a serviço da coletividade, pois, caso contrário, não seria um benefício, mas um privilégio.¹⁵⁶

Paulo de Barros de Carvalho afirma que “[...] não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições sociais têm natureza tributária [...], subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos¹⁵⁷”.

Nesse diapasão, as contribuições estão vinculadas ao regime jurídico tributário, claro, respeitando-se as suas peculiaridades que não mitigam sua natureza tributária.

O regime jurídico determina o perfil formal da entidade e não a própria entidade, mas o caráter pecuniário imperativo compulsório vinculado por lei consubstancia a essência ontológica da contribuição como uma espécie tributária.

Aliás, a identificação da natureza de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas

¹⁵⁵ Entende-se por “imposto por escopo” aquela exação fiscal nomeada pela Constituição Federal de imposto, mas vinculada a uma finalidade específica. Art. 154. A União poderá instituir: [...]; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

¹⁵⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007, pp. 306-307.

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 35.

jurídicas aplicáveis. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria.¹⁵⁸

O Supremo Tribunal Federal tem reconhecida a natureza tributária das contribuições sociais.¹⁵⁹ Logo, as imbricações das demais modalidades de tributos, especialmente, as referentes às regras gerais, devem ser atendidas pelas contribuições sociais.

2.3 Responsabilidade tributária objetiva do artigo 13 da Lei 8.620/93

A ciência do Direito, através do procedimento hermenêutico, busca facilitar a aplicação das normas jurídicas em torno de princípios e regras que consubstanciam o ordenamento jurídico.

As regras relativas à limitação da responsabilidade dos sócios pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica consagram a separação patrimonial entre a sociedade e seus constituidores. Construção jurídica de relevância para o desenvolvimento econômico e social, garantindo segurança de que os bens pessoais dos sócios não sejam comprometidos no cumprimento das obrigações societárias.

Com o advento da Lei ordinária n. 8.620/93, tem-se uma nova modalidade de sujeição passiva fiscal, imposta aos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, assim como aos titulares das firmas individuais. A causa motriz para essa responsabilização é a falta do adimplemento das obrigações para o financiamento da Seguridade Social, configurando-se em uma responsabilidade tributária objetiva, sem o aferimento de culpa ou dolo, existindo apenas a omissão da obrigação de dar (pagar) o tributo, *in verbis*:

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

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 339.

¹⁵⁹ STF - RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves; RE 165.939/RS, Rel. Min. Carlos Velloso.

Estabelece, ainda, uma solidariedade entre a empresa individual ou limitada e os titulares e os sócios, em que estes responderão diretamente com seus bens pessoais. Desta norma, conclui-se que o credor estatal pode escolher atingir diretamente os bens dos constituidores das empresas antes mesmo do patrimônio da pessoa jurídica, visto que o dispositivo não alberga o benefício de ordem.

Da leitura do dispositivo, extrai-se o entendimento de que para o caso de inadimplemento dos créditos da Seguridade Social, devidos por empresa constituída na forma de sociedade limitada, a regra é diferente da situação descrita no art. 135 do Código Tributário Nacional. Portanto, houve uma ampliação da responsabilidade tributária.¹⁶⁰

Essa norma indica a responsabilidade de todos os sócios, sejam os comuns, sejam aqueles com poder de gerência.¹⁶¹

A evolução para a responsabilização objetiva fez-se necessária para a facilitação da ação do ofendido ou vítima, na reparação do dano, gerado pelos infratores.

Seguindo a sistemática da responsabilização tributária objetiva, a tecnicidade da prova impõe-se ao contribuinte, estabelecendo uma presunção de culpa e inversão do ônus da prova.

Resta em defesa, os responsáveis argüírem culpa exclusiva do Fisco, por cobrar créditos indevidos, caso fortuito ou força maior pelo não-adimplemento das obrigações fiscais. Hipóteses um tanto quanto inviáveis no exercício da ampla defesa do contribuinte.

Em suma, a nova modalidade de responsabilização tributária imposta aos titulares e aos sócios da sociedade limitadas caracteriza-se em uma sujeição passiva solidária e objetiva. Em que os contribuintes terão seus bens pessoais afetados em razão da simples falta de adimplemento das respectivas contribuições sociais, não cabendo, portanto, qualquer análise do elemento volitivo do contribuinte faltoso em suas obrigações societárias.

¹⁶⁰ CAMOZZI, Érica. *A responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas na sociedade limitada perante os débitos relativos ao custeio da previdência social*. São Paulo: Pontífice Universidade Católica, 2007, dissertação de mestrado em direito, pp. 217-218.

¹⁶¹ GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 61.

2.4 Responsabilidade tributária subjetiva do parágrafo único do artigo 13 da Lei 8.620/93

A segunda modalidade de sujeição passiva fiscal de que trata o parágrafo único do art. 13 da Lei n. 8.620/93 corresponde a uma responsabilização com aferimento de pelo menos uma ação negligente, imprudente, isto é, uma conduta mediante culpa em sentido estrito, albergando, também, a conduta dolosa, *in verbis*:

[...]

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

Ao contrário do *caput* do artigo, esse parágrafo estabelece a responsabilidade tributária às pessoas que possuem poderes de gerenciamento e comando dentro da pessoa jurídica empresarial, haja vista que são os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores que poderão ser arrolados em uma possível responsabilização fiscal.

Essa responsabilidade é relativa aos dirigentes das organizações empresariais na modalidade de sociedade por ações, compreendida em anônima ou comandita por ações.

Como já dito outrora, na responsabilidade subjetiva, para sua configuração, é mister a comprovação de um dos elementos volitivos que conduzem a vontade humana. Sem tal comprovação, é impossível que sejam atingidos os bens pessoais dos supramencionados, restando, então, os bens patrimoniais, os quais a empresa disponibiliza, cabendo ao Fisco o ônus de comprovar cabalmente os atos dolosos ou culposos ensejadores do inadimplemento dos créditos para com a Seguridade Social.

Com a novel hipótese de responsabilização a Seguridade Social poderá ter, senão todos, mas a grande maioria de seus créditos adimplidos, haja vista, ao estabelecer uma dualidade de efeitos, a solidariedade e a subsidiariedade.

Questão controversa, diz respeito ao fato de como realizar uma hipótese de responsabilidade que seja ao mesmo tempo solidária e subsidiária. Surgem as seguintes dúvidas: quem será solidário? As pessoas que participaram nas condutas de evasão fiscal? Somente aquelas mencionadas no parágrafo? As mencionadas mais a pessoa

jurídica? Ou todas aquelas que participaram das ações evasivas e mais a pessoa jurídica? E a sujeição subsidiária é anterior ou posterior à sujeição solidária?

Muitas são as indagações, porém há de se entender que a solidariedade deve ser referente apenas às pessoas que na sociedade detêm poder gerencial e decisório. Não se podendo alcançar, por exemplo, um empregado, pois este recebe ordens e está sob subordinação, inerente ao vínculo empregatício.

Contudo a incidência da solidariedade não alberga a pessoa jurídica, uma vez que tem-se a sujeição subsidiária, em que primeiro a responsabilização fiscal atingirá o patrimônio da empresa, na insuficiência de bens, os dirigentes, então, responderão subsidiariamente e solidariamente pelas ações culposas ou dolosas que resultaram no inadimplemento das obrigações perante a Seguridade Social.

2.5 Artigo 13 e seu parágrafo único da Lei 8.620/93 e suas implicações com o Código Tributário Nacional

A ampliação da responsabilidade tributária trazida pelos dispositivos analisados está, portanto, criando uma nova modalidade de sujeição fiscal.

Os que entendem pela constitucionalidade dos referidos comandos normativos, baseam-se nos permissivos do parágrafo único do art. 121, do inciso II do art. 124 e do art. 128, todos do Código Tributário Nacional.

Afirmam não ser necessário Lei complementar para definir os responsáveis tributários das contribuições. O próprio artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, autorizaria a lei ordinária escolher os responsáveis tributários, que, embora não precisem ter relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador, tenha com este uma certa relação, mesmo que indireta.

No mesmo diapasão, o artigo 124 do Código Tributário Nacional dispõe que “solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas em lei ordinária”.

Da mesma forma, o art. 128 do CTN facultaria à lei ordinária o poder para “atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada indiretamente ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a

responsabilidade do contribuinte, que possui com o fato gerador vinculação direta, ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

De qualquer forma, os sócios de sociedades limitadas e acionistas controladores de sociedades anônimas teriam responsabilidade pelos débitos previdenciários por estarem vinculados indiretamente ao fato gerador, e pelo fato de essa responsabilidade decorrer de expressão designada de lei ordinária, como autoriza o CTN.¹⁶²

O desacerto está na interpretação acerca dos dispositivos colacionados. Senão, veja-se: o artigo 124 do CTN permite que por meio de lei ordinária se estabeleça modos de responsabilização tributária, isto é, se uma determinada situação pode ou não ser solidária ou subsidiária aos sujeitos passivos da relação obrigacional e não criar novas modalidades de responsabilização.

Já, no inciso II, as pessoas solidariamente obrigadas não têm interesse comum no fato jurídico tributário, já que, se tivessem, enquadrar-se-iam na hipótese contemplada no inciso I.

Para Misabel Abreu Machado Derzi a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário e nem espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta. A autora afirma que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte ou responsável, ou apenas pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.¹⁶³

A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito, resulta da lei. Ocorre que ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for

¹⁶² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Responsabilidade do sócio de Ltda e de acionista controlador de S/A por débitos relativos às contribuições para a seguridade social. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 683.

¹⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro.: Forense, 2003, p.729.

interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.¹⁶⁴

Assim, o inciso II do art. 124 deve ser interpretado de forma sistemática, no sentido de que a lei pode prever casos de solidariedade quando se verifique alguma das hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, e não ampliar as responsabilizações já existentes, de maneira desassociada do CTN.

Outro equívoco é entender que o art. 128 do CTN permite à Lei ordinária imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros. De fato, o legislador pode tratar da matéria de responsabilidade à terceira pessoa, mas limitadamente ao conteúdo previsto no próprio CTN.

Ives Granda Martins da Silva explica que a expressão “sem prejuízo do disposto neste Capítulo” do art. 128 do CTN deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts 128 a 138.¹⁶⁵

Paulo de Barros Carvalho, na mesma linha do Prof. Ives Granda, assevera que quanto à fixação da responsabilidade pelo crédito tributário há dois rumos bem definidos: um interno à situação tributada; outro externo. Logo que o externo tem sucedâneo na frase excepcionadora, que inicia o período – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo – e se desenrola no conteúdo prescritivos daqueles artigos mencionados (129 até 138 CTN).¹⁶⁶

Dos ensinamentos colacionados, resta claro que a correta exegese dos artigos mencionados não pode ser tida isoladamente, fora da estrutura posta pelo CTN. Logo, nenhum dos dispositivos tem o condão de criar novas hipóteses de responsabilidade tributária. Suas finalidades normativas prestam-se para outros escopos, vinculados às sujeições passivas expressas no CTN. Portanto, não tem validade a lei ordinária que

¹⁶⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. A responsabilidade do sócio da sociedade por quotas de responsabilidade limitada por débitos relativos às contribuições de seguridade social. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Porto Alegre, n. 3, 5-13, jul./ago. 2007.

¹⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 215.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 317.

atribua responsabilidade tributária aos administradores de sociedades empresariais, fora da sistemática dos artigos 134 e 135 do CTN. Assim, constata-se improcedentes os argumentos que validam o artigo 13 e seu parágrafo único da Lei n. 8.620/93.

2.6 Da inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93

À primeira vista, pode-se perceber que a intenção do legislador ordinário foi de garantir à Seguridade Social que seus créditos seriam adimplidos. O legislador, porém, em uma postura em que “os fins justificam os meios”, estabeleceu no art. 13 uma modalidade de responsabilização tributária objetiva que inflige o princípio da proporcionalidade.

Indubitável é o prejuízo que este dispositivo poder trazer para o meio empresarial, pois estabelece uma regra de responsabilização draconiana, amedrontando o pequeno, médio ou grande empresário a investirem seus capitais.

2.7 Da inconstitucionalidade material ou substancial

O diagnóstico do juízo de inconstitucionalidade pode ser formado por duas premissas: (i) uma de avaliação material do texto normativo contestado; (ii) e outra, da análise procedimental de produção normativa.

Neste tópico, examinam-se o juízo de validade da norma em seu aspecto material. Sem embargo, o vício da inconstitucionalidade material se manifesta de duas maneiras: pela incompatibilidade entre o conteúdo da norma e a Constituição; e pelo excesso do ato de legislar.

A inconstitucionalidade material pelo excesso do ato de legislar configura hipótese de desvio da função legislativa, enquadrando-se, de modo geral, naquilo que os franceses chamaram de desvio de poder (*détournement de pouvoir*).¹⁶⁷

A doutrina identifica como típica manifestação do excesso de poder legislativo a violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso, que se revela

¹⁶⁷ BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 69.

mediante contraditoriedade, incongruência e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins.¹⁶⁸

O órgão legislativo, no exercício de suas atribuições constitucionais, excede no poder de legislar na medida em que edita um ato normativo contrário aos bens tutelados pela Constituição Federal, sem qualquer senso de proporcionalidade e em disfunção lógica revelada na inadequação do seu conteúdo com o seu próprio fim.

É o que se constata do art. 13 da Lei n.6.820/93 que denuncia um excesso do ato de legislar ao imprimir um conteúdo normativo materialmente desproporcional.

2.7.1 Princípio da proporcionalidade como garantia fundamental

Em cada sistema jurídico, existem princípios em estado de latência que podem ser utilizados a qualquer momento. Embora não estejam expressamente enunciados no ordenamento jurídico, lá estão em estado de latência para resguardar a unidade e coerência da ordem jurídica vigente.¹⁶⁹

O princípio da proporcionalidade está incrustado nesta perspectiva acima relatada; apesar de ele não possuir uma referência explícita no texto constitucional contém a qualidade de norma constitucional não escrita, derivada do Estado Democrático de Direito, assim como no disposto no § 2º do art. 5º da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 5º. [...]

§ 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Então, o princípio da proporcionalidade, notadamente, tem por função preservar os direitos fundamentais,¹⁷⁰ consubstanciando-se em uma garantia e em um direito fundamental, com dimensão de tutela de outros direitos e garantias fundamentais.

¹⁶⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 47.

¹⁶⁹ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 144.

¹⁷⁰ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da proporcionalidade e devido processo legal. In: SILVA, Virgílio Afonso (org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 265.

Na medida em que o legislador impõe um meio que extrapola o necessário, restringido direitos fundamentais sem que a Constituição permita, este meio estará fadado à invalidez constitucional, em face do princípio da proporcionalidade.

2.7.2 A racionalidade do princípio da proporcionalidade como limite à intervenção legislativa

A idéia de racionalidade do princípio da proporcionalidade se enquadra dentro do âmbito da racionalidade dos conceitos jurídicos e se relaciona com a noção de operacionalidade do princípio. Esta racionalidade é desenvolvida tanto no processo de concepção legislativa quanto na apreciação do controle de constitucionalidade dos atos normativos com base nas disposições dos direitos fundamentais.¹⁷¹

O poder Legislativo tem a faculdade de escolher o conteúdo das leis, o qual deve concretizar os valores e objetivos constitucionais. Tal competência é característica típica de um Estado Democrático de Direito.

As produções legislativas devem manifestar os compromissos e escopos assumidos pela Constituição.

A ordem constitucional exige do legislador que exerça sua atividade na produção de comandos normativos racionais. Para tanto, há de existir uma inafastável congruência entre a norma em si e o fim a que ela se destina.

Assim assevera Marco Aurelio Greco: “O problema da racionalidade está ligado à falta de consistência e de coerência do mecanismo impositivo que implique não estar sendo atingido o pressuposto de fato ou a finalidade que deveriam ser alcançados.”¹⁷²

Os instrumentos legislativos que disciplinam as matérias tributárias devem estabelecer regras claras, objetivas, que eliminem o arbítrio nas relações entre Estado e contribuinte, vigorando uma receita de necessidade e adequação da atividade legiferante.

Não basta que ato legislativo seja formalmente perfeito. Se assim fosse, não haveria limite à discricionariedade do legislador, logo, cabem aos princípios e às regras

¹⁷¹ PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005, p. 492.

¹⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 164.

que compõem a Constituição Federal definirem os limites da atuação do Poder Legislativo.

Nesse diapasão, o princípio da proporcionalidade atua em dois aspectos: o primeiro, como um critério de interpretação dos princípios fundamentais, fundado como um princípio geral do Direito; e o segundo, como um limite dos limites dos direitos fundamentais.¹⁷³

N. González-Cuéllar Serrano, citado por Carlos Bernal Pulido, tem sustentado que:

[...] el principio de proporcionalidade es un principio general del Derecho que, en un sentido muy amplio, obliga al operador jurídico a tratar de alcanzar el justo equilibrio entre los intereses en conflicto” e complementa “le sirven al Tribunal Constitucional para orientarse en el complejo mundo de los valores, contrapesándoles y jerarquizándoles.”¹⁷⁴

O segundo aspecto do princípio da proporcionalidade com limite dos limites dos direitos fundamentais deve-se ao fato da liberdade de escolha do Legislador dos conteúdos de sua atividade, traduzindo-se em uma conveniência política. Desde forma, o princípio da proporcionalidade atua limitando essa conveniência no exercício legiferante.

M. Bacigalupo, citado por Carlos Benal Pulido, afirma:

[...] la expresión “límites de los límites de los derechos fundamentales” pone de relieve esencialmente, que la habilitación constitucional al Legislador para configure y restrinja tales derechos de acuerdo con los criterios derivados de la conveniencia política, no supone necesariamente el abandono de la libertad a las decisiones de las mayorías políticas de turno. El Parlamento tiene un ámbito de actuación discrecional, pero debe respetar los límites de los límites a los derechos fundamentales.¹⁷⁵

A compreensão do princípio da proporcionalidade como limite dos limites dos direitos fundamentais é constatada mediante um esquema de três proposições, a saber: (i) objeto do limite, que consiste em algum dos direitos fundamentais; (ii) limite de

¹⁷³ PULIDO, Carlos Bernal. *op. cit.*, p. 503.

¹⁷⁴ SERRANO, N. González-Cuéllar. Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal, p. 17, *apud*. PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005, p. 504.

¹⁷⁵ BACIGALUPO, Mariano. La discrecionalidad administrativa: (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución), p. 299, *apud*, PULIDO, Carlos Bernal. *op. cit.*, p. 521.

intervenção, que se traduz na intervenção legislativa; (iii) limite do limite, que trata do princípio da proporcionalidade.¹⁷⁶

Na análise de constitucionalidade do art. 13 da Lei n. 8.620/93, fundada no princípio da proporcionalidade como limite dos limites dos direitos fundamentais, constatou-se que o direito fundamental de propriedade sofreu uma intervenção desproporcional pelo legislador ordinário, haja vista o estabelecimento de uma responsabilização tributária demasiada gravosa aos sócios das sociedades limitadas em mitigação à livre-iniciativa econômica.

Desta feita, o juízo de proporcionalidade constitui um instrumento interpretativo, para consecução dos limites extraídos das disposições constitucionais, impostos à ação legislativa, afastando-se, assim, qualquer pretensão normativa dissociada do sentido de proporcionalidade.

2.7.3 Os subprincípios que integram o princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, conforme preconiza Pierre Muller, tem duas noções: uma na acepção *lata*, e outra na acepção estrita. Em sentido amplo, entende Muller que o princípio da proporcionalidade é a regra fundamental a que devem obedecer tanto os que exercem quanto os que padecem do poder. Numa estreita dimensão, se caracteriza pelo fato de presumir a existência de relação adequada entre um ou vários fins determinados e os meios com que são levados a cabo. Diante disto, deve-se estabelecer uma relação de congruência entre o fim, o meio e a situação real, para corrigir alguma discrepância que porventura possa surgir.¹⁷⁷

A legalidade há sido a principal conquista do Estado de Direito, estabelecendo que as atividades públicas tenham seu limite na lei, consubstanciando na fundamental garantia dos contribuintes.

Ultrapassado este estágio de legalidade, pergunta-se: qual o limite da legalidade, é ela suficiente para assegurar uma adequada relação entre o Fisco e o contribuinte, ou se faz necessário outros limites substanciais aos poderes públicos.¹⁷⁸

¹⁷⁶ PULIDO, Carlos Bernal. *op. cit.*, p. 525.

¹⁷⁷ MULLER, Pierre. *Zeitschrift fur Schweizerisches*, v. 97, p. 531, *apud* BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.393.

¹⁷⁸ MOSCHETTI, Giovanni. Principio de proporcionalidad em las relaciones fisco-contribuyente. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo. ano 15, n. 76, 277/310, set.-out. 2007, p. 280.

Respondendo a estas indagações, tem-se que o princípio da proporcionalidade exerce a função de limitar o exercício da função legislativa quanto a seu conteúdo, de maneira a impedir abusos contra os direitos fundamentais por meio da lei.

Para tanto, tomar-se-á a concepção estrutural do princípio da proporcionalidade preconizada pela doutrina alemã: (i) a adequação (*Geeignetheit*); (ii) a necessidade (*Enforderlichkeit*); (iii) e a proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit*), os quais modulam a funcionalidade do princípio em análise.¹⁷⁹

Estes três desdobramentos, portanto, possuem caráter de princípios, essenciais para a busca de soluções nos embates do exercício legiferante aos direitos fundamentais.¹⁸⁰

2.7.3.1 Princípio da adequação ou idoneidade

O princípio da adequação ou idoneidade requer a utilização de um meio apropriado, idôneo para lograr um determinado objetivo. Exige-se uma adequação meio-fim, em que toda restrição a direito fundamental resulte apropriada para lograr o fim que justifica a restrição.

Um meio é idôneo quando é exigível do legislador, não tendo como optar por outro meio, igualmente eficaz, medida de menor limitação a um direito fundamental.¹⁸¹ Portanto por esta avaliação considera-se a imprescindibilidade do meio, assim como o não-excesso em relação ao fim perseguido.

A violação deste requisito é constatada, na medida em que o Legislador impõe normas em busca de um determinado fim, que podem ser obtidas com outro meio, de plena eficácia, e que mesmo que restrinja um direito fundamental estará restringindo de maneira condizente com outros direitos fundamentais.¹⁸²

O artigo 13 da Lei n. 8.620/93 é completamente inadequado e inidôneo ao fim a que se destina, que é garantir os créditos à Seguridade Social, haja vista que esta

¹⁷⁹ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direito*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 77.

¹⁸⁰ BARBOZA JÚNIOR, José Cláudio Marques. *Carga axiológica na obrigação tributária*. Nova Friburgo: Imagem Virtual, 2005, p. 99.

¹⁸¹ FUEYO, Camino Vidal. El principio de proporcionalidad como parámetro de constitucionalidad de la actividad del juez. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2005*. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2005, tomo II, pp. 442-443.

¹⁸² MOSCHETTI, Giovanni. Principio de proporcionalidad em las relaciones fisco-contribuyente. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo. ano 15, n. 76, 277/310, set.-out. 2007, p. 292.

finalidade pode ser alcançada pelas regras já estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, sem que o direito de propriedade do contribuinte seja excessivamente restringido, e em respeito, ainda, à exigência constitucional de Lei Complementar para disciplinar a matéria de responsabilidade tributária.

2.7.3.2 Princípio da necessidade

Segundo Paulo Bonavides, respeita-se o princípio da necessidade quando a medida não exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja.¹⁸³

A responsabilização tributária objetiva, em razão do simples inadimplemento das obrigações tributárias perante a Seguridade Social, representa uma medida imoderada e desnecessária, haja vista o entendimento cristalizado tanto na doutrina quanto na jurisprudência de que o inadimplemento dos créditos tributários não pode gerar, por si só, responsabilidade direta ao patrimônio pessoal dos sócios das sociedades limitadas. Mais uma vez, mostra-se que o aludido dispositivo legal, apresenta uma hipótese de responsabilização incongruente ao fim que almeja.

2.7.3.3 Princípio da proporcionalidade em sentido estrito

Em muitas oportunidades, o juízo de adequação e de necessidade não é suficiente para determinar a inconstitucionalidade de uma norma legal. Depara-se, então, com o terceiro elemento de concretização do princípio da proporcionalidade que consiste na proporcionalidade na perspectiva *strito sensu*.

Perquirir o senso de proporcionalidade em *strito sensu* é finalizar a sistemática interpretativa, levando-se em conta o conjunto de elementos fundamentais que compõe a medida legal analisada.

No art. 13 da Lei n. 8.620/93, o legislador ordinário esvaziou a figura dos sócios que não exercem ou possuem poderes de comando dentro da sociedade limitada.

¹⁸³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 397.

O sócio minoritário responderá na mesma proporção daqueles que detêm o controle da sociedade e que concorreram para o inadimplemento dos créditos perante a Seguridade Social.

É por completo desproporcional a norma que responsabiliza uma pessoa que não concorre para a prática das ações ilícitas, da mesma forma que aqueles que agem dolosamente para a atividade ilegal.

A figura do sócio minoritário não pode arcar com esta demasiada sujeição fiscal, uma vez que ele não tem a faculdade de comandar a atividade empresarial. São os sócios-gerentes que conduzem e manifestam a vontade da pessoa jurídica, sendo, portanto, eles que devem ser responsabilizados pelas ações evasivas dos créditos tributários à Seguridade Social.

Com fundamento no princípio da proporcionalidade é constatável que o conteúdo normativo do dispositivo analisado traz uma medida excessiva, injustificável aos sócios minoritários, que não cabe na moldura da proporcionalidade.¹⁸⁴

2.8 Da inconstitucionalidade formal ou instrumental por quebra da regra de produção legislativa do artigo 146, III, alínea “b”, da Constituição Federal

O tema se relaciona com os pressupostos formais a serem avaliados no exame de constitucionalidade de leis ou qualquer ato normativo que determine condutas ou imprima deveres.

A inconstitucionalidade formal de uma norma é constatada quando essa norma é elaborada por um procedimento contrário às regras constitucionais para elaboração de determinadas matérias, ou quando emana de órgão que não tem atribuição constitucional para tratar da matéria, ou, ainda, quando é criada em período proibido devido a circunstâncias à margem da normalidade.

Resume-se a inconstitucionalidade formal em três tipos: inconstitucionalidade formal propriamente dita; inconstitucionalidade formal orgânica; e inconstitucionalidade formal temporal.¹⁸⁵

¹⁸⁴ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 398.

¹⁸⁵ BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 63.

O presente estudo interessa-se na dimensão da inconstitucionalidade formal propriamente dita, advinda da inobservância dos requisitos de elaboração normativa descrito na norma constitucional.

A Constituição Federal apresentada um conjunto de medidas para a vinculação de comandos normativos, além das que regras disciplinam a produção destas medidas (artigos 59 a 69 da Constituição Federal de 1988), cada espécie legislativa, portanto, detém um campo normativo de vinculação.

Com relação às Leis complementares, essa medida legislativa, exerce no ordenamento pátrio o papel de normalização das matérias de interesse nacional, para a qual é necessária para sua aprovação maioria absoluta do Congresso Nacional (art. 69/CF-88¹⁸⁶).

No Direito Tributário, o papel das Leis complementares é regular as questões mais imprescindíveis para o exercício da tributação federal, estadual, distrital e municipal. Por esta razão, a própria Constituição estabelece as matérias fiscais as quais é necessária à lei complementar.

Sacha Calmon Navarro Coelho enumera as funções da lei complementar:

A- serve para complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva;

B- serve ainda para conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível);

C- serve para fazer atuar determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda a Nação. Por isso mesmo as leis complementares requisitam *quorum* qualificado por causa da importância nacional das matérias postas a sua disposição.¹⁸⁷

Em matéria tributária, a Constituição Federal reservou para a lei complementar os seguintes papéis: (i) emitir normas gerais; (ii) dirimir conflitos de competência; (iii) regular limitações ao poder de tributar; (iv) e fazer atuar certos ditames constitucionais (artigo 146, CF/88).

O interesse da dissertação é adstrito à vinculação das normas gerais de legislação tributárias, mas precisamente no tratamento das obrigações tributárias por meio de Lei complementar, assim definido no artigo 146, III, alínea “b”, da Carta Magna.

¹⁸⁶ Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

¹⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 105.

Assim entende José Cretella Jr.: “A lei dá origem à relação jurídica tributária, formada entre o poder público tributante, o Estado, e o contribuinte, pessoa física ou jurídica de direito privado. Enfim, a obrigação tributária deverá constar de lei complementar.”¹⁸⁸

Ademais, observando-se o Código Tributário Nacional nota-se que o Capítulo V, que versa sobre responsabilidade tributária, está contido no Título II do Código que dispõe sobre obrigação tributária, que, por seu turno, integra o Livro Segundo, que trata das normas gerais de direito tributário.¹⁸⁹

Nesse diapasão, é forçoso entender que o tema da responsabilidade tributária só pode ser vinculado através de Lei complementar.

Todo o regramento atinente aos contribuintes e responsáveis tributários encontra-se no CTN, devendo ser observado pelo legislador no exercício da competência tributária, sob pena de violação à reserva da Lei complementar.¹⁹⁰

Conclui-se que a sujeição passiva tributária é, sem espaço de dúvidas, matéria sujeita à disciplina por normas gerais.¹⁹¹ Em vista disto, o legislador ignorou a regra constitucional de produção legislativa ao estabelecer estas novas sujeições passivas através de uma lei ordinária. Não resta dúvida acerca da inconstitucionalidade formal do art. 13 e seu parágrafo único da Lei n. 8.620/93.

Portanto, inteiramente desprovidas de validade são as disposições da lei nº. 8620/93 ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenda alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das sociedades empresárias.

Assim é a lição de João Luis Nogueira Matias:

Na forma de que recorrer o art. 146, III, b, da Constituição Federal, a legislação que estabelecer normas sobre responsabilidade tributária deverá se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

¹⁸⁸ CRETELLA JUNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense universitária, 1993, v. 8, p. 3516.

¹⁸⁹ MEDEIROS, André Antonio A. de. A inconstitucionalidade da responsabilidade tributária criada pela Lei 8.620/93. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, Ano 15, n. 73, 9-21, mar./abr. 2007, p. 15.

¹⁹⁰ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 137, 48/59, fev.2007, p. 48.

¹⁹¹ SANTIAGO, Igor Mauller; LESSA, Donovan Mazza. Inconstitucionalidade da responsabilização do sócio da empresa limitada e do controlador da sociedade anônima pelo pagamento de contribuições para a seguridade social (lei n. 8.620/93). In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 466.

Tal exigência, penso, é estabelecida como uma garantia do contribuinte, ante a maior dificuldade do fisco em estabelecer padrões mais amplos de responsabilidade.¹⁹²

Em suma, o legislador ordinário invadiu indevidamente o âmbito da Lei complementar ao estatuir no artigo 13 e seu parágrafo único da Lei n. 8.620/93 uma nova modalidade de responsabilização fiscal, mitigando a rigidez e a segurança do Sistema Tributário Nacional.

Assim, a responsabilidade tributária não é matéria de livre criação e alteração pelo legislador infraconstitucional. A Constituição Federal estabelece limitação a qual a produção normativa deve está adstrita. A subsistência desses dispositivos, além de ferir os direitos e garantias dos contribuintes, repercutirá negativamente na atividade empresarial.

2.9 O entendimento dos tribunais quanto à aplicabilidade do artigo 13 e seu parágrafo único da Lei 8.620/93

O primeiro passo jurisprudencial que analisou a aplicabilidade dos dispositivos em epígrafe foi no sentido de que o art. 124, inciso II, do CTN, possibilitava a criação de outras responsabilidades tributárias por lei ordinária:

[...]

Há que distinguir, para efeito de determinação da responsabilidade do sócio por dívidas tributárias contraídas pela sociedade, os débitos para a Seguridade Social, decorrentes do descumprimento de obrigações previdenciárias, aos quais a lei 8620/93 deu tratamento especial. Assim, nos casos de débitos para a Seguridade Social, a responsabilidade atribuída pelo citado dispositivo ao sócio-cotista tem respaldo no art. 124, II, do CTN. Nessa situação, portanto, por ser a responsabilização de todo e qualquer sócio imposta por determinações legal, não há que cogitar da necessidade de comprovação, pelo credor exequente, de que o não-recolhimento da exação decorreu de ato praticado com violação à lei, ou de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora.¹⁹³

A mudança de entendimento quanto à aplicabilidade dos mencionados dispositivos foi formada pelo Ministro José Delgado no recurso especial n. 717-717/SP,

¹⁹² MATIAS, João Nogueira. *Responsabilidade tributária de sócios no MERCOSUL*. Belo horizonte: Mandamentos, 2001, p.73.

¹⁹³ 1º turma do STJ- Rel. Min. Teori Albino Zavascki – Resp. 652 – 750/ PR – DJU 21.03.2005, p. 271.

que de forma lúcida e em consonância ao Código Tributário e aos ditames constitucionais, rechaçou sua incidência:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA. [...] 3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional. **4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar. 5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN. [...].** (REsp 717717 / SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 8/5/2006, p. 172).¹⁹⁴

Diante da jurisprudência do STJ, os demais Tribunais Regionais Federais seguiram a trilha hermenêutica proposta:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – MASSA FALIDA – REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA – INADMISSIBILIDADE – ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93 – 1. O art. 135 do CTN dispõe que "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", entre outras pessoas, os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Esta responsabilidade direta, porém, só se dá nos casos concretos ali discriminados, exigindo a "prática de atos com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos" nos precisos termos dessa norma. Sem isso, ter-se-á mera responsabilidade objetiva, de que não cogita o art. 135 do CTN. **2. Em se tratando de cobrança de contribuições sociais, não seria caso de aplicação do art. 13 da Lei nº 8.620/93, porquanto o plenário desta corte declarou a inconstitucionalidade da expressão "os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada", nele contida (arguição de inconstitucionalidade no AI nº 1999.04.01.096481-9/SC, DJU de 16/8/2000, p. 331). [...].** (TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.035016-5

¹⁹⁴ STJ- Rel. Min. Jose Delgado – Resp. 717-717/ SP – DJU 08.05.2006, p. 172. (destaques nossos).

– 2ª T. – Rel. Des. Fed. Antonio Albino Ramos de Oliveira – DJU 17.01.2007).¹⁹⁵

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PESSOA JURÍDICA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – INCOMUNICABILIDADE DO PATRIMÔNIO PESSOAL DO SÓCIO, DIRETOR, GERENTE OU REPRESENTANTE DE PESSOA JURÍDICA – ART. 135, INC. III, CTN – COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO OU ESTATUTOS – ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93 – MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR – I. [...]. **III. No que tange ao disposto no artigo 13, da Lei 8.620/93, a matéria nele tratada é reservada à Lei Complementar, de modo que não é lícito à Lei ordinária imputar responsabilidade tributária não prevista no Código Tributário Nacional ou em outra Lei Complementar que discipline a matéria.** IV. A turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo de instrumento. (TRF 2ª R. – AG 2002.02.01.023208-8 – 4ª T.Esp. – Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira – DJU 07.02.2007 – p. 200).¹⁹⁶

Adiante das decisões colacionadas, percebe-se a evolução da jurisprudência quanto da aplicabilidade dos dispositivos legais ora analisados. Partiu-se de um entendimento de constitucionalidade, tendo respaldo em uma interpretação equivocada do art. 124, inciso II, do CTN. Pensava-se que o mencionado dispositivo autorizava a lei ordinária ampliar as hipóteses de responsabilidade tributária.

Entretanto, a jurisprudência predominante do STJ entendeu que o tema de responsabilidade tributária só poderia ser tratado por Lei complementar e rechaçou a aplicabilidade do art. 13 e seu parágrafo da Lei n. 8.620/93, considerando-os inconstitucionais por invadir a matéria reservada exclusivamente à Lei complementar.

Sem dúvida, a rigidez do Sistema Tributário Nacional está alicerçada nas normas que disciplinam a produção legiferante das matérias tributárias. Daí, a importância desta garantia de caráter formal, que limita e a ordenada a atividade do legislador para os parâmetros indicados pela Constituição Federal.

Tramita no Supremo Tribunal Federal – STF duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra os dispositivos analisados. Uma ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (ADI n. 3.672, de 08 de fevereiro de 2006), e outra ajuizada pela Confederação Nacional dos Transportes (ADI n. 3.642, de 16 de

¹⁹⁵ TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.035016-5 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Antonio Albino Ramos de Oliveira – DJU 17.01.2007. (**destaques nossos**)

¹⁹⁶ TRF 2ª R. – AG 2002.02.01.023208-8 – 4ª T.Esp. – Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira – DJU 07.02.2007 – p. 200. (**destaques nossos**)

dezembro de 2005), sendo o Ministro Cezar Peluso o relator de ambas¹⁹⁷. Percebe-se que a vigência dessa responsabilização pode causar grande obstáculo à atividade empresarial, no tocante à imposição de uma responsabilização excessiva e desproporcional, haja vista que o Código Tributário Nacional já trata da matéria de maneira racional e dentro dos limites de responsabilização tributária aquilutados na Constituição Federal, restando à Corte Suprema declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos questionados em preservação dos direitos e garantias dos contribuintes.

¹⁹⁷ A ADI n. 3.642, de 16 de dezembro de 2005 foi extinta em 15/06/2009. **DECISÃO:** Tendo em vista a superveniência da Lei nº 11.941/2009, cujo artigo 79, inciso VII, torna prejudicado o pedido formulado na inicial, **extingo o processo**, sem julgamento do mérito, por perda de objeto (art. 267, VI, do CPC), e nos termos de assentada jurisprudência da Corte (ADI nº 221/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES. DJ de 22.10.1993; ADI nº 1910/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. DJ de 27.02.2004; ADI nº 1445/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. DJ de 29.04.2005; ADI nº 254/GO, Rel. Min. MAURÍCIO CORREIA, DJ de 05.12.2003). Oportunamente, arquivem-se. Publique-se. Brasília, 15 de junho de 2009. Ministro-Relator **CEZAR PELUSO**. Portanto, foram revogados pela Lei n. 11.941/2009 o art. 13 e seu parágrafo único da Lei n. 8.620/93.

3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SEGUNDO O ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 Considerações iniciais sobre a responsabilidade tributária

Na convivência social, comumente, as pessoas estabelecem limitações para facilitar as suas relações com os demais. As limitações reduzem os custos da interação humana em comparação com a situação em que não há instituições. Sem embargo, é muito mais fácil descrever e ser preciso sobre as regras formais que as sociedades criam do que sobre os modos informais mediante os quais as pessoas estruturam a interação humana.¹⁹⁸

As instituições estabelecem as regras do jogo em uma sociedade, incentivam a interação social, política ou econômica. O Direito, por sua vez, ao estabelecer regras de conduta permissivas ou proibitivas modelam as relações entre as pessoas. Tais regras deverão levar em conta os diversos impactos que delas derivam, nisto, os impactos econômicos serão de grande importância sobre a distribuição ou alocação dos recursos e sobre os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados.¹⁹⁹

Assim, a fiscalidade constitui instrumento essencial da política de expansão da economia de um país ou entrave desta.²⁰⁰ Na medida em que o Estado adota uma política fiscal que estorva a formação de empresas; que cria gravames à livre-iniciativa através de mecanismos de arrecadação em desacordo aos fatos econômicos passivos de tributação; na edição de leis flagrantemente inconstitucionais e; na falta de planejamento administrativo, o Estado interfere negativamente na promoção e no encaminhamento do desenvolvimento socioeconômico. Haja vista que as regras que disciplinam o sistema tributário de um país estão intrinsecamente vinculadas ao

¹⁹⁸ NORTH, Douglass C. *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*. Traducción de Agustín Bárcena. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 1990, p. 54.

¹⁹⁹ ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. Análise econômica do Direito e das Organizações. ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (orgs.). *Direito & economia*. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2005, p. 3.

²⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualizado por Dejalma Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 181.

planejamento da alocação dos recursos financeiros dos entes tributados, porquanto o tributo representa um custo econômico muito relevante.²⁰¹

Não obstante, o mecanismo da tributação, à medida que intervém diretamente na alocação e distribuição dos recursos na sociedade pode reduzir as desigualdades na riqueza, na renda e no consumo. A tributação é um dos instrumentos básicos como uma fonte crucial de obtenção de recursos para o desempenho das atividades públicas, e para financiamento das diversas necessidades sociais.

Nesse diapasão, qualquer interferência na responsabilização societária somente poderá advir mediante lei. Em vista disto, o art. 596 do Código de Processo Civil prescreve que os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei. Logo, a responsabilização dos dirigentes das sociedades empresárias pelo adimplemento dos créditos tributários constitui uma dessas previsões legais.

Indubitavelmente, o tema da responsabilidade tributária é muito tormentoso, ainda mais quanto à responsabilidade dos dirigentes das empresas. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência não são uníssonos na concepção do instituto. Disto, decorre a insegurança no setor empresarial, que não tem a definição clara das implicações da responsabilidade tributária daqueles que administram as sociedades empresárias.²⁰²

3.2 O papel funcional das sociedades empresárias

As sociedades empresárias, muito além de sua capacidade de aglutinação de capitais, desempenham a função de distribuir rendas, ofertar empregos, aperfeiçoar técnicas, elevar o produto nacional, atrair divisas, promover assistência social, em suma, têm a possibilidade de mudança da realidade socioeconômica de um país. Funcionam para propiciar a satisfação de múltiplos interesses: dos proprietários, dos empregados e da comunidade em que se encontram integradas.²⁰³

²⁰¹ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação/elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 213.

²⁰² COSTA, Allison Garcia. Responsabilidade tributária dos sócios. Inteligência do inc. VII do art. 134 e do inc. III do art. 135, ambos do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, ano 13, n. 63, 82/91, jul./ago. 2005, p. 83.

²⁰³ GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 115.

Diante de seu perfil funcional, a sociedade empresária é encarada pela ordem jurídica como um ente dotado de um conjunto de pessoas e bens patrimoniais voltados a ações que irradiam interesses econômicos, sociais, tributários, dentre outros.

A propriedade em regime de empresa está fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa (art. 170 da Constituição Federal de 1988²⁰⁴).

Os bens de produção serão empregados em comportamentos positivos, potencializando a concretização dos interesses gerais que regem a atividade empresarial, sob a inspiração da função social.

Inegável a preocupação constitucional com o emprego dos bens de produção visando a uma destinação social, mas isto não é o suficiente para a prevenção contra os vícios da ordem econômica-tributária (§ 4º, art. 173, da Constituição Federal de 1988²⁰⁵).

José Lamartine Corrêa de Oliveira²⁰⁶ já preconizava que, à medida que as estruturas sociais e econômicas evoluem, tipos legais previstos para determinadas funções vão sendo utilizados para outras funções não previstas pelo legislador, e, quando estas funções novas contrastam com os valores da ordem jurídica existente, há uma crise de função do instituto.

3.3 A pessoa jurídica e seus atributos

A pessoa jurídica constitui uma comunidade de indivíduos a que a ordem jurídica impõe deveres e confere direitos subjetivos que não podem ser vistos como deveres ou direitos individuais dos membros que formam esta corporação, mas que competem exclusivamente à pessoa jurídica.²⁰⁷

Hans Kelsen²⁰⁸ ao tratar da pessoa jurídica afirmava que o comportamento humano regulado por uma norma jurídica é composto de dois elementos: um elemento

²⁰⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:[...].

²⁰⁵ Art. 173. [...]. § 4º. A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

²⁰⁶ OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 608.

²⁰⁷ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Traduzido por João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 194.

²⁰⁸ *Idem. Ibidem*, pp. 199-200.

material, que consiste na ação ou omissão; e um elemento pessoal, que é o indivíduo que deve agir ou omitir-se. As normas gerais que impõem deveres às pessoas jurídicas são incompletas, elas determinam o elemento material do comportamento humano, isto é, o que deve ser praticado ou omitido, mas não o elemento pessoal. Este é dado pelo contrato social, pelos estatutos ou atos constitutivos da pessoa jurídica, que se apresenta no ordenamento jurídico com uma ordenação particular.

Se as idéias de Hans Kelsen não foram aceitas integralmente pela comunidade jurídica, no entanto, faz-se mister reconhecer sua importância para a construção e evolução do pensamento jurídico contemporâneo.

Outras teorias contribuíram para a compreensão da pessoa jurídica: (i) a teoria da ficção; (ii) a teoria da equiparação; (iii) a teoria da realidade; (iv) e a teoria da realidade das instituições jurídicas.²⁰⁹

A teoria da ficção na concepção de Savigny parte, inicialmente, de um sistema jurídico que reconhecia no homem o centro “natural” de direitos e deveres. A ficção seria o meio de afirmar o caráter artificial de tal atribuição à pessoa jurídica, sem negar a realidade própria dos agrupamentos humanos aos quais é atribuída a personalidade jurídica. Nisto, a pessoa jurídica seria uma ficção do Direito, incapaz de gerar uma vontade própria, senão, através dos interesses dos sócios.²¹⁰

Esta teoria não explica por que somente as pessoas jurídicas seriam ficções, impossibilitando o Direito de criar suas próprias realidades. Logo, a pessoa jurídica nada mais é que um instrumento organizacional de operação de interesses particulares dos sócios.

A teoria da equiparação não destoava da anterior, negando qualquer personalidade jurídica como substância e admitindo somente que há certas massas de bens, certos patrimônios equiparados, no seu tratamento jurídico, às pessoas naturais.²¹¹

O precursor da concepção realista foi Otto Von Gierke que afirmou ser a pessoa jurídica um fenômeno associativo capaz de ter vontade própria como realidade social,

²⁰⁹ COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 4. ed. São Paulo: Forense, 2005, p. 328; TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação/elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 456-457.

²¹⁰ COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *op. cit.*, pp. 329-330.

²¹¹ TÔRRES, Heleno. *op. cit.*, p. 457.

considerando em paralelo a pessoa natural, atribuindo-lhe personalidade jurídica, fonte de vontade própria, capaz de direitos e obrigações perante terceiros.²¹²

De resto, a teoria da realidade das instituições jurídicas admite que o direito crie suas próprias instituições e entes personificados. Concebe a pessoa jurídica como realidade criada pelo Direito, enquanto centro de imputação de direitos e obrigações.²¹³

Destarte, a definição de pessoa jurídica deve ser analisada no contexto normativo em que pode vir inserida, daí a construção de ilações acerca de sua essência refletirá a opção prevista na lei.²¹⁴

Em decorrência do reconhecimento legal de seu caráter autônomo, a pessoa jurídica exala dois principais atributos: (i) personalidade jurídica; (ii) autonomia patrimonial. Estes atributos transforma a pessoa jurídica em um novo ser, estranho à individualidade daqueles que em um estágio inicial reuniram-se para sua formação, e o seu patrimônio assegurará sua responsabilidade direta em relação a terceiros no cumprimento de suas obrigações sociais.

A pessoa jurídica adquire sua personalidade jurídica 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. 45 do Código Civil²¹⁵).

O Código Civil reitera no art. 985 que: “A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).”

Assim, a lei ao atribuir personalidade jurídica às pessoas jurídicas as considera entes, capazes de direitos e deveres na ordem civil.

²¹² COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *op. cit.*, pp. 332-333.

²¹³ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação/elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 457-458.

²¹⁴ O Decreto n. 2.427, de 17 de dezembro de 1997 promulgou a Convenção Interamericana sobre Personalidade e Capacidade de Pessoas Jurídicas no Direito Internacional Privado, concluída em La Paz, em 24 de maio de 1984. Art. 1. Esta Convenção aplicar-se-á às pessoas jurídicas constituídas em qualquer dos Estados - Partes, entendendo-se por pessoa jurídica toda entidade que tenha existência e responsabilidade próprias, distintas das dos seus membros ou fundadores e que seja qualificada como pessoa jurídica segundo a lei do lugar de sua constituição.

²¹⁵ 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.

Já a autonomia patrimonial significa dizer que o patrimônio da sociedade difere por completo dos seus constituidores, em regra é ele que responderá pelas obrigações contraídas pela sociedade.

José Lamartine Corrêa de Oliveira²¹⁶ salientava que a separação patrimonial e a limitação da responsabilidade do sócio longe de ser um ‘privilegio’ é um princípio da mais alta importância que também deverá dominar as regras jurídicas que venham a compor o futuro direito empresarial geral.

A redação do Código Civil de 1916 previa no art. 20²¹⁷ que as pessoas jurídicas tinham existência distinta da dos seus membros, implicando a separação entre os respectivos patrimônios. O vigente Código Civil não reproduziu o mencionado dispositivo, porém, enumera outros que denotam a autonomia patrimonial da sociedade empresária, dentre os quais: (i) o art. 997, inciso III²¹⁸, que alude que o capital da sociedade pode compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária; (ii) o art. 1.022²¹⁹, que permite à sociedade adquirir direitos, assumir obrigações e proceder judicialmente; (iii) por fim, o art. 50²²⁰, que versa sobre a desconconsideração da personalidade jurídica por confusão patrimonial.

Portanto, a autonomia patrimonial nas sociedades empresárias socializa as perdas decorrentes do insucesso da empresa entre seus sócios e credores, propiciando o cálculo empresarial relativo ao retorno dos investimentos.²²¹

3.4 Estrutura geral da responsabilidade civil

A palavra responsabilidade é polissêmica, haja vista os muitos significados que de si denotam. Quando se afirma que alguém é responsável, segundo o contexto em que se expressa, indica que se trata de uma pessoa sensata, ou que tem certa obrigação

²¹⁶ OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 409.

²¹⁷ Art. 20. As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros.

²¹⁸ Art. 997. [...]. III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária; [...].

²¹⁹ Art. 1022. A sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador.

²²⁰ 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.

²²¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 38.

específica por razão de um cargo, ou que se ache obrigado a pagar uma dívida ou reparar um dano, ou que é um autor de um ato ilícito, ou irá sofrer uma sanção por ato ilícito cometido por ele ou por terceiro.²²²

Daí, a dificuldade e complexidade do tema da responsabilidade consistindo em uma das matérias mais difíceis, vastas e confusas de sistematizar.²²³

Bernardo Ribeiro Moraes explica que a origem do vocábulo ‘responsabilidade’ vem da raiz latina *spond*, do verbo *respondeo-ere*, e é palavra utilizada para indicar a situação de toda pessoa que é convocada para responder por certa situação que lhe foi atribuída. Pode a responsabilidade se revestir de diferentes aspectos morais, religiosos e inclusive aspectos jurídicos, neste caso, a responsabilidade jurídica vem a ser a própria figura da responsabilidade (*in genere*), transportada para o campo do Direito.²²⁴

Porquanto, a responsabilidade civil emergirá quando o agente que se encontra vinculado a um preceito normativo deixar de observá-lo, resultando em dano a terceiros.

Maria Helena Diniz²²⁵ entende que responsabilidade civil é a aplicação de medidas que obriguem uma pessoa a reparar o dano moral ou patrimonial causado a terceiros, em razão de ato por ela mesma praticado, por pessoa por quem ela responde, por alguma coisa a ela pertencente ou de simples imposição legal.

Hans Kelsen²²⁶ afirmava que o conceito de responsabilidade estava ligado ao conceito de dever jurídico, mas que deste deveria ser distinguindo²²⁷. Uma determinada conduta seria juridicamente obrigatória quando a conduta oposta fosse pressuposto de uma sanção. Porém, a sanção não tem, necessariamente, de ser dirigida ao indivíduo obrigado a uma determinada conduta. Quando a sanção é dirigida a outro indivíduo, este, que responde pelo ilícito, é o responsável. Se sanção é dirigida a quem praticou o ilícito, o delinquente responde por ilícito próprio, sendo o “obrigado” e o “responsável”

²²² GUIBOURG, Ricardo A. *Teoría general del derecho*. Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 35.

²²³ GAGLIARDO, Mariano. *Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas: societária-tributaria-aduanera-otras responsabilidades específicas*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 691.

²²⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Responsabilidade jurídica tributária. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário* (coord.). 4.ed. Belem: CEJUP, 1995, v. 5, p. 309.

²²⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil: Responsabilidade civil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 7, p. 32.

²²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Traduzido por João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 133-134.

²²⁷ “A distinção entre dever (obrigação) e responsabilidade também encontra expressão na linguagem. Somos obrigados a uma determinada conduta, que é sempre e apenas a nossa própria conduta; não podemos ser obrigados à conduta de outrem. Respondemos por uma determinada conduta própria, e respondemos também pela conduta de outrem.” Idem. Ibidem, pp. 135-136.

uma mesma pessoa. Porém, quando um indivíduo responde por delito de outrem, o “obrigado” e o “responsável” são pessoas distintas.

A interligação entre a responsabilidade civil e a responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades empresárias decorrente de que as duas resultam da prática de uma conduta ilícita. O agente ativo, em ambas as situações incorre na quebra de uma dever legal passivo de recomposição pecuniária.

Cabe asseverar que o intuito da responsabilização, seja tributária ou civil, busca restabelecer o equilíbrio do *status quo* anterior à ocorrência do ilícito, ou ao mais próximo deste, tendo em vista que em muitas situações a restauração dos fatos torna-se impraticável, *e. g.*, os danos causados em um grande desastre ambiental, além de reprimir e desestimular a continuidade da ilicitude.

3.4.1 Pressupostos

A responsabilidade civil exige a comprovação de quatro pressupostos, quais sejam: (i) a conduta; (ii) o nexo de causalidade; (iii) o dano; (iv) e o elemento volitivo que guia a conduta. Diante da presença de tais requisitos, estará configurada a responsabilidade, razão pela qual se impõe o dever de indenizar aquele que sofreu o dano.

3.4.1.1 Conduta

O termo inicial da responsabilidade civil é identificado pela conduta humana comissiva ou omissiva em razão de ato que gere dever de reparação.

A ação que desencadeia o dano a terceiros e, conseqüentemente, o dever de satisfazer os direitos do lesado, pode ocorrer pela infração de um dever contratual, legal ou social.

Para a responsabilidade tributária dos dirigentes das empresas, o comportamento que resulta na quebra do dever legal ou social no cumprimento da obrigação tributária pode gerar responsabilidade.

3.4.1.2 Nexo de causalidade

O nexo de causalidade dentro da teoria de causa e efeito se expressa no vínculo indispensável que liga o agente (dirigente societário) ao comportamento antijurídico (descumprimento da obrigação tributária).

Restaria descaracterizada qualquer pretensão de reparação de dano, a inexistência da devida correlação da ação do agente ao resultado sofrido.

3.4.1.3 Dano

Na sistemática da estruturação da responsabilidade civil o dano constitui o elemento nuclear, isto porque não pode haver responsabilidade sem a ocorrência de um dano devidamente caracterizado.

No Direito Tributário, o dano passivo de responsabilização do dirigente societário resulta do descumprimento da obrigação principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e da obrigação acessória que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, do interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

3.4.1.4 Elemento volitivo

Em regra, a responsabilização civil é baseada na culpa *lato sensu* (dolo e culpa em *stricto sensu*), embora se tenha a hipótese de responsabilidade em que independe o aferimento do elemento volitivo, que será vista no tópico seguinte.

José de Aguiar Dias propõe a definição de culpa como a falta de diligência na observância da norma de conduta, isto é, o desprezo, por parte do agente, do esforço necessário para observá-la.²²⁸

Portanto, o dano pode ser causado em razão da conduta em que não se observou os padrões de diligência exigidos para a situação, ou quando o agente tendo plena consciência das conseqüências de seu comportamento, deliberadamente, decide realizá-lo.

²²⁸ DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, v. 1, p. 120.

No Direito Tributário, mais especialmente, para a configuração da hipótese de responsabilização do art. 135, inciso III do CTN, faz-se imprescindível a devida comprovação do elemento volitivo do dolo na prática dos comportamentos previsto no mencionado dispositivo.

3.5 Responsabilidade objetiva e subjetiva

A distinção entre a responsabilidade objetiva e a subjetiva tem por base a exigência ou ausência de culpa como fundamento do dever de reparar o dano.

A responsabilidade subjetiva tem por pressuposto o aferimento da culpa *strito sensu* ou do dolo, em contraponto, a responsabilidade objetiva exige apenas a relação de causalidade entre o dano percebido pela vítima e a ação do agente causador.

A teoria da responsabilidade objetiva se desenvolveu em razão de o sistema de imputação de responsabilidade com aferimento do elemento volitivo gera inconvenientes em situações em que o dano, apesar de existente, quedava-se sem a devida reparação e imputação ao agente causador, devido à dificuldade de realização da prova, situação típica são as agressões ao meio ambiente natural (art. 225, § 3º, Constituição Federal de 1988²²⁹).

Carlos Roberto Gonçalves assevera que a responsabilidade objetiva resulta quando certas pessoas podem ser chamadas pela lei para responder independentemente de culpa. Esta teoria dita objetiva, ou do risco, tem como postulado que todo o dano é indenizável, e deve ser reparado por quem a ele se liga para um nexo de causalidade, independentemente da culpa.²³⁰

O parágrafo único do artigo 927 do Código Civil dispõe, *in verbis*:

Art. 927. [...]

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

²²⁹ Art. 225. [...]. § 3º. As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

²³⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 1, p. 18.

Diante do supracitado dispositivo legal, ampliaram-se as situações que podem gerar a responsabilidade objetiva; além das hipóteses típicas legais, têm-se, também, as atividades que por sua natureza implicam riscos para outrem, restando aos tribunais definirem e balizarem as atividades que comportam esse risco inerente.

Por fim, é importante ressaltar que a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN não se coaduna com a teoria do risco pelas razões enumeradas no tópico seguinte.

3.6 A importância da limitação da responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias

A sociedade limitada e a anônima têm por característica a irresponsabilidade de seus constituidores pelas obrigações sociais.

Os sócios optam em organizar suas empresas na forma das sociedades supracitadas porque, a princípio, caso a sociedade não tenha recursos para cumprir com todas as suas obrigações pecuniárias, os credores não poderão recorrer ao patrimônio pessoal dos sócios para saldar as dívidas sociais. São os credores que assumem o risco do não-pagamento de seus créditos, em caso de insolvência da sociedade.²³¹

Esta redistribuição do risco decorrente da autonomia patrimonial dos sócios tem justificativas econômicas. Pois, a ilimitação de responsabilidade geraria aversão ao empreendedorismo empresarial.

Fábio Ulhoa Coelho destaca que a partir do postulado jurídico de que o patrimônio dos sócios não responde por dívidas da sociedade, motivam investidores e empreendedores a aplicar dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco. Se não existisse o princípio da separação patrimonial, os insucessos na exploração da empresa poderiam significar a perda de todos os bens particulares dos sócios, amealhados ao longo do trabalho de uma vida, ou mesmo gerações, e, nesse quadro, menos pessoas se sentiriam estimuladas a desenvolver novas atividades empresariais. No final, o potencial econômico do país não estaria eficientemente otimizado, e as pessoas em geral seriam prejudicadas, tendo menos acesso a bens e serviços.²³²

²³¹ MUNIZ, Joaquim P. Princípio da autonomia patrimonial e desconsideração da personalidade jurídica. *Revista de Direito Empresarial – IBMEC*, Rio de Janeiro, n. 3, 145/169, 2003, p. 148.

²³² COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, pp. 15-16.

É evidente o papel desenvolvimentista da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais, por conseguinte, a tendência é a diversificação dos investimentos reduzindo o risco do investidor ou empreendedor, sendo um dos instrumentos para o desenvolvimento econômico do país.²³³

Não obstante as justificativas econômicas para a limitação de responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias, tal limitação, porém, pode gerar efeitos negativos, na hipótese, *e. g.*, de a empresa contrair inúmeras obrigações perante os credores e por meio de operações obscuras de seus controladores torná-la insolvente em prejuízo direto ao meio econômico e social.

Para estas situações o ordenamento jurídico deve prever as devidas medidas repressivas e preventivas. Com o intuito de coibir estes atos que lesam não apenas um determinado número de credores, mas toda uma ordem social, econômica e tributária, enfraquecendo o potencial empreendedorístico do país.

Portanto, o insucesso no exercício regular da atividade empresarial não tem congruência com a teoria do risco, pelo fato de que os postulados dessa teoria (responsabilização total pelos danos e prejuízos do empreendimento) obstaculizariam os efeitos positivos da limitação da responsabilidade dos sócios.

3.7 Fundamentos para responsabilização tributária

O estudo da responsabilização tributária passa inicialmente pela perquirição, ainda que perfunctória, da análise da obrigação tributária, da limitação constitucional para definição do sujeito passivo e da sujeição passiva (que serão objeto de estudo nos tópicos 3.7.1, 3.7.2 e 3.7.3), isso porque são os pilares que compõem a estrutura da relação jurídica tributária, que, por seu turno, da responsabilização tributária.

A idéia de responsabilidade tributária funda-se em uma norma jurídica prescritiva que imbrica na inclusão do sujeito que realizou a prescrição normativa na relação jurídica tributária, constituindo um vínculo obrigacional do sujeito passivo em adimplir a prestação tributária ao Fisco.

²³³ MUNIZ, Joaquim P. Princípio da autonomia patrimonial e desconsideração da personalidade jurídica. *Revista de Direito Empresarial – IBMEC*, Rio de Janeiro, n. 3, 145/169, 2003, p. 150.

Amílcar de Araújo Falcão²³⁴ influenciado pela doutrina civilista afirmava a existência do vínculo obrigacional de débito e de responsabilidade na relação jurídica tributária. Esta teoria dualista não foi recepcionada integralmente pela doutrina do Direito Tributário.

Alfredo Augusto Becker não converge para diferenciação no campo do Direito Tributário entre débito e responsabilidade. Para o autor não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é, considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.²³⁵

Portanto, a responsabilidade na seara tributária implica submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Esta submissão provém expressa disposição legal.²³⁶

Ressalta-se que, além de expressa disposição legal, a responsabilidade tributária exige a existência de algum vínculo dos responsáveis com o fato gerador, constituindo um mínimo de garantia dos sujeitos passivos diante da discricionariedade do legislador.

Por fim, no que diz respeito às suas características, a responsabilidade tributária poderá ser por substituição, por solidariedade ou subsidiária.

3.7.1 Obrigação tributária

A obrigação tributária, como qualquer outra, consiste no dever de prestação, e traz consigo os mesmos elementos das demais espécies de obrigações, isto é, a duplicidade de sujeitos, um objeto e um vínculo jurídico. Não obstante, a obrigação tributária decorre de lei, significa dizer que dela resulta sua causa de existir e não da vontade das

²³⁴ FALÇÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, pp.96-97. Neste sentido: JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Bueno Aires: Liceo Profesional, 1969, tomo I, p. 198.

²³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 558.

²³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 116.

partes. A obrigação tributária surge e se extingue vinculada por ato legislativo que lhe autorize. Daí, sua natureza de direito público.²³⁷

Pode-se dizer que a fonte mediata da obrigação tributária é a lei; enquanto, a fonte imediata será o fato descrito na norma. Logo, uma disposição legal, sem a ocorrência do fato descrito, por si só, não gera a obrigação tributária. Como também, o fato sem previsão legal, que lhe atribui essa condição, não será capaz de originar a obrigação.

Como exposto acima, a obrigação tributária constitui uma relação jurídica de direito público, mas isto não significa que seja uma relação de poder absoluto, em que o Estado impõe coercitivamente o tributo no exercício de seu poder de soberania sem qualquer limitação.

Esta concepção não encontra mais sustentação de proceder, haja vista, hodiernamente, que a relação jurídica tributária aparece vinculada aos direitos fundamentais. Nasce, por força de lei, no espaço determinado pela Constituição, podendo ser objeto de contestação perante o Poder Judiciário, na medida em que os destinatários da norma entenderem que suas garantias e direitos tenham sido desrespeitados.²³⁸

O art. 113 e seus parágrafos do CTN dispõem sobre a obrigação tributária, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O *caput* do art. 113 afirma que a obrigação tributária será principal ou acessória. Tais obrigações definidas nos parágrafos § 1º e § 2º do referido artigo indicam que não existe, no Direito Tributário, obrigação principal e outras subordinadas ou acessórias

²³⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 361. SOUZA, Gelson Amaro de. *Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal*. Presidente Prudente: Data Juris, p. 39; FALÇÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 25.

²³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 233-235.

(art. 92, do CC²³⁹), mas todas elas são autônomas, apenas com objetos diferentes. Entretanto, não é devida a exigência de cumprimento de obrigação acessória ao sujeito passivo que não tem relação imediata ou mediata com a obrigação principal, haja vista que a vinculação da obrigação acessória reside no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Se não há tributos a arrecadar ou fiscalizar, não há que se impor obrigação acessória, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, assim entende:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN – EMPRESA NÃO-CONTRIBUINTE – OBRIGATORIEDADE DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS – INEXISTÊNCIA – ART. 113, § 2º, DO CTN – I. A discussão dos autos cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo. II. Restou incontroverso o fato de que a empresa recorrida não recolhe ISSQN aos cofres do Município de São Paulo. III. **Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, *ex vi legis*, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação.** IV. *In casu*, não se verifica o aludido interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN. V. Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau de independência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária. VI. Se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão ‘no interesse da arrecadação’. VII. Recurso Especial improvido. (STJ – REsp 539.084/SP – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 19.12.2005)²⁴⁰

Desse modo, embora o Código Tributário Nacional tenha conferido certo grau de independência entre a obrigação tributária principal e acessória, não há que se admitir a imposição desta quando aquela não exista, ou seja, é inócuo o cumprimento da obrigação acessória estando ausente a obrigação tributária principal.

Ademais, a exigência de obrigação acessória não é o meio idôneo para o aferimento do sujeito passivo da obrigação tributária principal, esta deve vim claramente definida em lei.

²³⁹ Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.

²⁴⁰ STJ – REsp 539.084/SP – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 19.12.2005 (**destaques nossos**).

Ressalva-se as situações de exclusão do crédito tributário, tendo em vista a determinação legal que não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente (art. 175, parágrafo único do CTN). Assevera-se que na circunstância de inexistência das hipóteses de exclusão fiscal, o sujeito passivo estaria vinculado tanto a obrigação tributária principal como a obrigação tributária acessória.

Com relação ao conceito de obrigação principal inserido no § 1º, o legislador não se deteve à adequação dogmática do tributo, ao dispor que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O legislador olvidou-se de que o conceito de tributo expurga qualquer obrigação que tenha como prestação, sanção oriunda de ato ilícito. A obrigação tributária cuida de tributo e não de sanção.

Paulo de Barros Carvalho assevera que a idéia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade ou multa, estaria negando o caráter e desnaturando a instituição do tributo.²⁴¹

O objetivo do legislador em inserir a penalidade pecuniária como objeto da obrigação principal foi facilitar a cobrança do crédito que lhe é fruto, beneficiando do mesmo regime processual, quer administrativo, quer judicial, na obtenção destes créditos.²⁴²

Seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho²⁴³ no § 2º do supracitado artigo encontra-se outro equívoco, ao transmitir a ilação de que a obrigação acessória é espécie da obrigação tributária, contudo, as prestações positivas ou negativas objeto das obrigações acessórias são destituídas de valor patrimonial, não se enquadrando no conceito de obrigação que corresponde às relações jurídicas susceptíveis de apreciação econômica.

²⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 208. Em sentido diverso, Gelson Amaro de Souza assevera, a saber: Sob o ponto de vista legal, a obrigação tributária tanto pode originar de tributo ou de outro fato (ou ato) gerador devidamente previsto em lei, conforme se apura das interpretações dos artigos parágrafo terceiro, 113 e 139, do CTN. Se imaginássemos que a obrigação tivesse apenas uma natureza e esta oriunda tributo, não haveria razão de ser do artigo 139, que diz textualmente que o crédito tributário tem a mesma natureza dessa obrigação. Logo, o crédito tributário abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, conforme se vê do artigo 113 e seus parágrafos, do CTN. Uma interpretação destes dispositivos em conjunto e sistematicamente, leva a esta conclusão. SOUZA, Gelson Amaro de. *Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal*. Presidente Prudente: Data Juris, pp. 42-43.

²⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Obrigação tributária. In: NASCIMENTO, Carlos Valdir do. *Comentários ao CTN*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 259.

²⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 210.

Interessante que a obrigação tributária principal somente pode ser veiculada mediante lei (art. 97, inciso III, do CTN²⁴⁴), assim como a cominação de penalidades (art. 97, inciso V, do CTN²⁴⁵), enquanto a obrigação acessória decorre da legislação tributária (1º parte do § 2º do art. 113 do CTN²⁴⁶). Se, *e.g.*, uma obrigação acessória veiculado por um decreto que prevê em seu descumprimento uma sanção e esta hipótese não se encontra tipificada em lei, cabalmente, esta penalidade não terá fundamento para sua validação e aplicação. O respeito ao princípio da legalidade estrita, nesta situação, é imprescindível, pois não se está definindo obrigação acessória, e sim, cominando uma penalidade fiscal. A jurisprudência perfilha neste sentido, a saber:

TRIBUTÁRIO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS - DIMOB - ARTS. 3º, II, E 4º DA IN SRF Nº 304/2003 - ILEGALIDADE – **1. A in SRF 304/02, ao cominar multa às associadas do sindicato das empresas de compra, venda, locação, administração, incorporação e loteamento de imóveis e dos edifícios residenciais e comerciais do Estado do Paraná - Secovi-PR, para o caso de descumprimento da obrigação acessória prevista no seu art. 3º, II, extrapolou o conteúdo do art. 57 da medida provisória nº 2.158-35/2001, violando os arts. 5º, II, da constituição e 97, V, do CTN.** 2. O art. 4º da in 304/03, ao dispor que a omissão de informações ou a prestação de informações falsas na dimob configura hipótese de crime contra a ordem tributária prevista no art. 2º da Lei nº 8.137/90, dispôs sobre matéria reservada de forma absoluta à Lei (art. 5º, XXXIX, da constituição). (TRF 4ª R. – AMS 2004.70.05.001109-8 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Antonio Albino Ramos de Oliveira – DJU 08.11.2006 – p. 389)²⁴⁷

TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – IN Nº 304/04 – DIMOB – IMPOSIÇÃO DE MULTA (ART. 3º, II) – DEFINIÇÃO DE CRIME (ART. 4º) – **Ainda que as obrigações acessórias, por constituírem simples deveres formais e não restrições à liberdade ou mesmo ao patrimônio dos contribuintes, possam decorrer da legislação tributária, por força dos arts. 113, § 2º, e 115 do CTN, e que a expressão ‘legislação tributária’ compreenda as normas complementares, dentre as quais os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, como se vê dos arts. 96 e 100, I, do CTN, certo é que a imposição de multas pelo seu descumprimento depende, esta sim, de lei em sentido estrito, forte no art. 5º, II, da CF e no art. 97, V, do CTN, bem como a definição de crimes,**

²⁴⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]. III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; [...].

²⁴⁵ Art. 97. [...]. V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; [...].

²⁴⁶ Art. 113. [...]. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária [...].

²⁴⁷ TRF 4ª R. – AMS 2004.70.05.001109-8 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Antonio Albino Ramos de Oliveira – DJU 08.11.2006 – p. 389. **(destaques nossos)**

consoante o art. 5º, XXXIX, da CF. (TRF 4ª R. – AMS 2004.70.02.001807-8/PR – 2ª T. – Rel. Juiz Leandro Paulsen – DJU 25.01.2006)²⁴⁸

O § 3º do art. 113 do CTN aquilata que o descumprimento das prestações positivas ou negativas referentes às obrigações instrumentais do § 2º, tem a conversão desta em obrigação principal atinente à penalidade pecuniária.

Ora, como já demonstrado, penalidade pecuniária não tem natureza de obrigação tributária, logo não se pode converter a norma secundária (sanção) em norma primária (obrigação) resultando em mais um equívoco por parte do legislador, que com esta opção pretendeu que obrigação acessória, convertida em penalidade, seja cobrada como crédito tributário com todos os benefícios processuais que lhe são próprios.²⁴⁹

3.7.2 Limitações constitucionais para definição de sujeito passivo

A definição do sujeito passivo da relação jurídica tributária é papel do legislador infraconstitucional, através da competência tributária outorgada pela Constituição Federal. Todavia, essa prerrogativa não é vazia de limites.

A capacidade contributiva é o vetor principal desses limites, que serve para averiguar a medida de igualdade entre os possíveis sujeitos passivos da relação jurídica tributária. O atendimento deste vetor assegura que a cobrança dos tributos não acarrete um efeito confiscatório indevido. Pois, caso as pessoas que se encontram em situação jurídica equivalente tenham tratamento jurídico diferenciado é inevitável que o princípio da isonomia restará maculado, bem como o da capacidade contributiva.

Logo, se existe um mesmo vínculo econômico eleito pelo Constituinte como tributável, aqueles que irão suportar o ônus fiscal não poderão sofrer distinções sem que elas estejam previstas ou autorizadas pela Constituição Federal²⁵⁰. Caso contrário comprometer-se-á o princípio da segurança jurídica e o da equivalência tributária.

²⁴⁸ TRF 4ª R. – AMS 2004.70.02.001807-8/PR – 2ª T. – Rel. Juiz Leandro Paulsen – DJU 25.01.2006. **(destaques nossos)**

²⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 211.

²⁵⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Alfredo Augusto Becker afirma que nos países cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o “princípio da capacidade contributiva”, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária aquela pessoa de cuja renda ou capital, acima do mínimo indispensável, a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.²⁵¹

Portanto, o sujeito passivo da obrigação tributária deverá ser a pessoa que expresse capacidade contributiva e que pertença ao conjunto de indivíduos que estejam direta ou indiretamente vinculados aos fatos jurídicos tributados.²⁵²

3.7.3 Sujeição passiva tributária

A sujeição passiva tributária indica os sujeitos que suportarão o ônus fiscal. O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento como objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.²⁵³

Luís Cesar Souza de Queiroz²⁵⁴ afirma que o sujeito passivo tributário é o titular do pólo passivo de uma relação jurídica tributária (determinada e individualizada).

Os arts. 121 e 122 do CTN trazem a definição de sujeito passivo de obrigação tributária principal e acessória, respectivamente, *in verbis*:

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

[...]

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

Diante dos dispositivos, conclui-se que o sujeito passivo é toda pessoa física ou jurídica, de quem se exige o dever legal de pagar tributo ou penalidade pecuniária, bem como de praticar deveres instrumentais vinculados à obrigação tributária.

²⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 297.

²⁵² REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos sócios e administradores pelos débitos tributários da pessoa jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 15, n. 74, 15/35, maio-jun. 2007, pp. 17 e ss.

²⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 77.

²⁵⁴ QUEIROZ, Luís César de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 180.

Destarte, aquele que está em conexão direta ou indireta com o aspecto material que compõe a hipótese de incidência será o sujeito passivo da relação jurídica tributária.²⁵⁵

Assevera-se que o sujeito passivo da obrigação principal pode ser expresso pelo contribuinte ou pelo responsável, *in verbis*:

Art. 121. [...]

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.

O contribuinte é o sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por título próprio. É obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica causa jurídica do tributo.²⁵⁶ Esta situação se traduz na sujeição passiva direta. Quando a lei imputa a um terceiro, que não realizou o fato imponível da obrigação, o dever de satisfazer o crédito tributário, tem-se a figura do responsável tributário que se traduz na sujeição passiva indireta.

3.7.3.1 Contribuinte

O contribuinte relaciona-se diretamente com os fatos que configuram objetivamente o fato imponível, vinculando-o ao pagamento dos tributos. A doutrina de Rubens Gomes de Sousa propagou a classificação entre sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta. Porquanto, quando o tributo for cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, dá-se a sujeição passiva direta. É o caso do contribuinte. Entretanto, pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar tributo de pessoa diferente. Dá-se a sujeição passiva indireta.²⁵⁷

²⁵⁵ AFONSO, Sylvio César. Sujeição passiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14, n. 70, 72-80, set./out. 2006, p. 73.

²⁵⁶ JARACH, Dino. *O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Traduzido por Dejalma Campos. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 179.

²⁵⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeira S/A, 1960, pp. 54-55.

O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou fato previsto em lei.²⁵⁸

Luciano Amaro²⁵⁹ aborda três dimensões sobre o contribuinte: (i) a primeira, compreende o contribuinte como aquele que participa e realiza o fato imponible. A idéia de relação pessoal seria de autoria do fato imponible; (ii) a segunda, reside no conceito jurídico-formal, assim será contribuinte quem a lei o designar, observados os parâmetros que decorrem da Constituição Federal e do CTN; (iii) e, por último, contribuinte é a pessoa que demonstre capacidade contributiva com a ocorrência do fato imponible.

Amílcar de Araújo Falcão²⁶⁰ sustentou que o contribuinte (*Steuerschuldner*) seria o sujeito passivo tributário com responsabilidade originária. A sua configuração resultaria da simples realização do fato imponible. Verificado tal pressuposto de fato, sobressai logo a sua atribuição à pessoa, cuja capacidade econômica ele traduz. A identificação do contribuinte, portanto, incumbe ao intérprete: independe de menção na lei.

O entendimento de Amílcar de Araújo Falcão não resiste aos ditames constitucionais e legais que regem a matéria posta; a identificação da figura do sujeito passivo deve estar claramente prevista em lei, sob pena de se deixar ao alvedrio da autoridade administrativa a sua definição, fato inaceitável à luz das limitações ao poder de tributar.²⁶¹

Cabe assentar que a doutrina²⁶² tem estabelecido a cisão do contribuinte em contribuinte de direito e contribuinte de fato. O primeiro é o sujeito que de acordo com a lei é obrigado aos fatos imponíveis que realizou. O segundo é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária. Tal situação ocorre devido à incidência dos tributos indiretos, nos quais repercutem sobre terceiros o ônus financeiro da incidência.

²⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 721.

²⁵⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 299-303.

²⁶⁰ FALÇÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p. 97.

²⁶¹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

²⁶² JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional, 1969, tomo I, p. 194; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 260.

O contribuinte de fato projeta consequências jurídicas de relevância, principalmente, quando da restituição do tributo indireto indevidamente pago, hipótese prevista no art. 166 do CTN, *in verbis*:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Quanto à restituição do tributo indevido a jurisprudência tem se manifestado da seguinte maneira, a saber:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – RECURSO ESPECIAL – ICMS – AÇÃO DECLARATÓRIA – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18% – LEI ESTADUAL Nº 6.556/89 – ARTIGO 166 DO CTN – APLICABILIDADE – [...]. **Não há, pois, como escapar à regra do art. 166 do CTN, que exige a comprovação de que o contribuinte de direito (comerciante) não repassou ao contribuinte de fato (consumidor) o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de que está por este autorizado a pleitear a repetição do indébito.** Precedentes. 3. Agravo regimental improvido. (STJ – AGRESP 200601380210 – (865231 SP) – 2ª T. – Rel. Min. Castro Meira – DJU 17.11.2006 – p. 249)²⁶³

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – REPETIÇÃO DE IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO – TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL – CTN, ART. 166 – I. **O aproveitamento de ICMS, em razão do alegado recolhimento indevido, pressupõe a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro ao consumidor final, parte legítima para pleitear eventual restituição junto à Fazenda Pública.** Precedentes: AGRG no RESP nº 436.894/PR, Rel. Min. José delgado, DJ de 17.02.2003; AGRG nos EDCL no AG nº 463.619/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 06.03.2006; AGRESP nº 710.251/SC, Rel. Min. Eliana calmon, DJ de 06.03.2006; AGRG no RESP nº 621.333/SP, Rel. Min. Denise arruda, DJ de 21.11.2005. II. Agravo regimental improvido. (STJ – AGRESP 200600555230 – (848828 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 26.10.2006 – p. 253)²⁶⁴

Dos julgados acima transcritos, percebe-se que o contribuinte de direito para garantir a restituição daquilo que indevidamente pagou, deverá provar que não repassou o encargo financeiro ao contribuinte de fato ou que tenha dele autorização para pleitear

²⁶³ STJ – AGRESP 200601380210 – (865231 SP) – 2ª T. – Rel. Min. Castro Meira – DJU 17.11.2006 – p. 249. **(destaques nossos)**

²⁶⁴ STJ – AGRESP 200600555230 – (848828 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 26.10.2006 – p. 253. **(destaques nossos)**

a restituição, do contrário apenas o contribuinte de fato terá legitimidade para pleitear a restituição.

3.7.3.2 Responsável tributário

Ricardo Lobo Torres²⁶⁵ define o responsável tributário como aquele que não participa diretamente da situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada.

Volvendo as ilações de Rubens Gomes de Sousa sobre sujeição passiva indireta. Ele a estabelece em duas modalidades: a sujeição passiva indireta por transferência e a sujeição passiva indireta por substituição, sendo que a primeira comporta três subdivisões: a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade. Rubens Gomes de Sousa explica o conteúdo destes desdobramentos, a saber:

Sujeição passiva indireta por transferência: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três, a saber:

- (a) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela obrigação.
- (b) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original.
- (c) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.

Sujeição passiva indireta por substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo indireto.²⁶⁶

Indubitável, foi à importância das ilações de Rubens Gomes de Sousa para a construção dos conteúdos dogmáticos dos institutos tributários ora analisados, embora, faz-se mister a colocação de ajustes as lições acima proferidas.

A idéia de que o substituto tributário seria uma modalidade de sujeição passiva indireta é precária quanto a seu enquadramento, haja vista que o substituto responde

²⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 261.

²⁶⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeira S/A, 1960, pp. 55-56.

pela obrigação tributária da mesma forma que o contribuinte, isto é, desde o início da relação jurídica tributária. A única distinção entre estes sujeitos passivos reside em que o substituto é eleito por expressa disposição legal, enquanto o contribuinte é caracterizado pelo fato-signo presuntivo de capacidade contributiva definida na hipótese de incidência.

Alfredo Augusto Becker entende por contribuinte a pessoa que a regra jurídica põe no pólo negativo da relação jurídica tributária, assumindo a posição de sujeito passivo da mesma, que abrange duas espécies: o substituto legal tributário e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.²⁶⁷

Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que o erro de Rubens foi chamar o substituto de sujeito passivo indireto. A chamada ‘sujeição passiva’ por substituição, na acepção de Rubens Gomes de Sousa, juridicamente existe. Sim, porque a lei, de saída, já diz: Se A praticar o fato gerador, B tem de pagar. B desde logo é sujeito passivo direto. [...]. Então, juridicamente, B é sujeito passivo direto. Ele não paga dívida alheia. Paga dívida própria. Apenas não realizou o fato gerador. Todavia, ninguém antes dele esteve jamais na condição de sujeito passivo.²⁶⁸

Portanto, o substituto tributário é sujeito passivo direto da relação jurídica tributária, em razão de que a obrigação nasce e é exigida desde logo em face dele.

3.8 Natureza jurídica da norma de responsabilidade tributária

A temática da responsabilidade tributária tem se mostrado bastante divergente. A dificuldade em harmonizar os conceitos, bem como as imbricações que gravitam em torno do assunto, leva ao desenvolvimento de entendimentos equivocados, que implicam insegurança jurídica aos destinatários das normas.

Tem-se qualificado a responsabilidade tributária como uma fiança legal, essa idéia é difundida na doutrina alienígena. Sofia de Vasconcelos Casimiro afirma que, de fato, a

²⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 554.

²⁶⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Geraldo Ataliba: cientista do direito – reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos, substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas - Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 15, 167-180, 1996, p. 179. No mesmo sentido, DENARI, Zelmo, Sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: 2000, p. 172.

fiança, como garantia especial das obrigações, traduz-se numa garantia pessoal pela qual uma pessoa - o fiador – garante pela outra ou outras – os credores – a satisfação do seu direito de crédito sobre o devedor principal. Para a autora esta situação é exatamente a que se verifica na responsabilidade do dirigente. Ele garante perante a Administração Fiscal a satisfação dos seus créditos sobre a sociedade. A fiança implica que haja um terceiro que, conjuntamente com o devedor, responda pelo cumprimento da dívida. Esse terceiro passará a ser também um devedor, embora secundário, respondendo pessoalmente por uma dívida alheia.²⁶⁹

Outros destacam a dúplice natureza da responsabilidade tributária: garantia e sancionadora. Clemente Checa González assevera, a saber:

La función principal y primordial buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria, entendiendo el término garantía en sentido amplio, razón por la que el instituto de la responsabilidad se suele incluir entre los medios de garantía, no debe olvidarse tampoco que al utilizarse la figura del responsable se está estableciendo una especie de sanción indirecta, es decir, se esta empleando una técnica sancionadora, puesto que la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administradores y se ocasiona, además, un resultado sancionador en el patrimonio del declarado responsable.²⁷⁰

Para Maria Rita Ferragut considera que a natureza jurídica da norma de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora. Segundo a autora será primária dispositiva quando (i) submeter-se ao regime jurídico tributário, como, por exemplo, os prazos de prescrição e decadência, o princípio da legalidade, não-cumulatividade etc.; (ii) possuir um antecedente ilícito; (iii) a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar tributo; e (iv) o pagamento realizado tiver o condão de extinguir um débito tributário. Será primária sancionadora quando o antecedente normativo descrever o descumprimento de uma conduta que competia ao sujeito (futuro responsável), implicando a consequência de passar a ser obrigado a entregar ao Estado – subsidiária ou pessoalmente – uma quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte, a título de tributo. A norma

²⁶⁹ CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 162.

²⁷⁰ GONZÁLEZ, Clemente Checa. Los responsables tributarios. Navarra: Aranzadi, 2003, p. 20. *apud* BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 92. No mesmo sentido: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 152.

sancionadora, finalmente, poderá tanto constituir-se em sanção administrativa-fiscal pelo descumprimento de uma dever (fiscal, administrativo, contratual), como sanção penal decorrente da prática de crimes contra a ordem tributária.²⁷¹

Resumir as normas de responsabilidade tributária à natureza de fiança legal não coaduna com a sistemática do assunto, haja vista as situações de caráter sancionatório em que fica evidente, *e.g.*, no artigo 135 do CTN. Bem como, dizer que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentem sempre a natureza de sanção, restaria esvaziada a técnica do responsável tributário.

Do exposto, infere-se que a natureza jurídica da responsabilidade tributária traduz-se na sub-rogação dos deveres do contribuinte para o responsável ou em norma de natureza punitiva.

3.9 Características da responsabilidade do artigo 135 do CTN

A responsabilidade tributária de terceiros apontam para os arts. 134 e 135 do CTN, *in verbis*:

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.

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.

²⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 51-52.

A redação no *caput* do art. 134 apresenta uma responsabilidade solidária. Esta responsabilização se opera em dois momentos: o primeiro, quando a obrigação principal é imputada, primeiramente, ao contribuinte, na hipótese de inadimplemento deste, surge o segundo momento em que há o efeito da solidariedade do contribuinte com os responsáveis ali enumerados.²⁷²

Desta constatação aquilata-se a primeira distinção entre a responsabilidade do art. 134 e a do art. 135, enquanto nesta a responsabilidade é pessoal, ou seja, exclusiva, naquela é solidária.

Outra importante diferenciação é que o art. 135 aplica-se aos casos de condutas dolosas, enquanto o art. 134 comporta, quando muito, culpa levíssima.²⁷³

Ressaltar que a responsabilidade do inciso VII, do art. 134 é aplicada unicamente aos sócios de sociedades de pessoas, não compreendendo as sociedades limitadas, quanto menos as sociedades por ações, que são regidas pelo art. 135.²⁷⁴

Volvendo a análise das características da responsabilidade do art. 135 do CTN apreende-se pela redação do artigo que se trata de uma responsabilidade pessoal, inexistindo solidariedade entre a pessoa jurídica e as pessoas relacionadas nos incisos, constituindo, portanto, em uma responsabilidade por substituição.

A responsabilidade corresponderá ao crédito tributário com as multas moratórias e mais acréscimos punitivos.²⁷⁵ Em síntese, nas situações em referência, a

²⁷² Há autores que entendem que seja uma responsabilidade subsidiária haja vista que os responsáveis descritos nos incisos só poderão ser acionados nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária pelos contribuintes e, ainda assim, na hipótese de que aqueles tenham intervindo a prática de algum ato. Neste sentido: MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 188.

²⁷³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 753.

²⁷⁴ TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR DÉBITO TRIBUTÁRIO DE SOCIEDADE LIMITADA – ART. 135, III DO CTN – SÓCIO-QUOTISTA SEM PODERES DE GESTÃO – IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO – SÓCIOS-GERENTES – RESPONSABILIDADE SUBJETIVA – INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI OU DE CONTRATO SOCIAL – IMPOSSIBILIDADE DO REDIRECIONAMENTO – INAPLICABILIDADE DO ART. 134, VII DO CTN – [...] **4. A responsabilidade tributária prevista no art. 134, VII do CTN é inaplicável às sociedades limitadas.** Recurso provido. (TJPR – AC 0351298-5 – Toledo – 1ª C.Cív. – Rel. Des. Ruy Cunha Sobrinho – J. 14.11.2006)²⁷⁴

²⁷⁵ LYNCH, Maria Antonieta; SANTOS, Saulo de Tarso Muniz dos. Responsabilidade tributária dos sócios e o lançamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 15, n. 72, 98-113, jan./fev.2007, pp. 102-103. Neste sentido: TRF 3ª R. – AC 1999.61.02.005356-0 – (1026235) – 5ª T. – Relª Desª Fed. Ramza Tartuce – DJU 06.12.2006 – p. 300.

responsabilidade tributária é pessoal, total e exclusiva, não obstante caber mitigações como será demonstrado na sequência do trabalho.²⁷⁶

3.9.1 Responsabilidade pessoal

Na seção anterior foi asseverado que o art. 135 do CTN prevê uma responsabilidade pessoal. Tal ilação é extraída da própria redação legal em que dispõe: “[...] são pessoalmente responsáveis [...]” (*caput* do art. 135).

A pessoalidade da responsabilidade significa a ligação direta das pessoas físicas, as obrigações tributárias resultantes da prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, afastando a pessoa jurídica da relação tributária, em consequência, seu patrimônio social. Impondo aos bens particulares (respeitados os limites legais) destes agentes a responsabilidade pelo adimplemento de todas as referidas obrigações.²⁷⁷

3.9.2 Responsabilidade subjetiva e necessidade do dolo

Como já exposto no tópico 3.4, a responsabilização por danos a terceiros pode exigir a presença do elemento volitivo ou não. Em se tratando da imputação de responsabilidade tributária do art. 135 do CTN é imprescindível o aferimento do elemento subjetivo que dirigiu as condutas ali previstas. Tem-se, destarte, uma responsabilidade subjetiva.

A jurisprudência concorre neste sentido, a saber:

EXECUÇÃO FISCAL – ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EXECUTADA – REDIRECIONAMENTO – IMPOSSIBILIDADE – [...]. 3. **A responsabilidade do sócio-gerente pelo pagamento de tributo devido pela sociedade é subjetiva, estando condicionada à apresentação de prova, produzida pela exeqüente, de que ele tenha agido com excesso de mandato, ou infringiu a Lei, o contrato social ou o estatuto.** (TRF 4ª R. –

²⁷⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 410.

²⁷⁷ TRF 5ª R. – AGTR 2005.05.00.012392-4 – 1ª T. – SE – Rel. Des. Fed. José Maria de Oliveira Lucena – DJU 15.12.2005 – p. 621; TRF 2ª R. – AI 91662/RJ – 5ª T. – Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira – DJU 19.08.2003 – p. 112; TRF 2ª R. – AG 2006.02.01.001110-7 – 4ª T.Esp. – Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira – DJU 26.02.2007 – p. 248.

AC 1997.71.00.001391-5 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona – DJU 28.02.2007)²⁷⁸

A doutrina também não encontra resistência em aceitar como subjetiva responsabilidade do art. 135.²⁷⁹

Caracterizada a responsabilidade do art. 135 do CTN como subjetiva, resta apontar o elemento subjetivo que a compõe. Nisto a doutrina e a jurisprudência não são uníssonas.

Célio Silva Costa²⁸⁰ afirma que a responsabilidade pessoal do administrador da sociedade anônima e da sociedade por quotas, de forma a permitir a constrição de bens particulares deste, somente se verifica, quando age com culpa ou dolo. Há também manifestações na jurisprudência inclinadas neste sentido:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO, DIRETOR E GERENTE – ART. 135, III, DO CTN – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – INOCORRÊNCIA – ART. 144 DA LEI Nº 3.807 LOPS – 1. Em sendo proposta a execução contra a empresa, o pedido de redirecionamento ao sócio/administrador deve ser motivado por situação fática que denote indício de atuação dolosa ou irregular, ou seja, que tenha como causa de pedir situação concreta que, em tese, configura a responsabilidade solidária do terceiro. **2. Nas sociedades anônimas, os diretores não são responsáveis pelas obrigações que contraírem em nome da empresa e em virtude de ato regular de gestão, porém respondem civilmente pelos prejuízos que causarem, quando agirem com culpa ou dolo, dentro de suas atribuições ou poderes, ou com violação da Lei ou do estatuto.** (TRF 4ª R. – AC 1999.71.00.018192-4 – 1ª T. – Relª Desª Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha – DJU 14.03.2007)²⁸¹

²⁷⁸ TRF 4ª R. – AC 1997.71.00.001391-5 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona – DJU 28.02.2007. **(destaques nossos)** Neste sentido: TRF 4ª R. – AC 2006.71.99.003049-6 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 12.01.2007; TJPR – AC 0351298-5 – Toledo – 1ª C.Cív. – Rel. Des. Ruy Cunha Sobrinho – J. 14.11.2006; TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.032410-5 – 3ª T. – Relª Desª Fed. Vânia Hack de Almeida – DJU 14.02.2007; TRF 4ª R. – AC 2000.71.11.000444-2 – 1ª T. – Relª Desª Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha – DJU 19.01.2007; TJPR – AI 0372244-7 – Ibiporã – 3ª C.Cív. – Rel. Juiz Conv. Espedito Reis do Amaral – J. 30.01.2007.

²⁷⁹ BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 107.

²⁸⁰ COSTA, Célio Silva. *Da irresponsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade comercial*. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1984, p. 152. Neste sentido: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 194; BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 122; ROCHA, João Luiz Coelho da. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, 86/91, set. 2000, p. 91.

²⁸¹ TRF 4ª R. – AC 1999.71.00.018192-4 – 1ª T. – Relª Desª Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha – DJU 14.03.2007. **(destaques nossos)** Neste sentido: TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.032410-5 – 3ª T. – Relª Desª Fed. Vânia Hack de Almeida – DJU 14.02.2007.

Entretanto, a responsabilidade tributária estabelecida no art. 135 do CTN indica uma conduta necessariamente dolosa. O *animus* de agir com excesso de poderes, violação ao contrato social não se coaduna com o agir imprudente ou imperito, quem realiza tais comportamentos tem plena ciência dos limites de seus poderes.

Logo, o elemento volitivo dos empreendedores das condutas do art. 135 só poderá ser o dolo, provocando dano ao Erário Público, bem como à pessoa jurídica, para proveito próprio ou de terceiros.

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por menor culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis basta o art. 134, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.²⁸²

Em pronunciamentos, os tribunais têm exigido a comprovação do dolo para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN, a saber:

EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE – SÓCIOS – ART. 135, III DO CTN – **A responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica só é possível havendo comprovação de atuação dolosa na administração da empresa, atuando com excesso de mandato, infringência à Lei ou ao contrato social. [...]. A responsabilidade tributária do sócio pelas dívidas tributárias da empresa não tem cunho objetivo, e sim subjetivo, deve, portanto, ser comprovada a sua atuação dolosa**, que a seu turno, restou indemonstrada nos presentes autos. (TRF 4ª R. – AI 2003.04.01.039033-0 – RS – 1ª T. – Relª Desª Fed. Maria Lúcia Luz Leiria – DJU 04.02.2004 – p. 334)²⁸³

²⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 751. No mesmo sentido: THEODORO JÚNIOR, Humberto. Medida fiscal cautelar – responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 86, n. 739, 115/128, mai. 1997, p. 123. Neste sentido: OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 410; FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 120-121; BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 753; GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 42; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 271.

²⁸³ TRF 4ª R. – AI 2003.04.01.039033-0 – RS – 1ª T. – Relª Desª Fed. Maria Lúcia Luz Leiria – DJU 04.02.2004 – p. 334. (**destaques nossos**). No mesmo sentido: AGRADO DE INSTRUMENTO – SUBSIDIARIEDADE DOS SÓCIOS – CREDOR INSATISFEITO COM A PENHORA – DEVERÁ INDICAR BENS – 1. A – Inclusão dos co-responsáveis no pólo passivo do executivo fiscal é possível, com fundamento no artigo 4º, inciso V, da Lei de execuções fiscais e artigo 135, III, do CTN. Assim, as pessoas referidas nos incisos são pessoalmente responsabilizadas por seus atos com infração à Lei, ao

A tentativa de enquadrar a conduta culposa (imprudente, imperita ou negligente) para fins de responsabilização, no mesmo nível daquela deliberada para a prática de danos contra terceiros (dolosa), é desfigurar a teoria geral da responsabilidade civil, assim como, desnaturar a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN que exige do agente um comportamento intencional de fraudar, agir com má-fé e de prejudicar terceiros.

3.9.3 Responsabilidade sancionatória

Decorrida a exposição quanto ao caráter pessoal e subjetivo da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, aquilata-se, então, sua faceta sancionatória.

A aplicação do mencionado dispositivo legal, objetiva reprimir e desestimular aqueles que praticaram atos abusivos e fraudulentos, frustrando o adimplemento normal do crédito tributário. Por esse motivo tem-se a responsabilização direta ao patrimônio pessoal dos que concorrem para o uso nefasto da pessoa jurídica, em desatendimento ao seu objeto social.

O que se constata é a quebra do dever da norma primária (a conduta desejada), surgindo a incidência da norma secundária (sanção).²⁸⁴

Um fato que consubstancia o caráter sancionatório da responsabilidade em questão é a ausência do direito de regresso, haja vista, tratar-se de uma sujeição pessoal (punição) pelo ato abusivo.

A doutrina caracteriza a responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades empresárias como sancionatória, Carlos Leite Achirica infere, a saber:

[...] la responsabilidad social de los administradores de las sociedades mercantiles (responsabilidad orgánica, legal y de carácter jurídico privado) la

contrato social ou aos estatutos. 2. **Por seu turno, configuram-se atentatórios à Lei ou ao contrato social, a prática de atos intencionais, dolosos, tendentes a burlar à Lei Tributária ou os estatutos da empresa, não se admitindo atos meramente culposos.** (TRF 3ª R. – AG 2004.03.00.064613-4 – (222758) – 5ª T. – Rel. Des. Fed. André Nekatschalow – DJU 13.12.2006 – p. 239). TRF 4ª R. – AI 2003.04.01.039034-1 – RS – 1ª T. – Relª Desª Fed. Maria Lúcia Luz Leiria – DJU 07.01.2004 – p. 199; TRF 5ª R. – AGTR 2004.05.00.024837-6 – 3ª T. – Rel. Des. Fed. Conv. Edilson Nobre – DJU 06.12.2006 – p. 660; TRF 3ª R. – AG 2006.03.00.047729-1 – (269307) – 5ª T. – Relª Desª Fed. Suzana Camargo – DJU 13.12.2006 – p. 242; TJSC – AC 2005.011116-4 – Florianópolis – 1ª CDPúb. – Rel. Juiz Newton Janke – J. 12.12.2005.

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 239.

responsabilidad tributaria de aquellos se caracteriza, desde el punto de vista de su alcance objetivo, por referir-se a actuaciones constitutivas de infracciones administrativas.²⁸⁵

Logo, o caráter sancionatório do art. 135 do CTN não visa apenas reprimir, mas, também, desestimular o comportamento abusivo que comprometa a função institucional das sociedades empresárias, bem como o interesse do Fisco de ver seus créditos adimplidos.

3.9.4 Responsabilidade por solidariedade, subsidiária ou por substituição

Reina um profundo dissenso, quanto ao enquadramento da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN.

A doutrina tem apontado três expressões de como se daria a responsabilidade ora analisada. Para uns, trata-se de uma responsabilidade por solidariedade, outros afirmam que seria subsidiária e, por fim, tem-se o entendimento que se estaria diante de uma responsabilidade por substituição.

Encetar-se-á a análise pelos fundamentos que vislumbram no art. 135 uma hipótese de solidariedade. Hugo de Brito Machado disserta neste sentido ao afirmar que a lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, para o autor, teria de ser expressa. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente a própria condição de contribuinte, não é seria razoável admitir que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para atribuição da responsabilidade a terceiro, também

²⁸⁵ ACHIRICA, Carlos Lete. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Madrid: Civitas, 2000, p. 41. No contexto nacional, Humberto Theodoro Júnior atesta, a saber: [...] a responsabilidade tributária do terceiro (sócio-gerente ou administrador) funciona na hipótese do art. 135 do CTN, como uma verdadeira sanção aplicada ao ato abusivo, ou seja, ao ato praticado com ofensa aos poderes disponíveis ou à lei, ao contrato social ou estatuto. Somente quem tenha sido o autor do ato abusivo é que será pessoalmente responsabilizado pela obrigação tributária dele oriunda. THEODORO JÚNIOR, Humberto. Medida fiscal cautelar – responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 86, n. 739, 115/128, maio 1997, p. 123. Neste sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 187; BIM, Eduardo Fortunato. Desvinculação da responsabilidade tributária dos administradores de empresas com o fato gerador do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, 41/49, set. 2001, p. 47; REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos sócios e administradores pelos débitos tributários da pessoa jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 15, n. 74, 15/35, maio-jun. 2007, p. 25; QUEIROZ, Luís César de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 193.

se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.²⁸⁶

O prof. Hugo de Brito Machado sustenta que como o art. 135 não excluiu expressamente a responsabilidade da pessoa jurídica e somente por lei seria possível tal hipótese, restando configurada a responsabilidade solidária entre a sociedade empresária e os que praticam os atos tidos abusivos.

Luiz Alberto Gurgel de Faria perfilha também neste sentido, dizendo que a responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir às infrações, nos casos devidamente previstos no art. 137 do CTN. Mas, quanto ao tributo em si, o autor não vê como excluir os contribuintes da solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes.²⁸⁷

Para este autor, a relação direta e pessoal do contribuinte ao fato impositivo o vincularia até que a lei o desonerar-se de forma expressa.

A jurisprudência em ocasiões tem se manifestado neste sentido, a saber:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO, DIRETOR E GERENTE – ART. 135, III, DO CTN – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – INOCORRÊNCIA – ART. 144 DA LEI Nº 3.807 LOPS – 1. **Em sendo proposta a execução contra a empresa, o pedido de redirecionamento ao sócio/administrador deve ser motivado por situação fática que denote indício de atuação dolosa ou irregular, ou seja, que tenha como causa de pedir situação concreta que, em tese, configura a responsabilidade solidária do terceiro.** [...]. (TRF 4ª R. – AC 1999.71.00.018192-4 – 1ª T. – Relª Desª Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha – DJU 14.03.2007)²⁸⁸

A leitura do art. 135 do CTN como responsabilidade solidária impediria que a empresa sonegasse todos os tributos e descumprisse todas as leis tributárias para se livrar dos débitos, que seriam transferidos para as pessoas físicas que as administram,

²⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 180.

²⁸⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Código tributário comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 606.

²⁸⁸ TRF 4ª R. – AC 1999.71.00.018192-4 – 1ª T. – Relª Desª Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha – DJU 14.03.2007. (**destaques nossos**)

incapazes de arcar com as dívidas geradas pela atividade, implicando total prejuízo ao Erário Público.²⁸⁹

Com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN²⁹⁰, pode-se pretender, também, perquirir o efeito da solidariedade à pessoa jurídica, em que a sociedade teria interesse comum no fato imponible e assim figuraria solidariamente no pólo passivo da responsabilização.

Expostos os argumentos de que o art. 135 do CTN seria uma responsabilidade por solidariedade, passa-se à refutação destes.

A expressão ‘[...] *são pessoalmente responsáveis* [...]’ da redação do art. 135 não se coaduna com a idéia de solidariedade. Esta é até possível entre aqueles arrolados no dispositivo por terem agido em detrimento dos interesses da pessoa jurídica. Mas não entre esta e aqueles.

Portanto, embora a lei não tenha se utilizado da locução “*com exclusão da sociedade*”, o caráter pessoal da responsabilidade traduz este sentimento. Destarte, no Direito Tributário a solidariedade é designada expressamente por lei ou nas situações de interesse comum entre as pessoas na constituição do fato imponible da obrigação principal, nenhuma destas duas opções encontram-se no art. 135.

Outro argumento improcedente é o de que aquele sujeito que tem relação direta e pessoal com o fato imponible estaria vinculado ao seu adimplemento *ad perpetua*, a não ser que a lei o desvincule. Tal ilação não prospera, uma vez que, nos termos do art. 128 do CTN²⁹¹, a lei pode atribuir a responsabilidade a terceiros, “[...] excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Portanto, na medida em que o legislador atribui responsabilidade a terceiros, o contribuinte (pessoa jurídica) é excluído ou tem, expressamente definido na lei, a responsabilidade a ele atribuída - o caráter supletivo parcial ou total. O art. 135 do CTN não traz nenhuma menção expressa

²⁸⁹ WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 55.

²⁹⁰ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

²⁹¹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito 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.

a algum efeito supletivo parcial ou total da responsabilidade da pessoa jurídica, resta, então, excluída da relação jurídica tributária.

José Otávio de Vianna Vaz assevera: “À míngua de menção supletividade no artigo 128 do CTN, conclui-se que o contribuinte foi, implicitamente, excluído da relação jurídico – tributária.”²⁹²

Em que pese a razoável preocupação, no que tange à responsabilidade pessoal recair em sujeitos utilizados para o cometimento de fraudes e demais abusos, em afastamento da pessoa jurídica. Nesta situação, a sociedade empresária deverá ser responsabilizada.

A questão se resolve com a desconstituição dos atos jurídicos dissimulados, previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, *in verbis*:

Art. 116. [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A força motriz do colacionado dispositivo encontra-se no “dissimular”, que nada mais é que disfarçar, encobrir com astúcia. Na hipótese em questão, efetivamente, tenta-se ocultar o fato jurídico ou os elementos constitutivos da obrigação tributária, que impede de ser devidamente instaurada em virtude da prática antecedente de fraudes.

Maria Rita Ferragut infere, a saber:

Assim, o parágrafo único do art. 116 do CTN deverá ser utilizado como fundamento de validade na desconsideração do ato ilícito praticado pelo administrador com a finalidade de transferir para ele – ainda na fase pré-jurídica - a obrigação de pagar o tributo, exonerando a pessoa jurídica dessa obrigação.

Sem dúvida alguma, a desconsideração tutela o interesse público, a igualdade e a boa-fé de terceiros, devendo, desde que dentro dos limites de sua aplicação, ser efetuada.²⁹³

Ademias, a solidariedade persistiria quando a sociedade empresária fosse beneficiada pelas práticas ilícitas de seus dirigentes. Nesta hipótese, a pessoa jurídica

²⁹² VAZ, José Otávio de Viana. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no código tributário nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 122.

²⁹³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 141-142.

não poderia ser excluída do pólo passivo da relação tributária, já que foi partícipe beneficiária da simulação perpetrada por seus dirigentes.

Por fim, resta o argumento que pleiteia a responsabilização solidária fundada no art. 124, inciso I, do CTN. Afirmar que o interesse comum econômico típico das relações empresariais estaria inserido no mencionado dispositivo é desconhecer a dogmática que reveste o instituto.

A hipótese do supracitado artigo denomina-se solidariedade paritária, que é resultado quando dois ou mais sujeitos passivos realizam ou participam da situação-base, isto é, quando os efeitos de um único pressuposto referem-se contemporaneamente a distintos sujeitos.²⁹⁴

A situação é aclarada com o exemplo seguinte: quando há co-titularidade de direitos reais sobre o imóvel, relativos à cobrança de IPTU²⁹⁵. Deve-se entender que são solidários pela participação ou realização conjunta do fato impositivo da obrigação principal.

Zelmo Denari explica que a exclusão das sociedades comerciais ou civis no processo de co-responsabilidade paritária é correta, pois não há solidariedade paritária dos sócios relativamente às obrigações sociais. O ente societário, embora composto de diversas pessoas, conserva sua unicidade como pessoa jurídica. Desta forma, o pressuposto relativamente às operações comerciais não é plurissubjetivo mas monossubjetivo, isto é, compreendido na titularidade de uma pessoa jurídica de direito privado.²⁹⁶

Destarte, a solidariedade entre a pessoa jurídica e aqueles enumerados art. 135 do CTN só seria possível por expressa disposição legal (art. 124, II, do CTN)²⁹⁷. Fora disto não há como sustentar tal pretensão.

Outra tese defendida, afirma que a natureza da responsabilização tributária do art. 135 seria subsidiária.

²⁹⁴ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 48.

²⁹⁵ IMPOSTO – Predial e territorial urbano - Pretensão ao reconhecimento da responsabilidade solidária, quanto ao pagamento do tributo, entre proprietário e possuidor do imóvel - Cabimento - Posse de imóvel que também constitui fato gerador do imposto - Artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional - Solidariedade evidenciada - Recurso provido para esse fim. (1º TACSP – Ap 0882081-3 – (58309) – São Paulo – 6ª C. – Rel. Juiz Jorge Farah – J. 22.02.2005).

²⁹⁶ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 59.

²⁹⁷ Art. 124. [...]. II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Aqueles que a advogam sustentam que como a responsabilidade do sócio é medida excepcional, somente seria invocada quando necessária, em face da impossibilidade de cobrança direta da pessoa jurídica. Seria necessário o prévio esgotamento dos bens por parte da pessoa jurídica, para só então se invocar a responsabilidade de seus membros.²⁹⁸

Este entendimento, para o Fisco é de grande préstimo, haja vista a dupla garantia de satisfação de seus créditos tributários. Primeiro acionaria a pessoa jurídica, caso ela não pudesse satisfazer as obrigações, redirecionaria a pretensão aos sócios.

Tenta-se reforçar a sustentação desta proposta no art. 1.024 do Código Civil, *in verbis*: “Art. 1024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.”

Encontram-se manifestações jurisprudenciais convergentes neste sentido, a saber:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL – INCLUSÃO DE SÓCIOS E/OU ADMINISTRADORES – PÓLO PASSIVO – RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA – AGRAVO PROVIDO – I. [...]. **Na hipótese de infração à Lei, independentemente do tipo societário adotado, a responsabilidade dos sócios e/ou administradores é subsidiária, de forma que a desconsideração da pessoa jurídica só deve operar-se nos casos previstos em Lei, e ainda se não houver patrimônio suficiente da empresa para solver os débitos.** VI. Agravo provido. (TRF 3ª R. – AG 2001.03.00.012792-0 – (130159) – 2ª T. – Relª Desª Fed. Cecilia Mello – DJU 01.12.2006 – p. 432)²⁹⁹

Entretanto, a exegese do art. 135 não conduz a esta ilação. Veja-se: o efeito supletivo parcial ou total de responsabilização do contribuinte tem que vir expresso no comando legal (art. 128 do CTN). Nesse particular, o art. 134 do CTN foi claro e coerente com o sistema de responsabilização de terceiros, prevendo expressamente que “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”.

²⁹⁸ BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 115. No mesmo sentido: VOLKWEIS, Roque Joaquim. *Direito tributário nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 300.

²⁹⁹ TRF 3ª R. – AG 2001.03.00.012792-0 – (130159) – 2ª T. – Relª Desª Fed. Cecilia Mello – DJU 01.12.2006 – p. 432. (**destaques nossos**) Neste sentido: TRF 3ª R. – AG 2004.03.00.060233-7 – (220776) – 2ª T. – Relª Desª Fed. Cecilia Mello – DJU 01.12.2006 – p. 438; TRF 3ª R. – AC 2000.03.99.019434-4 – (582940) – 2ª T. – Rel. Juiz Fed. Conv. Souza Ribeiro – DJU 07.12.2006 – p. 497; TRF 5ª R. – AGTR 2003.05.00.022813-0 – 3ª T. – PE – Rel. Des. Fed. Geraldo Apoliano – DJU 19.12.2005 – p. 716.

Fundamentar a responsabilidade tributária subsidiária no art. 1.024 do Código Civil também não é possível. O mencionado artigo é sucedâneo das sociedades simples, que não seguem o postulado (imane da sociedade anônima e limitada) da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais. Ainda mais que, mesmo na sociedade simples esta responsabilidade subsidiária pode ser afastada como prevê o art. 997, inciso VIII, do Código Civil, *in verbis*:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:
[...]
VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Inegável que o instrumento do redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-administradores constitui uma medida processual de grande importância na persecução dos créditos tributários inadimplidos. Comprovados, porém, os atos que ensejaram o redirecionamento do processo executivo fiscal, ter-se-á que retirar a pessoa jurídica do pólo passivo da relação processual, porque esta, nas hipóteses do art. 135, não tem legitimidade processual. Deve-se, também, restituir todos os possíveis valores que lhe tenham sido constrangidos (art. 165, inciso II, do CTN³⁰⁰), haja vista que a constrição do patrimônio deve recair contra aqueles que praticaram os atos abusivos contra a pessoa jurídica. Caso contrário, o patrimônio societário será, indevidamente, duplamente penalizado, desvirtuando o princípio do devido processo legal.

Exposto os fundamentos e as refutações acerca da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN tida como solidária ou subsidiária, sucede-se a caracterização da responsabilidade por substituição, que consistiria na cobrança do crédito contra aqueles que concorreram para a prática dos atos abusivos, com o afastamento da pessoa jurídica.

Bernardo Ribeiro de Moraes contribui para o entendimento da responsabilidade por substituição, afirmando que a responsabilidade do terceiro prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional é de caráter pessoal: são pessoalmente responsáveis dispõe o código. Para o autor este terceiro, que representa o sujeito passivo originário ou lhe

³⁰⁰ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: [...] II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

serve de instrumento jurídico, responde pela dívida tributária, inexistindo, portanto, a solidariedade, prevista no art. 134 do CTN.³⁰¹

Aurélio Pitanga Seixas Filho³⁰² afirma que, de igual sorte, a opinião prevalecente é a de que o art.135 do CTN trata da hipótese de substituição, e por isso a responsabilidade de qualquer das pessoas referidas implica a exoneração da pessoa jurídica.

Para fundamentar esta ilação, inicialmente, faz-se mister analisar o processo de elaboração do Código Tributário Nacional da lavra de Rubens Gomes de Sousa, em que no seu Anteprojeto o art. 247 dispunha, *in verbis*:

Art. 247. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis, nos termos do disposto no art. 230, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, funcionários, prepostos ou empregados.
Parágrafo único. Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O art. 247 na formação do Projeto redundou no art.171, *in verbis*:

Art. 171. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, prepostos ou empregados.
Parágrafo primeiro. Quanto às pessoas jurídicas privadas, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
Parágrafo segundo. Nos casos previstos neste artigo e no parágrafo anterior, observar-se-á, quanto à responsabilidade por infrações, o disposto na alínea III do art. 173.
[...]
Art. 173. A responsabilidade é pessoal ao agente:
[...];

³⁰¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 668.

³⁰² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Responsabilidade tributária. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.) *Obrigações tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.102. Neste sentido: ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, pp. 526-527; BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 178; BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 755; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 751.

III – quanto às infrações que decorrem direta e exclusivamente de dolo específico do mandatário, preposto ou empregado contra o mandante, preponente ou empregador.

Nos textos do Anteprojeto e do Projeto do Código Tributário Nacional o legislador admitiu a possibilidade da responsabilidade da pessoa física e da jurídica; em primeiro imputaria a cobrança da obrigação tributária à pessoa jurídica, caso ela não conseguisse adimplir os créditos devidos responderia os seus dirigentes. Sem embargo, a redação final do texto do CTN que resultou no art. 135 afastou a responsabilidade originária da pessoa jurídica, atribuindo-a, exclusivamente, aos seus administradores.

Para que houvesse qualquer efeito solidário ou subsidiário de responsabilização tributária entre a sociedade e seus agentes, deveria este vir expresso no dispositivo legal, como exige os arts. 121, II e 128 do CTN e, posto nos arts. 133, II e 134.

A tentativa de interpretação do art. 135 que leve à responsabilização da sociedade empresária aproxima-se da situação de “atitude mental política”, como afirmou Alfredo Augusto Becker³⁰³, em que no arfam da interpretação da lei o juiz ou qualquer operador do Direito interpreta um conflito social e impõe a esse conflito a solução que lhe parece mais aconselhável.

Refuta-se, também, o argumento de que interpretação do art. 135 deve seguir a vontade histórica do legislador, no sentido de que ele sempre convergiu para uma responsabilização subsidiária dos dirigentes das sociedades empresárias.

Ora, a meta última da interpretação não é a averiguação da vontade real do legislador histórico, mas verificar o significado da lei que hoje é juridicamente decisivo.³⁰⁴

Apesar de que a jurisprudência tem se inclinado para uma responsabilização subsidiária, há manifestações que perfilam para a exegese da substituição, como se verifica dos arestos abaixo:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – SOCIEDADE ANÔNIMA – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – LIMITES – LEI Nº 6.404/76, ART. 158 – CTN, ART. 135, III – PRECEDENTES – A obrigação do recolhimento do tributo devido pela empresa é da pessoa jurídica, e não do diretor ou sócio gerente. Nas sociedades anônimas a responsabilidade dos sócios, participantes ou acionistas limita-se ao montante das ações por eles subscritas ou adquiridas. **Os sócios diretores, gerentes ou representantes**

³⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 77.

³⁰⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 500.

da sociedade (pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos ou fatos maculados de excesso de poderes ou com infração da Lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III). Recurso Especial conhecido e provido. (STJ – RESP 296304 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 01.09.2003 – p. 00247)³⁰⁵

Tem-se aduzido, também, que o art. 135 do CTN seria uma responsabilidade por transferência³⁰⁶ e não por substituição. O instrumento da responsabilidade por transferência traz para o Fisco a possibilidade de ter seus créditos satisfeitos por pessoas que, a princípio, não têm a obrigação de pagá-las, sendo ônus imposto ao contribuinte, mas que por certos pressupostos decorrentes da lei transfere-se a terceiros. Alfredo Augusto Becker, em salutar conceituação, proclama: “Há casos em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação tributária pelo contribuinte de *juri*”³⁰⁷.

O cerne da responsabilidade por transferência reside em que a obrigação tributária perfaz-se contra o contribuinte e esse não sendo capaz de solver sua obrigação, a lei transfere este encargo para um terceiro (responsável tributário).

Este entendimento se coaduna perfeitamente com art. 134 do CTN (responsabilidade solidária) que prevê expressamente o contribuinte, seus responsáveis e a transferência da responsabilidade. Enquanto no art. 135 tem-se, apenas, previsto os contribuintes de *juri* e em nenhum momento se coteja a locução de transferência de responsabilidade, apenas o comando de constituição direta da obrigação aos agentes catalogados na norma.

3.10 Sistemática da responsabilização do inciso III, do artigo 135 do CTN

Apontadas as devidas características da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, a partir desta seção, a análise concentra-se na sistemática do inciso III do mencionado dispositivo.

³⁰⁵ STJ – RESP 296304 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 01.09.2003 – p. 00247.

³⁰⁶ SOUZA, Gelson Amaro de. *Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal*. Presidente Prudente: Data Juris, pp. 69-73; GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 33-41.

³⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 560.

O inciso III do art. 135 é composto de dois fundamentos básicos: o elemento pessoal e o fático. O primeiro refere-se às pessoas que determinaram, praticaram ou anuíram com ações abusivas e que possuíam poder de direção da sociedade empresária. O segundo fundamento reside nas condutas reveladoras das mencionadas ações.

3.10.1 Elemento pessoal

O inciso III exige como elemento pessoal alguém que exerça função diretiva, ou seja, que tenha poder de influenciar diretamente nos destinos da empresa.

Quando a lei vincula como obrigados pelos créditos tributários ‘os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado’, quis expressar aquelas pessoas que detêm poderes decisórios na administração da sociedade empresária. Isto significa que não são apenas estes nominados que poderão sofrer a responsabilização, qualquer outro que manifestar poderes de comando para a prática das condutas abusivas estará passivo de responsabilização pessoal.

Por conseguinte, não são todos os que compõem a sociedade empresária que detêm poderes de direção ou gerência. Logo, a simples condição de sócio não qualifica ninguém como responsável pelos créditos tributários inadimplidos.

A jurisprudência tem corroborado neste sentido, a saber:

PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – SÓCIO – ART. 135, III, DO CTN – HIPÓTESE NÃO CONFIGURADA – A agravada não detém a qualidade de sócia-gerente da sociedade executada, para o fim de indicá-la como co-responsável tributário, nem mesmo há indícios de que a recorrida teria incidido em qualquer das hipóteses previstos no artigo 135, inc. III, do Código Tributário Nacional. Precedente do STJ: RESP 751858/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, primeira turma, julgado em 04.08.2005, DJ 22.08.2005 p. 159. **Não se pode atribuir responsabilidade tributária à sócia da sociedade executada pelos créditos exigidos, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, sem que haja efetiva comprovação de que a recorrida estivesse investida de funções administrativas**, e que, nessa condição, tivesse praticado atos com excesso de poder ou infração à Lei, contrato social ou estatuto, a ensejar o redirecionamento da execução fiscal. A agravante não trouxe argumentos que alterassem o quadro descrito acima. Agravo interno conhecido e desprovido. (TRF 2ª R. – AG 2004.02.01.006703-7 – 3ª T.Esp. – Rel. Juiz Fed. Conv. Rogério Tobias de Carvalho – DJU 12.02.2007 – p. 262)³⁰⁸

³⁰⁸ TRF 2ª R. – AG 2004.02.01.006703-7 – 3ª T.Esp. – Rel. Juiz Fed. Conv. Rogério Tobias de Carvalho – DJU 12.02.2007 – p. 262. (**destaques nossos**) Neste sentido: TRF 4ª R. – AI 2004.04.01.037910-6 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Joel Ilan Paciornik – DJU 12.01.2007; STJ – AGA 200600392511 – (749668 RS) – 1ª

Conclui-se então que o elemento pessoal da responsabilização tributária do art. 135, inciso III, do CTN, exige pessoa que exerça poder de comando, traduzido em atos de administração no âmbito societário e perante terceiros.

3.10.2 Elemento fático

O elemento fático é composto de dois aspectos: (i) as condutas praticadas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) e a contemporaneidade dessas condutas aos atos de administração.

3.10.2.1 Limite temporal

O aspecto temporal da dinâmica da responsabilização tributária dos dirigentes das sociedades empresárias atrela a ocorrência das condutas ensejadoras de tal responsabilidade ao período do exercício dos poderes de administração ou direção da empresa.

Não há como imputar responsabilidade pelas dívidas fiscais a um sócio-administrador que na época dos fatos fora destituído do poderes diretivos.

A responsabilidade ora aludida é conjugada por três vetores indissociáveis: (i) poderes de administração societária; (ii) prática de condutas abusivas; (iii) e contemporaneidade destas com aqueles.

A jurisprudência acata o entendimento expresso acima, a saber:

TRIBUTÁRIO – AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL – NÃO PROVIMENTO – **Decisão monocrática desta corte, ora agravada, reformando o entendimento do juízo da execução fiscal e excluindo do pólo passivo ledir Dias de Araújo. A documentação acostada aos autos comprova que, durante o período do débito (ano-base 1980 - Fl. 18), o sócio em questão não possuía poderes de gerência, conforme assim o exige a norma do art. 135, III, do CTN (fls. 156/159 e 171/175).** Agravo de instrumento tempestivo, já que os autos não se encontravam na secretaria durante o transcurso do prazo recursal, o que foi comprovado nos autos.

Recurso não provido. (TRF 2ª R. – AG 2004.02.01.003486-0 – 4ª T.Esp. – Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares – DJU 06.12.2006 – p. 154)³⁰⁹

Sem embargo, o Ministro Teori Albino Zavascki da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, relator do REsp. 1040823 – AM, 21-08-2008, em votação unânime, entendeu que a sócia-gerente de empresa devedora de ICMS deveria ser mantida no pólo passivo da execução fiscal, mesmo quando esta, comprovadamente, havia sido destituída dos poderes de gerência na época da ocorrência dos fatos que geraram a responsabilidade ora perquirida.

Esta manifestação do STJ não encontra guarita na exegese do art. 135, inciso III, do CTN, haja vista que o mencionado dispositivo exige expressamente a pessoalidade na prática das condutas ali enumeradas, isso implica dizer que o período da ocorrência dos atos abusivos deve corresponder ao lapso temporal do exercício do poderes diretivos.

A responsabilidade tributária, da situação em questão, até poderia subsistir, no caso de uma dissimulação de saída da sócia da direção societária, para o cometimento de fraudes e outros abusos, mas isto é matéria de prova que cabe ao Fisco. Afora isto, não há como responsabilizar uma sócia-gerente por obrigações tributárias oriundas de período em que esta não detinha esta qualidade.

3.10.2.2 Excesso de poderes

A idéia de poder está ligada ao sentido de agir, permitir que se faça ou não. Tanto na teoria política, econômica ou jurídica, aquele que detém o poder tem a prerrogativa de exercê-lo dentro dos limites preestabelecidos ou aceitos; se ultrapassá-los, ocorre então o chamado excesso de poder.

A figura do excesso de poder enumerada no art. 135 do CTN refere-se aos poderes que são atribuídos às pessoas mencionadas nos incisos do mencionado dispositivo. Esses poderes advêm do pacto de interesses, concretizados pelo contrato ou estatuto social das sociedades empresárias.

³⁰⁹ TRF 2ª R. – AG 2004.02.01.003486-0 – 4ª T.Esp. – Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares – DJU 06.12.2006 – p. 154. (**destaques nossos**) Neste sentido: STJ – AGRESP 200501017186 – (761925 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Luiz Fux – DJU 20.11.2006 – p. 280.

Agindo o dirigente em fidelidade às prerrogativas que lhe são conferidas pela norma societária estará praticando ato da pessoa jurídica e não seu. Não obstante, se vier a extrapolar as regras sociais em desfavor da sociedade ou de terceiros, terá cometido ato com excesso de poderes. Agindo além do que lhe seria dado fazer.³¹⁰

Desta feita, o administrador que abusa ou utiliza de seus poderes para finalidade diversa das desejadas pela sociedade age com excesso de poderes, sendo suscetível de ser responsabilizado por conta disto.

Indubitável, que o excesso de poderes pode caracterizar infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, haja vista serem estes os instrumentos que legitimam o exercício do poder societário, bem como a fonte de tal poder.

Assevera-se que não estará excedendo de seus poderes o dirigente da sociedade empresária que pratica atos pertinentes à gestão da sociedade não expressos nas normas sociais (art. 1.015 do Código Civil³¹¹).

3.10.2.3 Infração de lei

Infração de lei como critério de responsabilização dos dirigentes das empresas, a priori, resultaria na quebra do dever de obediência a qualquer dispositivo legal. Essa interpretação não se compatibiliza com a sistemática da diferenciação da personalidade jurídica das pessoas jurídicas dos membros do corpo societário. Caso contrário, não teria razão à existência da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

Logo, a locução ‘infração de lei’ para fins do art. 135 do CTN consiste em toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.³¹²

Para Misabel Abreu Machado Derzi³¹³ a lei a que se refere o art. 135 é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte.

³¹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 180.

³¹¹ Art. 1015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.

³¹² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 129.

É evidente que os deveres legais exigidos dos administradores das empresas estão nas legislações que regem os diversos tipos societários, bem como nas normas do Código Civil (Livro II do Direito da Empresa).

Entende-se por ‘infração de lei’ toda matéria legislativa que rege a sociedade empresária e que se relacione a uma conduta ilícita adstrita de ser praticada pelo administrador o que acarretará uma obrigação tributária.

Logo, são exemplos de infração de lei: esconder receitas, manipular documentos, forjar despesas, ‘auferir caixa dois’³¹³. Nunca olvidar-se que a prática destes atos, o administrador deve estar imbuído de má-fé, fraude ou dolo de modo a causar prejuízo não só à empresa como ao Fisco.

3.10.2.4 Infração ao contrato social ou estatuto

O contrato social e o estatuto são os instrumentos constitutivos das sociedades limitadas e anônimas. Lá estão dispostas as normas que balizarão o comportamento da empresa, bem como dos membros de seu corpo social. É onde estão definidos seus objetivos e o modo de consecução destes.

A infração ao contrato social ou estatuto está relacionada às condutas contrárias à disposição expressa destas normas e tem por consequência o nascimento da obrigação tributária.

O dirigente que age contra o contrato social ou estatuto tem ciência de sua infração e das consequências decorrentes, não podendo eximir-se de sua responsabilidade com a alegação de desconhecimento da norma societária.

3.11 A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário

³¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 756. Neste sentido: FUNKE, Haroldo. *A responsabilidade tributária dos administradores de empresa no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 94.

³¹⁴ ROCHA, João Luiz Coelho da. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, 86/91, set. 2000, p. 87.

A personalidade jurídica foi por um largo período um instituto cuja aplicação era absoluta e incontestada. Com o trabalho de doutoramento de Rolf Serick, em 1953, ganharam impulso as teorias de desconconsideração da personalidade jurídica.³¹⁵

Em seu trabalho, Rolf Serick definiu a desconconsideração como uma técnica específica, contraposta e excepcional ao princípio da separação patrimonial apresentando a estrutura de sua teoria fundada em quatro postulados.

O primeiro postulado identifica-se pelo abuso de qualquer ato que, por meio do instrumento da pessoa jurídica, vise frustrar a aplicação da lei ou o cumprimento de obrigação contratual, ou, ainda, prejudicar terceiros de forma fraudulenta. No segundo o autor sustenta que não é possível desconsiderar a autonomia subjetiva da pessoa jurídica apenas porque o objetivo de uma norma ou a causa de um negócio não foi atendido, isto significa dizer que a simples insatisfação dos direitos do credor não tem condão de justificar a desconconsideração. O terceiro postulado funda-se na idéia de aplicação à pessoa jurídica das normas sobre capacidade ou valor humano, se não houver contradição entre os objetivos destas e a função daquela. Este critério é útil para a determinação de nacionalidade das sociedades empresárias. E no último postulado as partes de um negócio jurídico não podem ser consideradas um único sujeito apenas, em razão da forma da pessoa jurídica; cabe desconsiderá-la para participação de norma cujo pressuposto seja uma diferenciação real entre aquelas partes.³¹⁶

A sistemática da desconconsideração proposta por Serick aplica-se basicamente nas situações de uso fraudulento ou abusivo da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, identificando-se sempre o elemento intencional destas ações, como evento excepcional de utilização.

Uma segunda linha doutrinária apresentada por Muller-Freienfels afirma que o esquema regra/exceção de Rolf Serick erra ao ver na personificação jurídica, e conseqüentemente no seu contrário, a desconconsideração, um fenômeno unitário. Para Muller-Freienfels, respeitar ou não a separação patrimonial depende da análise da situação concreta e da verificação do objetivo do legislador ao impor uma determinada disciplina. Nesta idéia, as hipóteses de desconconsideração não se resumem apenas às fraudes, mas, também, todas as situações eleitas pelo legislador em uma técnica de

³¹⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 36.

³¹⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 36.

aplicação das normas que permite dar valor diferenciado aos diversos conjuntos normativos.³¹⁷

No Brasil a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi apresentada por Rubens Requião³¹⁸ que objetivava que o juiz desconsiderasse episodicamente a personalidade jurídica, para coarctar a fraude ou o abuso do sócio que dela se valeu como escudo, sem importar essa medida dissolução da entidade.

Importante contribuição ao estudo dogmático da desconsideração foi o proposto por Fábio Ulhoa Coelho em que infere, a saber:

Há, no direito brasileiro, na verdade duas teorias da desconsideração. De um lado, a teoria mais elaborada, de maior consistência e abstração, que condiciona o afastamento episódico da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas à caracterização da manipulação fraudulenta ou abusiva do instituto. [...]. Ela será chamada, aqui, de teoria maior. De outro lado, a teoria menos elaborada, que se refere à desconsideração em toda hipótese de execução do patrimônio de sócio por obrigação legal, cuja tendência é condicionar o afastamento do princípio da autonomia à simples insatisfação de crédito perante a sociedade. Trata-se da teoria menor.³¹⁹

A proposta de Fábio Ulhoa Coelho assemelha-se à de Rolf Serick no tocante à caracterização da desconsideração nas situações de uso abusivo ou fraudulento da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

Por sua vez, Heleno Tôrres³²⁰ aquilata duas funções da teoria da desconsideração da personalidade jurídica: (i) função substantiva, em que a desconsideração de ato, negócio ou personalidade jurídica é uma espécie de sanção que consiste em negar ou afastar o reconhecimento dos efeitos que suas qualificações jurídicas operam no ordenamento; visto por determinados pressupostos e em face de uma dada situação específica, é um conceito vinculado à causa da pessoa jurídica, finalidade do instrumento societário; (ii) função instrumental, que se presta para imputar aos sócios efeitos jurídicos os quais, não fosse a superação, ao serem imputados diretamente à sociedade, perderiam sua efetividade ou prejudicariam os demais sócios ou terceiros que não estivessem envolvidos diretamente com o caso que serve de motivo para a

³¹⁷ SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito societário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 182.

³¹⁸ REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (disregard doctrine). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 58, n. 410, 12-24, jan. 1969.

³¹⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 35.

³²⁰ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação/elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 461 ss.

desconsideração, viabilizando a aplicação de sanções administrativas, penais ou patrimoniais.

A desconsideração não é um método contra a personificação jurídica das pessoas jurídicas, antes de tudo, ela visa permitir exatamente a continuação da atividade a que se destina o ente jurídico, corrigindo os desvirtuamentos que possam comprometer a preservação do próprio ente.³²¹

Conclui-se que o pressuposto de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica reside quando a própria personificação da pessoa jurídica antepõe-se como obstáculo ao encobrimento de atos contrários aos interesses da sociedade empresária, bem como de terceiros.

Fábio Ulhoa Coelho assevera: “A sociedade empresária deve ser desconsiderada exatamente se for obstáculo à imputação do ato a outra pessoa. Assim, se o ilícito, desde logo, pode ser identificado como ato de sócio ou administrador, não é caso de desconsideração”.³²²

A desconsideração é pertinente para revelar o agente oculto que praticou atos abusivos e fraudulentos. Se a responsabilidade, desde o princípio, é diretamente imputada aos autores dos mencionados atos não há que se cogitar em desconsideração.

Das ilações expostas, entende-se que no art. 135 do CTN não há previsão nenhuma de hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, haja vista a previsão expressa e clara das pessoas que serão responsabilizadas pelas práticas ali enumeradas.

José Lamartine Corrêa de Oliveira³²³ argumenta que não faz sentido falar em desconsideração da pessoa jurídica quando a lei tributária atribui responsabilidade ao

³²¹ SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito societário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 181; COELHO, Fábio Ulhoa. *op. cit.*, p. 37; TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação/elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 463.

³²² COELHO, Fábio Ulhoa. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 42.

³²³ OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 520. Neste sentido: TÔRRES, Heleno. *op. cit.*, p. 471. COELHO, Fábio Ulhoa. *op. cit.*, p. 43. JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, pp. 111-112. A jurisprudência neste sentido: CIVIL – PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO CTN – 1. Excetuados os casos constantes do art. 135, III, do CTN, somente nas hipóteses de fraude ou má gestão empresarial, é que se permite a desconsideração da personalidade jurídica da empresa executada, atingindo, dessa forma, o patrimônio do sócio gerente. 2. O mero inadimplemento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica não se considera infração à Lei, para efeito de aplicação do art. 135, do Código Tributário Nacional. 3. Não logrando a Fazenda comprovar que houve, por parte dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, a prática de atos com excesso de poderes,

sócio. Em tal caso, há simplesmente uma questão de imputação e não de desconsideração da pessoa jurídica. A personalidade jurídica e a responsabilidade são fenômenos distintos.

No art. 135 do CTN as obrigações tributárias são diretamente imputadas aos sujeitos que concorreram para tais comportamentos. Por conseguinte, inexistente a necessidade de desconsiderar a personificação da empresa para atingir seus dirigentes por atos danosos contra terceiros. Entretanto, há vozes na doutrina³²⁴ que entendem que o art. 135 seria uma modalidade de desconsideração.

Infere-se, portanto, que a desconsideração da personalidade jurídica é um instituto de correção ao mau uso da pessoa jurídica, isto é, da autonomia patrimonial, em atos abusivos ou fraudulentos, que venham causar danos a terceiros. Sua pertinência reside à medida que a pessoa jurídica seja um embaraço ao alcance dos agentes que indevidamente a utilizaram em interesses escusos. Logo, pelo art. 135 do CTN, que versa sobre condutas evadas de dolo contra a pessoa jurídica e terceiros, estes comportamentos são diretamente imputados aos seus agentes, não configurando a pessoa jurídica estorvo à identificação destes responsáveis.

No capítulo seguinte, o estudo analisará os principais aspectos processuais e as mais importantes situações empíricas acerca da responsabilidade tributária dos dirigentes das empresas.

infração à Lei, contrato social ou estatuto, não há se reformar decisão que indefere o redirecionamento da execução. 4. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TRF 1ª R. – AG 200501000012641 – MG – 8ª T. – Relª Desª Fed. Maria do Carmo Cardoso – DJU 26.08.2005 – p. 162)

³²⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emydio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 524; GUIMARÃES, Flávia Lefèvre. *Desconsideração da personalidade jurídica no Código de Defesa do Consumidor*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 39.

4 ASPECTOS PROCESSUAIS E SITUAÇÕES CONTROVERSAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS ADMINISTRADORES

4.1 O princípio da ampla defesa e do contraditório

O princípio do devido processo legal (*Due Process of Law*) traz em sua essência a idéia de proteção do cidadão contra eventuais arbítrios do Estado, por meio do processo judicial ou administrativo. Diz a Constituição Federal: “Art. 5º, inciso LIV – Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

Consubstanciando o devido processo legal, encontram-se os princípios da ampla defesa e do contraditório: “Art. 5º, inciso LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

O princípio do contraditório contém o enunciado de que todos os atos processuais devem primar pela ciência bilateral das partes e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas.³²⁵

O contraditório é o exercício da dialética processual, evidenciado a partir da pretensão deduzida em juízo, cujo escopo é oportunizar a parte demandada a contrarrazoar a informação a seu respeito que está sendo alegada pelo demandante e vice-versa.

Vicente Greco Filho sintetiza o princípio:

O contraditório se efetiva assegurando-se os seguintes elementos: a) o conhecimento da demanda por meio de ato formal de citação; b) a oportunidade, em prazo razoável, de se contrariar o pedido inicial; c) a oportunidade de produzir prova e se manifestar sobre a prova produzida pelo adversário; d) a oportunidade de estar presente a todos os atos processuais orais, fazendo consignar as observações que desejar; e) a oportunidade de recorrer da decisão desfavorável.³²⁶

O contraditório implica, também, a garantia de que as partes têm de ser ouvidas nos autos. O processo é marcado pela bilateralidade de manifestação dos litigantes. É

³²⁵ PORTANOVA, Rui. *Princípios do Processo Civil*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, pp. 160-164.

³²⁶ GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, v. 2, p. 90.

uma regra de equilíbrio no embate processual. A contrariedade se exprime nas pretensões deduzidas pelo o autor e o réu.

Angélica Arruda Alvim afirma que o contraditório significa que toda pessoa física ou jurídica que tiver de manifestar-se no processo tem o direito de invocá-lo a seu favor. Deve ser dado conhecimento da ação e de todos os atos do processo às partes, bem como a possibilidade de responderem, de produzirem provas próprias e adequadas à demonstração do direito que alegam ter.³²⁷

O processo judicial ou administrativo encontra no princípio do contraditório o caminho para busca da solução do conflito, baseando-se na contraposição das pretensões, a que, ao final, a decisão se inclinará.

Neste delineamento, o princípio da ampla defesa traduz a possibilidade de o indivíduo, em defesa de seus interesses, alegar fatos e propor provas.³²⁸ Nesse aspecto, mostra-se evidente a correlação entre a ampla defesa e o contraditório, não sendo possível conceber um sem pressupor a existência do outro – daí a inteligência do inciso LV, do art. 5.º da CF/88 em agrupá-los em um mesmo dispositivo. A ampla defesa abre, dentro dos limites legais e legítimos, espaço para que o litigante deduza sua pretensão.

A ampla defesa é composta da defesa técnica e da autodefesa. O profissional do Direito exerce a defesa técnica que exige a capacidade postulatória e o conhecimento técnico. O réu, por sua vez, exercita ao longo da demanda a denominada autodefesa ou defesa genérica. Ambas compõem a ampla defesa.

A propósito, se entende por defesa genérica aquela que é feita pela própria parte, mediante atos ou omissões, encaminhados para prosperar ou impedir que prospere a atuação oposta.³²⁹

Já a defesa técnica seria feita pelas pessoas que tem como profissão o exercício da função técnico-jurídica de defesa das partes que atuam no processo.³³⁰

O direito à ampla defesa e ao contraditório deve ser compreendido sob a perspectiva da máxima efetividade, baseando-se na busca da verdade material, na motivação das decisões, na prevalência da instrumentalidade do processo, dentre outros

³²⁷ ALVIM, Angélica Arruda. *Princípios Constitucionais do Processo*. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 19, nº 74, 20/37, abr./jun. 1994, p. 28.

³²⁸ PORTANOVA, Rui. *Princípios do Processo Civil*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 125.

³²⁹ FENECH, Miguel. *Derecho Procesal Penal*. 2. ed. Barcelona: Labor, 1952, v. I, p. 457.

³³⁰ *Idem*. *Ibidem*, p. 457.

aspectos processuais, permitindo aos litigantes apresentarem seus fundamentos em oportunidades cabíveis, possibilitando, assim, que a prestação jurisdicional atinja seu objetivo em tutelar aquele que lhe é merecedor.

4.2 Participação do administrador no processo administrativo fiscal e sua inclusão no pólo passivo da execução

Mediante o processo administrativo fiscal, o Fisco tem a oportunidade de proceder à apuração da responsabilidade tributária do administrador e, além de verificar a ocorrência dos eventos ensejadores do fato impositivo, apurar o montante devido, bem como identificar os sujeitos passivos e aplicar, se devido, penalidades, resultando ao final do processo o lançamento tributário para fins da exigibilidade posterior do crédito apurado.

O processo administrativo fiscal e a execução fiscal são dois procedimentos de relações próximas, em que o primeiro, de caráter cognitivo, formará o título executivo extrajudicial que viabilizará o desenvolvimento do segundo.

Caso o credor não apresente o referido título, ou seja, a prova inequívoca da dívida, ou se o título não espelha uma obrigação, transforma-se o processo executivo em uma violação do devido processo legal.³³¹

Nisto, o art. 202 do Código Tributário Nacional é bem claro ao estabelecer os elementos necessários que deverão constar no título executivo que irá fundamentar a execução, *in verbis*:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

³³¹ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 163.

O colacionado dispositivo legal enumera todas as exigências que substanciarão o título executivo, que será, posteriormente, objeto de execução fiscal, sendo de importância para o presente estudo a exigência da indicação do devedor e dos co-responsáveis.

A existência do nome do devedor e dos responsáveis (quando existirem) no termo de inscrição da dívida ativa não é medida suficiente para a imputação dos créditos tributários apurados. Cabe ao Fisco proceder a devida comprovação da responsabilidade tributária de todos aqueles inseridos no termo de inscrição da dívida ativa. Nisto repousa a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO REGIMENTAL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE – SÓCIO-GERENTE – LIMITES – ART. 135, III, DO CTN – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI – CONJUNTO PROBATÓRIO – FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – MATÉRIA DE PROVA – INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 07/STJ – PRECEDENTES – [...]. **Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal.** 4. "a responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da Lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal." (agreg no AG nº 246475/DF, 2ª turma, Relª Minª Nancy andrighi, DJ de 01/08/2000) (STJ – AGA 200601094664 – (775621 MG) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 26.10.2006 – p. 235)³³²

Então, é incumbência do Fisco a cabal e inequívoca comprovação dos atos ensejadores de responsabilidade tributária dos dirigentes, caso contrário, o devido processo legal restará, mais uma vez, desrespeitado.

³³² STJ – AGA 200601094664 – (775621 MG) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 26.10.2006 – p. 235. (**destaques nossos**). No mesmo sentido: TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PESSOA JURÍDICA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – INCOMUNICABILIDADE DO PATRIMÔNIO PESSOAL DO SÓCIO, DIRETOR, GERENTE OU REPRESENTANTE DE PESSOA JURÍDICA – ART. 135, INC. III, CTN – COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO A LEI, CONTRATO OU ESTATUTOS – INEXISTÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – EXEQUENTE – [...].II. **Ressalte-se que esta prova incumbe ao exequente e, uma vez que este não tenha trazido aos autos quaisquer indícios de prática de atos previstos no aludido dispositivo legal não estará configurada a obrigação tributária do sócio-gerente, implicando em sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da execução fiscal.** III. No caso dos autos, há apenas alegação em tese de dissolução irregular, sem que tenha ficado demonstrado que o sócio transferiu o fundo de comércio, ou se utilizou da mercadoria, ou transferiu para outra empresa. IV. A turma, por unanimidade, deu provimento ao agravo de instrumento. (TRF 2ª R. – AG 2003.02.01.008902-8 – 4ª T.Esp. – Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira – DJU 28.02.2007 – p. 102)³³²

Quanto à inclusão do administrador na Certidão de Dívida Ativa – CDA, sem que este tenha participado do processo administrativo, Maria Rita Ferragut opina que a inclusão do administrador na CDA, sem o processo administrativo prévio, não terá o condão de sanar o vício do ato, pois: (i) foi suprimida a instância administrativa, em desacordo com o artigo 5, inciso LV, da Constituição; (ii) a indicação do nome na CDA não é ato jurídico que o direito reconheça como apto a constituir o crédito tributário perante ele; (iii) para que o administrador defenda-se na execução fiscal, deverá garantir o juízo em montante equivalente à dívida. Para a autora essa situação significará, muitas vezes, intransponível barreira ao exercício da ampla defesa, barreira essa que não teria existido caso o responsável tivesse tido oportunidade de se defender já no processo administrativo.³³³

Contudo, o entendimento em que se exige o prévio procedimento administrativo para apuração das condutas ilegais que geraram a responsabilidade dos administradores não é compartilhado por Gelson Amaro de Souza, que afirma ser plenamente possível que o responsável tributário possa ser executado sem antes contra ou em relação a ele ser instaurado procedimento administrativo para accertamento e inclusão dele na inscrição de dívida ativa. Para o autor a real existência da responsabilidade tributária não é pressuposto para a promoção da execução, como não o é a condição de devedor. Basta que dentro de um plano abstrato de sujeição possa a pessoa aparecer como responsável em potencial para que contra ela se promova a execução.³³⁴

Portanto, a inclusão do administrador somente na fase executiva é fundada em três razões: (i) a primeira é a idéia de que a responsabilidade do administrador é subsidiária; (ii) a segunda é resultante do entendimento jurisprudencial que afirma que o nome do administrador pode ser inserido na fase executiva³³⁵; (iii) e terceira é quanto ao risco do crédito ser constituído somente em face do administrador, e ele provar que não agiu

³³³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 178. No mesmo sentido: MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, 640.

³³⁴ SOUZA, Gerson Amaro de. Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal. Presidente Prudente: Data Juris, pp. 160-166. No mesmo sentido: DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 90.

³³⁵ Execução fiscal – responsabilidade tributária – sócio-gerente – parte no processo administrativo – desnecessidade. Processual civil. Agravo de instrumento. Na execução fiscal o sócio responde subsidiariamente como responsável tributário, não sendo necessário ter sido parte no processo administrativo. Precedentes jurisprudenciais. Agravo provido. (Ac. Um. da 4 Turma do TRF da 1 Região, Ag. 1997.01.00.036250-1/MG, Rel. Juiz Hilton Queiroz, DJU de 4/2/2000, p. 315)

com dolo, e o nome da sociedade podendo somente ser incluído antes do fim do prazo decadencial. Cabe salientar que este risco serve também na situação inversa.³³⁶

Outra questão, estritamente relacionada com o assunto posto, é quanto ao redirecionamento da execução fiscal aos administradores. Igualmente, para que o Fisco possa rediregir a execução contra os dirigentes das sociedades empresárias, deverá, ele, indicar, através de provas substanciais, a conduta ilegal, abusiva e prejudicial dos dirigentes.³³⁷

Desse modo, não é possível desviar a execução fiscal da sociedade para a pessoa física do administrador sem que tenham sido comprovadas as hipóteses enumeradas e exigidas pelo art. 135 do CTN.³³⁸

Neste sentido, manifesta-se a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO – INADIMPLÊNCIA – MULTA – DECRETO Nº 612/92 – NÃO VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E LEGALIDADE – ART. 84, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ART. 97, V, DO CTN – 1. **Em sendo proposta a execução contra a empresa, o pedido de redirecionamento ao sócio/administrador deve ser motivado por situação fática que denote indício de atuação dolosa ou irregular, ou seja, que tenha como causa de pedir situação concreta que, em tese, configura a responsabilidade solidária do terceiro.** [...]. (TRF 4ª R. – AC 2000.71.11.000444-2 – 1ª T. – Relª Desª Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha – DJU 19.01.2007)³³⁹

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO-QUOTISTA. CTN, ART. 135, III. **Inexistindo participação do sócio-quotista na administração e gerência da sociedade, não pode a execução ser redirecionada contra ele, visto que não foram satisfeitos os requisitos do art. 135, III do CTN.** (TRF 4ª Região - Ap. Cív. 35.150/0 - RS - Rel.: Juiz Carlos Sobrinho - J. em 17/10/1995 - DJ 17/01/1996)³⁴⁰

Entretanto, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, tem se manifestado no sentido de que cabe ao sócio cujo nome consta na certidão da dívida ativa (CDA) o ônus da prova da inexistência de responsabilidade tributária:

³³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 178-179.

³³⁷ PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 161.

³³⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 22.

³³⁹ TRF 4ª R. – AC 2000.71.11.000444-2 – 1ª T. – Relª Desª Fed. Vivian Josete Pantaleão Caminha – DJU 19.01.2007. **(destaques nossos)**

³⁴⁰ TRF 4ª Região - Ap. Cív. 35.150/0 - RS - Rel.: Juiz Carlos Sobrinho - J. em 17/10/1995 - DJ 17/01/1996. **(destaques nossos)**

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já 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.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 5. Embargos de divergência providos.(STJ - EREsp 702.232/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26.9.2005)³⁴¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. CDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. INSCRIÇÃO DO NOME DO SÓCIO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES. - **Se os sócios têm seus nomes inscritos, juntamente com a empresa executada, na Certidão de Dívida Ativa - CDA, que possui presunção de certeza e liquidez, cabe a eles provarem, por meio de embargos à execução, que não agiram com excesso de mandato, infringência à lei ou ao contrato social.** - Recurso especial conhecido, mas improvido. (STJ - REsp 750.581/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 7.11.2005)³⁴²

Este entendimento é preocupante pois perfilha numa direção que legitima uma prática muito comum na cobrança do crédito tributário, que é a redirecionamento do executivo fiscal aos sócios das empresas, sem qualquer preocupação quanto à existência de responsabilidade tributária. Infelizmente, é cotidiana a prática de alguns órgãos responsáveis pela cobrança judicial de tributos incluírem automaticamente todos os sócios da empresa no pólo passivo da relação processual executiva, sem qualquer

³⁴¹ STJ - EREsp 702.232/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26.9.2005. (**destaques nossos**)

³⁴² STJ - REsp 750.581/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 7.11.2005. (**destaques nossos**)

pesquisa ou alegação quanto à existência de responsabilidade tributária, conduta que pode merecer responsabilização civil do Estado e do servidor público.

Assim, de acordo com a posição apresetanda, embora o sócio não seja sujeito passivo da obrigação tributária (a não ser que pratique um ato ilícito), diante da automática inclusão de seu nome na CDA, sem qualquer imputação de responsabilidade tributária na esfera administrativa, deve fazer prova negativa de que não violou a lei ou contrato social ou agiu com excesso de poderes.

O fundamento deste entendimento que impõe o ônus da prova ao sócio, é a presunção de liquidez e certeza do crédito tributário, estabelecida pelo [artigo 204 do Código Tributário Nacional](#)³⁴³. Ocorre que essa presunção, que, segundo o parágrafo único do mesmo artigo³⁴⁴ é relativa, refere-se ao crédito, e diz respeito à sua existência e seu montante. E não quanto ao seu sujeito passivo. Não há presunção legal a respeito da existência de responsabilidade tributária, a atribuição de ônus da prova ao sócio que tem seu nome incluso na CDA junto com a pessoa jurídica constitui uma presunção judicial não autorizada por lei, e, portanto, um equívoco judicial.

Logo, é imprescindível a participação dos dirigentes societários no processo administrativo fiscal, para a devida apuração da existência das condutas descritas no art. 135 do CTN e em respeito ao devido processo legal, garantindo ao dirigente a oportunidade da ampla defesa e do contraditório. Porém, caso isso não ocorra, resta a esfera judicial, em que o ônus da prova no redirecionamento da execução fiscal não poderá ser imposto aos dirigentes societários pela simples existência dos nomes destes na Certidão de Dívida Ativa; faz-se então necessário, mais uma vez, em respeito ao devido processo legal, que o pedido de redirecionamento seja consubstanciado com elementos capazes de comprovar os comportamentos ensejadores da responsabilização tributária.

4.3 A defesa do administrador

³⁴³ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

³⁴⁴ Art. 204 [...].Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Tendo-se a certeza sobre a existência da obrigação tributária e do possível sujeito passivo, é materializada a inscrição de dívida ativa. O espelho da Certidão de Dívida Ativa – CDA, representa o título executivo extrajudicial que dispõe o Fisco para o ajuizamento da cobrança do crédito.

Com efeito, estabelece o art. 38 da Lei nº 6.830/80:

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Importante destacar que a exigência do depósito para o exercício do direito de ação é incompatível com o inciso XXXV, do art. 5º da Constituição Federal de 1988.³⁴⁵ Constata-se que ele não tem força para impedir o conhecimento das ações declaratórias e das anulatórias de débito fiscal. José da Silva Pacheco afirma:

Essa exigência implica infringir o dispositivo no parágrafo 4º, do art. 153 da CF de 1969, pois importa em proibir que se peça ao Judiciário para declarar se o crédito existe ou não existe, a não ser que se deposite o seu valor. Se a constituição impede que a Lei vede o ingresso em Juízo quando o recurso administrativo exige depósito, por mais forte razão haverá de impedir que a Lei exija tal depósito para ingressar em Juízo.³⁴⁶

Ressalta-se que a referida disposição legal, ao exigir o depósito integral preparatório para o ajuizamento da ação anulatória do ato declaratório da dívida, constitui uma faculdade do contribuinte que deseje suspender a exigibilidade do tributo durante o curso da ação, impedindo o ajuizamento posterior da execução fiscal, como se constata na jurisprudência:

EXECUÇÃO FISCAL – EXTINÇÃO – DEPÓSITO INTEGRAL – INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO – Efetivado o depósito do montante integral do débito em ação anulatória, é indevido o ajuizamento posterior de execução fiscal, porquanto suspensa a exigibilidade do crédito. (TRF 4ª R. – AC 2004.71.08.014301-3 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 19.01.2007)³⁴⁷

³⁴⁵ art. 5º [...]; XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

³⁴⁶ PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 281.

³⁴⁷ TRF 4ª R. – AC 2004.71.08.014301-3 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 19.01.2007.

O antigo Tribunal Federal de Recursos - TFR havia sumulado o seguinte verbete (súmula nº 247): “Não constitui pressuposto da ação anulatória de débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei nº 6.830 de 1980.” Logo, o referido depósito não tem o condão de impedir o acesso à prestação jurisdicional. A ausência do depósito integral acarretará apenas a não-suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido, permitindo ao Fisco ajuizar a execução fiscal.

Já ajuizada a execução fiscal, o meio ordinário de que dispõe o administrador para a formulação de sua defesa são os embargos do devedor e o meio extraordinário, que é especialmente tratado no tópico 4.6; é o da exceção de pré-executividade. Não se olvidando a possibilidade do emprego dos embargos de terceiro.

Proposta a execução fiscal, constituem os embargos a sede adequada para que o administrador apresente toda a matéria oponível à desconfiguração do título executivo. Ajuizar qualquer outra medida que necessite de dilação probatória, e que tenha o mesmo objeto e causa de pedir dos embargos ofertados, gerará litispendência, nisto repousa a jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO E EMBARGOS DO DEVEDOR COM IDÊNTICO OBJETO E CAUSA DE PEDIR – LITISPENDÊNCIA CONFIGURADA – [...]. 1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no Recurso Especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF. 2. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: O ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. 3. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional. **Nesse caso, sobrevindo a execução, a ação cognitiva já proposta substitui os embargos do devedor com o mesmo objeto e causa de pedir, cuja propositura acarreta litispendência.** Independentemente de embargos, os atos executivos, nas circunstâncias, podem ser suspensos mediante o oferecimento de garantia da execução. 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido. (STJ – RESP 200500131497 – (719907 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Teori Albino Zavascki – DJU 05.12.2005 – p. 00235)³⁴⁸

³⁴⁸ STJ – RESP 200500131497 – (719907 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Teori Albino Zavascki – DJU 05.12.2005 – p. 00235. (**destaques nossos**). No mesmo sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO – POSTERIOR PROPOSITURA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – LITISPENDÊNCIA CONFIGURADA – EXTINÇÃO DO PROCESSO –

Situação diversa constitui quando a ação ajuizada posterior aos embargos tem pretensão declaratória. Não obstante, ter as mesmas partes, o mesmo objeto, a causa de pedir é diferente, restando afastada a situação de litispendência por carência de um elemento caracterizador deste entrave processual. A jurisprudência desde modo se manifesta:

REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA – AÇÃO ANULATÓRIA – DÉBITO FISCAL – EXECUÇÃO FISCAL EMBARGADA – LITISPENDÊNCIA INOCORRENTE – IPTU – LEITO FERROVIÁRIO – ESTRADA DE FERRO – BEM DA UNIÃO FEDERAL – IMUNIDADE – SENTENÇA CONFIRMADA – 1. **A litispendência exige identidade de partes, de causa de pedir e de pedidos, porque representa repetição de ação em curso. 2. Ausente a identidade das causas de pedir e sendo diversas as pretensões declaratória na ação anulatória e constitutiva na ação de embargos do devedor, resta afastada a suposta litispendência.** [...]. 6. Remessa Oficial e Apelação Cível voluntária conhecidas. 7. Sentença confirmada no reexame necessário, prejudicado o recurso voluntário. (TJMG – AC 1.0011.04.006019-3/001 – 2ª C.Cív. – Rel. Des. Caetano Levi Lopes – DJMG 23.11.2005 – p. 02)³⁴⁹

A natureza jurídica dos embargos à execução nada mais é que uma ação de caráter cognitivo incidental ao processo executivo.

O executado poderá opor-se à execução por meio dos embargos, dentro do prazo de trinta dias, a partir: do depósito em dinheiro; da juntada da prova da fiança bancária; da intimação da penhora. Importante ressaltar que o prazo tem início no dia útil seguinte à ocorrência dos supra-eventos, e não da juntada aos autos da intimação. A jurisprudência converge neste sentido:

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – RECURSO ESPECIAL – INTEMPESTIVIDADE – NÃO CONFIGURADA – CONTRARIEDADE AOS ARTS. 535 E 458, II DO CPC – INOCORRÊNCIA – VIOLAÇÃO DO ART. 16 DA LEI 6.830/80 – PROCEDÊNCIA – [...]. 4. **Importa frisar que a controvérsia cinge-se a elucidação do termo inicial para oferta de**

ARTIGO 267, V, DO CPC – I. Caso em que foi reconhecida a litispendência entre a ação de anulação de débito e os embargos à execução fiscal. II. Ambas as ações buscam desconstituir os débitos oriundos do mesmo processo administrativo, sob a mesma alegação de não serem tributáveis os atos cooperativos. III. Se, na ação anulatória, todas as receitas objeto do mesmo processo administrativo foram consideradas tributáveis, a matéria não pode ser reavaliada em sede de embargos à execução fiscal, ante a clara evidência de litispendência. IV. Apelação improvida. (TRF 5ª R. – AC 2005.83.05.000031-5 – 4ª T. – Relª Desª Fed. Margarida Cantarelli – DJU 09.02.2007 – p. 551).

³⁴⁹ TJMG – AC 1.0011.04.006019-3/001 – 2ª C.Cív. – Rel. Des. Caetano Levi Lopes – DJMG 23.11.2005 – p. 02. (**destaques nossos**)

embargos à execução, na hipótese de oferecimento de fiança bancária. 5. Ora, o art. 16 da Lei 6.830/80, no seu inciso II, refere-se à juntada da prova da fiança bancária como termo inicial para a oferta de embargos à execução. Nada obstante, a jurisprudência conjuga a interpretação tal inciso com o III do mesmo artigo, requestando a lavratura do termo de penhora, da qual o executado deve ser intimado, para que flua o prazo para apresentação de embargos à execução. Neste sentido, o seguinte julgado: REsp 621855/PB; Recurso Especial 2004/0008130-6 relator(a) ministro Fernando Gonçalves (1107) órgão julgador t4 - Quarta turma data do julgamento 11/05/2004 data da publicação/fonte DJ 31.05.2004 p. 324 rjadcoas vol. 58 p. 109. Recurso Especial provido. (STJ – RESP 200600801306 – (851476 MG) – 2ª T. – Rel. Min. Humberto Martins – DJU 24.11.2006 – p. 280)³⁵⁰

Na circunstância em que a penhora foi insuficiente e, posteriormente, tem-se suprida a insuficiência, o prazo para embargos inicia-se com a intimação da primeira penhora, ainda que essa seja insuficiente, excessiva ou ilegítima. O Superior Tribunal de Justiça - STJ tem-se posicionado nesta direção, a saber:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – TERMO INICIAL DO PRAZO PARA A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ACÓRDÃO RECORRIDO QUE ESTÁ EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DESTES SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – DESPROVIMENTO DO AGRAVO – 1. Esta turma, por ocasião do julgamento do AGRG no AG 684.714/PR (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 5.9.2005, p. 260), proclamou: "efetivada a penhora por oficial de justiça e dela sendo intimado o devedor, atendido estará o requisito de garantia para a oposição de embargos à execução. **A eventual insuficiência da penhora será suprida por posterior reforço, que pode se dar 'em qualquer fase do processo' (Lei 6.830/80, art. 15, II), sem prejuízo do regular processamento dos embargos.** " a segunda turma, ao julgar o RESP 244.923/RS (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 11.3.2002, p. 223), também decidiu: "intimada a executada da penhora, a partir daí começa a correr o prazo para apresentação dos embargos do devedor. Essa penhora deve ser suficiente para a satisfação do débito, não importa. Pode ser excessiva, não importa. Pode ser ilegítima, como no caso de constrição sobre bens impenhoráveis, também não importa. Na primeira hipótese a penhora poderá ser ampliada. Na segunda, poderá

³⁵⁰ STJ – RESP 200600801306 – (851476 MG) – 2ª T. – Rel. Min. Humberto Martins – DJU 24.11.2006 – p. 280. (**destaques nossos**). No mesmo sentido: PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS À EXECUÇÃO – TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO – TEMPESTIVIDADE – 1. **O prazo para interposição de embargos à execução fiscal é de 30 (trinta) dias, consoante assim o dispõe o artigo 16, III, da Lei nº 6.830/80. Esse prazo é contado da intimação da penhora.** 2. **Segundo o artigo 184 do CPC, conta-se o prazo para oposição de embargos a partir do primeiro dia útil seguinte à intimação, ou seja, excluindo-se o dia do início e incluindo-se o do vencimento.** 3. Na hipótese dos autos, iniciou-se a contagem do prazo no dia 10 de abril de 2002 (primeiro dia útil após a intimação da penhora), tendo em vista que essa intimação ocorreu no dia 09 de abril de 2002 (terça-feira). Desse modo, o último dia para interposição de embargos à execução deu-se em 09 de maio de 2002 (quinta-feira). 4. Embargos à execução tempestivos, tendo em vista que o seu ajuizamento ocorreu no último dia de prazo para sua interposição (09 de maio de 2002). 6. Apelação provida. Sentença anulada. (TRF 2ª R. – AC 2002.51.01.509102-3 – 4ª T.Esp. – Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares – DJU 06.12.2006 – p. 153).

ser reduzida. Na terceira, poderá ser substituída. Em qualquer dos três casos, haverá intimação do executado, mas o prazo para a apresentação dos embargos inicia-se da intimação da primeira penhora, mesmo que seja insuficiente, excessiva ou ilegítima, e não da sua ampliação, redução ou substituição. " [...]. 3. Agravo regimental desprovido. (STJ – AGRESP 200302322963 – (626378 PR) – 1ª T. – Relª Min. Denise Arruda – DJU 07.11.2006 – p. 234)³⁵¹

Interessante questão é a exigência prestada pelo § 1º do art. 16, da Lei nº 6.830/80, *in verbis*: “Art. 16. [...] § 1º. Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.”

Trata-se de um dispositivo legal que merece ser analisado sistematicamente, caso contrário, levará a decisões que ferirão a garantia da ampla defesa e, principalmente, a formação do contraditório na execução fiscal.

Em respeito ao exercício da ampla defesa, a exegese deste dispositivo deve seguir no sentido de que são admissíveis os embargos quando eles não acompanharem a garantia à execução. A consequência da falta de garantia é a não suspensão do processo executivo. A Ministra Eliana Calmon do Superior Tribunal de Justiça, afirma:

PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – SEGURANÇA PARCIAL DO JUÍZO PARA EMBARGAR – INTERPRETAÇÃO DO ART. 16, § 1º, DA LEF – 1. Ao interpretar o art. 16, § 1º, da LEF, a jurisprudência evoluiu para entender que, se a penhora for parcial e o juiz não determinar o reforço, ou, se determinado, a parte não dispuser de bens livres e desembaraçados, aceita-se a defesa via embargos, para que não se tire do executado a única possibilidade de defesa. 2. Recurso Especial improvido. (STJ – RESP 200600994100 – (844809 PR) – 2ª T. – Relª Min. Eliana Calmon – DJU 18.10.2006 – p. 234)³⁵²

Este entendimento reconhece e respeita a acessibilidade do embargante desprovido de bens, ao direito à ampla defesa, assim como a inafastabilidade da apreciação do Poder Judiciário de sua pretensão. Entretanto, tal expressão não é unânime em outros tribunais, veja-se:

EXECUÇÃO FISCAL – PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – AUSÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO – ARTIGO 16, § 1º DA LEI Nº 6.830/80 – EXTINÇÃO – 1. O artigo 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80, exige que seja efetivada a garantia do juízo para a

³⁵¹ STJ – AGRESP 200302322963 – (626378 PR) – 1ª T. – Relª Min. Denise Arruda – DJU 07.11.2006 – p. 234. **(destaques nossos)**

³⁵² STJ – RESP 200600994100 – (844809 PR) – 2ª T. – Relª Min. Eliana Calmon – DJU 18.10.2006 – p. 234. **(destaques nossos)**

admissão de embargos à execução fiscal. 2. A exigência da garantia do juízo não apresenta qualquer ofensa ao princípio da ampla defesa. 3. Recurso improvido. (TRF 2ª R. – AC 2005.51.07.000244-3 – 3ª T. – Rel. Des. Fed. Paulo Barata – DJU 06.02.2007 – p. 159)³⁵³

Percebe-se que este pronunciamento não respeita a força normativa dos princípios da ampla defesa e do contraditório, bem como do devido processo legal. O Ministro José Augusto Delgado expressa:

A busca dessa eficácia e efetividade do processo tem um sentido muito maior do que imagina a corrente doutrinária que a tem visualizado com os seus efeitos concretos e imediatos. Ela abrange, também, a necessidade de ser cada vez mais incentivada, tanto pelos estudos doutrinários, como pelos pronunciamentos jurisprudenciais, o culto aos princípios da instrumentalidade, da ampla defesa e do contraditório, tudo visto, porém, com olhos de modernidade e em benefício do cidadão. A sublimação de tais princípios e o manejo deles em perfeita harmonia com a valorização da cidadania contribuem, ao lado da efetividade desejada para o processo, para elevá-lo ao patamar contemporâneo que ele necessitar estar, isto é, de ser aceito plenamente pelos estamentos sociais como via segura de solução dos litígios.³⁵⁴

Poderá ser aduzida nos embargos toda matéria útil à defesa, incluindo as exceções de suspeição, incompetência e impedimentos que deverão ser argüidas em preliminar. Não serão admitidas a renovação e nem a compensação. As provas devem ser requeridas e juntadas imediatamente no prazo dos embargos, podendo indicar três testemunhas, e mais três, caso o juiz entenda serem necessárias, *in verbis*:

Art.16. [...]

§ 2º. No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º. Não será admitida renovação, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

A segunda Turma do STJ, em decisão unânime, entendeu que os embargos à execução fiscal não podem ser recebidos com efeito suspensivo sem que os argumentos do executado sejam robustos, e que o valor da execução esteja integralmente garantido

³⁵³ TRF 2ª R. – AC 2005.51.07.000244-3 – 3ª T. – Rel. Des. Fed. Paulo Barata – DJU 06.02.2007 – p. 159. **(destaques nossos)**

³⁵⁴ DELGADO, José Augusto. Princípio da instrumentalidade, do contraditório, da ampla defesa e modernização do processo civil. *Revista Jurídica*, São Paulo, ano 49, n. 285, 31-60, jun. 2001, p. 36.

por penhora, depósito ou fiança bancária. Isso porque, de acordo com a Turma, o § 1º do art. 739-A do Código de Processo Civil (CPC)³⁵⁵ se aplica à Lei n. 6.830/80, a saber:

EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO. ART. 739-A, CPC. A Turma reiterou seu entendimento de que se aplica o art. 739-A do CPC aos executivos fiscais regidos pela Lei n. 6.830/1980. REsp 1.024.128-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13/5/2008.³⁵⁶

O § 1º do artigo 739-A do CPC determina que a execução só pode ser suspensa mediante apresentação de garantia integral do débito e relevante argumentação.

O relator, Ministro Herman Benjamin, ressaltou que o artigo 1º da Lei n. 6.830/80 prevê a utilização subsidiária do CPC. Disse ele estar convencido de que a teoria geral do processo de execução teve sua concepção revista e atualizada e que as lacunas existentes nos processos regidos por leis específicas são preenchidas com as normas do CPC.

Os argumentos do pretense entendimento jurisprudencial não procedem. O Código Tributário Nacional estabelece no art. 151, claramente, as hipóteses em que a exigibilidade do crédito tributário será suspensa, e um delas é relativa ao depósito integral do montante (inciso II). Já o art. 586 do CPC³⁵⁷ exige que o processo executivo com o objetivo da cobrança de crédito seja sempre fundado em título de obrigação certa, líquida e exigível. O depósito do montante integral retira a exigibilidade do título executivo extrajudicial, logo, a execução fiscal terá seu curso suspenso. Neste caminho, perfilha a jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 211/STJ – EXECUÇÃO FISCAL – SUSPENSÃO DO PROCESSO – SUPOSTA PREJUDICIALIDADE EXTERNA ENTRE AS DEMANDAS ORDINÁRIA E CONSIGNATÓRIA E A EXECUTÓRIA – OBSERVÂNCIA DO ART. 151 DO CTN INDISPENSÁVEL, NA HIPÓTESE – I. A matéria relativa aos arts. 108 e 112, incs. II e IV, do Código Tributário Nacional, bem como ao art. 620 do Código de Processo Civil, não foi objeto do acórdão ora hostilizado, carecendo o Recurso

³⁵⁵ Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

³⁵⁶ STJ - REsp 1.024.128-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13/5/2008.

³⁵⁷ Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.

Especial, no particular, no indispensável prequestionamento, seja explícito ou implícito. Aplicação da Súmula nº 211/STJ. II. **No que se refere à suspensão do processo de execução, à consideração de que há prejudicialidade externa entre este e as demandas ordinária e consignatória propostas, é firme a jurisprudência deste colendo tribunal no sentido de depender a suspensão da execução fiscal "da garantia do juízo ou do depósito do montante integral do débito como preconizado pelo 151 do CTN".** (AGRG no RESP 588208/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 12.09.2005). III. Outro precedente citado: RESP 591255/RS, Rel. Min. José delgado, DJ de 10.05.2004 IV - Agravo regimental desprovido. (STJ – AGRESP 200601231253 – (859340 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 16.10.2006 – p. 337)³⁵⁸

Nesse diapasão, indubitável é o prejuízo que pode causar este entendimento, haja vista trazer um requisito a mais, de caráter subjetivo, para a suspensão do curso da execução fiscal, dificultando, ainda mais, a concessão das certidões positivas com efeitos negativos (art. 206 do CTN³⁵⁹) tão necessárias à atividade empresarial.

Por fim, discute-se a possibilidade da utilização dos embargos de terceiro na defesa do administrado para excluir sua responsabilidade pelos débitos tributários.

Caso o administrador seja citado para responder como parte integrante na execução fiscal, o meio processual adequado são os embargos à execução. No entanto, caso ele ofereça embargos de terceiro, em vez de embargos à execução, é razoável admiti-los com base no princípio da instrumentalidade, respeitando – se que sejam oferecidos dentro do prazo destinado aos embargos à execução. O STJ pronuncia-se nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – EXECUÇÃO FISCAL – EX-SÓCIO COTISTA – EMBARGOS DE TERCEIRO – ADMISSIBILIDADE – PRINCÍPIOS DA FUNGIBILIDADE E DA INSTRUMENTALIDADE DO PROCESSO – 1. Segundo o art. 1.046 do CPC, os embargos de terceiro servem àqueles que não são partes no processo de execução (art. 1.046, CPC). 2. A jurisprudência, entretanto, em homenagem aos princípios da ampla defesa, da instrumentalidade e da fungibilidade processual, tem mitigado a regra do art. 1.046 do CPC. Assim, admite-se que o sócio, sem poderes de gerência, citado como litisconsorte passivo na execução, e visando livrar da constrição judicial seus bens particulares, oponha embargos de terceiro. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 3. Embargos

³⁵⁸ STJ – AGRESP 200601231253 – (859340 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 16.10.2006 – p. 337. (destaques nossos)

³⁵⁹ Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

de divergência improvidos. (STJ – ERESP 200401600101 – (649907) – SP – 1ª S. – Rel. Min. Castro Meira – DJU 01.07.2005 – p. 00361)³⁶⁰

Situação diversa quando o administrador não compõe o pólo passivo da relação jurídica processual executiva e tem seus bens constrangidos por penhora. Nesta eventualidade, é plenamente cabível e adequado o manuseio dos embargos de terceiro com o fito de afastar esta constrição:

EMBARGOS DE TERCEIRO – PENHORA – BEM PARTICULAR DE SÓCIO – EXECUÇÃO NÃO REDIRECIONADA – IMPOSSIBILIDADE – HONORÁRIOS – Os bens do sócio-gerente somente poderão ser penhorados, em decorrência de dívidas fiscais assumidas pela sociedade, quando houver o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, com a sua devida citação como integrante do pólo passivo da ação. **Não sendo o proprietário do imóvel parte na execução fiscal e não tendo ele expressamente anuído com a constrição, deve ser anulada a penhora, mantendo-se o embargante na posse do imóvel.** Cabível a condenação da fazenda ao pagamento da verba advocatícia, porquanto deu causa à demanda ao persistir na manutenção da penhora sobre o bem. (TRF 4ª R. – AC 2006.71.99.004487-2 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 19.01.2007)³⁶¹

Por fim, dentro das ilações trazidas, é importante ressaltar o respeito ao princípio da menor onerosidade (art. 620 do CPC³⁶²), evitando no processamento da execução o meio mais gravoso para obtenção do crédito tributário.

4.4 Impenhorabilidade da residência do administrador e da meação do cônjuge

As regras da Lei do Bem de Família (Lei n. 8.009/90³⁶³) têm incidência na situação de responsabilidade tributária dos administradores. A penhora pode abranger todos os bens do administrador, exceto o imóvel destinado ao abrigo de sua família, assim como os bens que a guarnecem e que são imprescindíveis a um padrão digno de vida.³⁶⁴

³⁶⁰ STJ – ERESP 200401600101 – (649907) – SP – 1ª S. – Rel. Min. Castro Meira – DJU 01.07.2005 – p. 00361. **(destaques nossos)**

³⁶¹ TRF 4ª R. – AC 2006.71.99.004487-2 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 19.01.2007. **(destaques nossos)**

³⁶² Art. 620. Quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor.

³⁶³ Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família.

³⁶⁴ GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185.

O instituto do bem de família pode ser dividido em: (i) bem de família legal ou compulsório; (ii) e o bem de família voluntário. O primeiro vem regido pela Lei nº 8.009/90 que tem por finalidade a proteção ao patrimônio da família do devedor.

O Estado via lei garante ao particular a impenhorabilidade de seu único bem imóvel em defesa da integridade da família.

A impenhorabilidade regida pela Lei nº 8.009/90 cumpre a função social de impedir que o imóvel destinado à moradia seja penhorado, deixando a família em total desamparo. Assim, determina a Lei:

Art. 1º. O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta Lei.

Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.

O objetivo é a preservação da dignidade da entidade familiar, assegurando a sua manutenção, através de sua moradia. Excluem-se da impenhorabilidade os veículos de transporte, obras de arte e adornos suntuosos, como excetua o art. 2º³⁶⁵.

Com relação ao bem de família voluntário, ele é regido pelo Código Civil nos artigos 1.711 a 1.722³⁶⁶. Observa-se que o bem de família voluntário pode abranger, consoante a vontade dos instituidores, até um terço do patrimônio existente ao tempo da instituição. Dispõe o art. 1.711:

Art. 1.711. Podem os cônjuges, ou a entidade familiar, mediante escritura pública ou testamento, destinar parte de seu patrimônio para instituir bem de família, desde que não ultrapasse um terço do patrimônio líquido existente ao tempo da instituição, mantidas as regras sobre a impenhorabilidade do imóvel residencial estabelecida em lei especial.

Enquanto no bem de família legal a proteção é restrita ao imóvel de utilidade de moradia, no bem voluntário, além do imóvel, pode abranger valores mobiliários, cuja

³⁶⁵ Art. 2º. Excluem-se da impenhorabilidade os veículos de transporte, obras de arte e adornos suntuosos.

³⁶⁶ SUBTÍTULO IV - DO BEM DE FAMÍLIA

renda será aplicada na conservação do imóvel e no sustento da família (art. 1.712 do Código Civil³⁶⁷).

A escritura pública ou o testamento é a exigência legal para a constituição do bem de família voluntário, necessitando que o título de bem de família seja registrado no Registro de Imóveis (art. 1.714 do Código Civil³⁶⁸).

A impenhorabilidade pode ser argüida em sede de embargos à execução ou petição simples. A vantagem do uso dos embargos é o aprofundamento no mérito da execução, podendo-se aduzir todas as matérias pertinentes à defesa, observando o princípio processual da eventualidade, sob pena de preclusão quanto às matérias não deduzidas. Em qualquer fase do processo e instância judicial pode ser argüida a impenhorabilidade, haja vista se tratar de matéria de ordem pública, importando ao executado o ônus da prova da existência do bem de família. Nisto reside à jurisprudência:

RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IMÓVEL – BEM DE FAMÍLIA – LEI 8.009/90 – COMPROVAÇÃO DO FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO ALEGADO PELO RECORRENTE – RECURSO ESPECIAL PROVIDO – 1. Cuida-se de Recurso Especial interposto por Décio Luiz Gelbecke, com fulcro no art. 105, III, alíneas "a" e "c", da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão proferido pelo tribunal regional federal da 4ª região, assim ementado (fl. 85): "ementa: Tributário. Embargos à execução fiscal. Impenhorabilidade. Bem de família. Lei nº 8.009/90. Ônus da prova. Artigo 333, do CPC. **1. As regras concernentes à impenhorabilidade devem ser interpretadas restritivamente, pois a regra é a penhorabilidade dos bens. Desse modo, a condição de impenhorabilidade do bem objeto de constrição (nos moldes da Lei nº 8.009/90) deve ser demonstrada pelo executado/embargante, pois é fato constitutivo de seu direito (artigo 333, do CPC).** [...] 3. Recurso Especial provido. (STJ – RESP 200600858651 – (840421 PR) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 19.10.2006 – p. 256)³⁶⁹

³⁶⁷ Art. 1712. O bem de família consistirá em prédio residencial urbano ou rural, com suas pertenças e acessórios, destinando-se em ambos os casos a domicílio familiar, e poderá abranger valores mobiliários, cuja renda será aplicada na conservação do imóvel e no sustento da família.

³⁶⁸ Art. 1714. O bem de família, quer instituído pelos cônjuges ou por terceiro, constitui-se pelo registro de seu título no Registro de Imóveis.

³⁶⁹ STJ – RESP 200600858651 – (840421 PR) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 19.10.2006 – p. 256. **(destaques nossos)**. No mesmo sentido: EMBARGOS À EXECUÇÃO – BEM DE FAMÍLIA – IMPENHORABILIDADE – IMÓVEL RURAL – ÔNUS DA PROVA – DEVEDOR – ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA – HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA – COMPENSAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – **Cabe ao devedor o ônus da prova do preenchimento dos requisitos necessários, para enquadramento do imóvel penhorado na proteção concedida pela Lei nº 8.009/90 ao bem de família, quando a sua configuração não se acha, de pronto, plenamente caracterizada nos autos.** Em havendo o ajuizamento de execução de título extrajudicial, a atualização monetária do montante exequente deverá seguir os padrões adotados pela justiça federal para os cálculos judiciais. Na hipótese de embargante e embargados restarem vencedores e vencidos, em proporções equitativas, é de se manter a

A interpretação teleológica desta norma indica que mesmo aquele administrador que viva sozinho, terá a proteção de seu único imóvel contra uma possível penhora em uma execução fiscal. Nesse sentido, a jurisprudência evoluiu no intuito de proteger o indivíduo, mesmo que, a rigor, não possa ser considerado como entidade familiar, como se observa nos seguintes precedentes:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – BEM DE FAMÍLIA IMÓVEL RESIDENCIAL – DEVEDOR SOLTEIRO QUE MORA SOZINHO – IMPENHORABILIDADE – GARANTIA ASSEGURADA – LEI Nº 8.009/90 – **1. A impenhorabilidade do bem de família, prevista no artigo 1º da Lei nº 8.009/90, abrange também o devedor solteiro que mora sozinho.** 2. Recurso conhecido e provido. (TAPR – AI 0275847-8 – (233463) – Urai – 19ª C.Cív. – Rel. Juiz Cláudio de Andrade – DJPR 01.04.2005)³⁷⁰

PROCESSUAL – EXECUÇÃO – IMPENHORABILIDADE – IMÓVEL – RESIDÊNCIA – DEVEDOR SOLTEIRO E SOLITÁRIO – LEI Nº 8.009/90 – **A interpretação teleológica do art. 1º da Lei nº 8.009/90 revela que a norma não se limita ao resguardo da família. Seu escopo definitivo é a proteção de um direito fundamental da pessoa humana: o direito à moradia.** Se assim ocorre, não faz sentido proteger quem vive em grupo e abandonar o indivíduo que sofre o mais doloroso dos sentimentos: a solidão. É impenhorável, por efeito do preceito contido no art. 1º da Lei nº 8.009/90, o imóvel em que reside, sozinho, o devedor celibatário. (EREsp 182.223/SP, Corte Especial, DJ de 07.04.2003). (STJ – REsp 450.989/RJ – 3ª T. – Rel. Min. Humberto Gomes de Barros – DJU 07.06.2004 – p. 217)³⁷¹

Conclui-se, então, que o administrador ou qualquer outro dirigente de sociedade empresária, uma vez figurando no pólo passivo de uma execução fiscal, pode argüir a impenhorabilidade do imóvel que lhe serve de moradia para si ou sua família, observando o regramento e exceções previstas no ordenamento jurídico.

Outra questão de interesse é o alcance da responsabilidade tributária à meação do cônjuge. Essa, em princípio, não deve sofrer afetação. Salienta-se que a imputação da responsabilidade ao sócio-gerente, ao acionista-controlador ou quaisquer outros que tenham exercido atos de gestão, depende da existência de provas de que agiram maliciosamente, com excesso de poderes ou infração de lei, em desacordo com contrato social ou estatuto da empresa.

compensação dos honorários advocatícios. Apelação conhecida e parcialmente provida. (TRF 4ª R. – AC 2005.70.03.005220-8 – 3ª T. – Rel. Des. Fed. Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz – DJU 28.02.2007).

³⁷⁰ TAPR – AI 0275847-8 – (233463) – Urai – 19ª C.Cív. – Rel. Juiz Cláudio de Andrade – DJPR 01.04.2005. (**destaques nossos**)

³⁷¹ STJ – REsp 450.989/RJ – 3ª T. – Rel. Min. Humberto Gomes de Barros – DJU 07.06.2004 – p. 217. (**destaques nossos**)

O extinto Tribunal Federal de Recursos – TRF, havia editado a súmula n. 112, cujo enunciado expressava: “Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente da sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher.” Esta é a inteligência abstraída do art. 1.686 do Código Civil, que afirma: “As dívidas de um dos cônjuges, quando superiores à sua meação, não obrigam o outro, ou a seus herdeiros.”

Diante destas ilações, implica dizer que o administrador casado em regime de comunhão universal ou parcial de bens responderá com seu patrimônio apenas até o limite de sua meação.³⁷²

Entretanto, a meação do cônjuge responderá pelas dívidas tributárias oriundas dos atos do outro cônjuge quando o patrimônio familiar se beneficiou do montante que deveria ser dirigido para o adimplemento dos tributos. O destino do benefício da sonegação foi à entidade familiar.³⁷³

A presunção de ausência de benefício ao cônjuge é *juris tantum*, cabendo o encargo da prova em contrário ao Fisco. A jurisprudência firmou entendimento neste sentido, a saber:

EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DE TERCEIRO – CÔNJUGE MEAÇÃO – PENHORA – ÔNUS PROBATÓRIO – CREDOR – RECURSO ESPECIAL PELA LETRA ‘C’ – NÃO-CONHECIMENTO – SÚMULA Nº 83/STJ – INCIDÊNCIA – 1. **A meação da mulher apenas responde pelo ilícito fiscal do marido sócio-gerente quando ficar provado que foi beneficiada pela infração, cabendo à parte credora o ônus da prova.** 2. Deve ser emprestada uma interpretação protetiva em toda plenitude ao art. 3º da Lei nº 4.121/62 no sentido de que não pode constituir presunção absoluta de que das dívidas contraídas pelo esposo, venha advir proveito da mulher casada em qualquer tipo societário de que este faça parte, devendo, portanto, o ônus da prova em contrário ser imputado ao exequente-credor dos possíveis créditos que tenha em face do marido executado. 3. Acórdão recorrido confirmado. Recurso desprovido. (STJ – REsp 641.646/RS – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 21.03.2005 – p. 263)³⁷⁴

³⁷² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 200.

³⁷³ Súmula n. 251 do STJ: “A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal.”

³⁷⁴ STJ – REsp 641.646/RS – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 21.03.2005 – p. 263. (**destaques nossos**). No mesmo sentido: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – ALEGAÇÃO DE NULIDADE DAS CDAS – CERCEAMENTO DE DEFESA – INOCORRÊNCIA – Cdas que preenchem as exigências dos parágrafos 5º e 6º do art. 2º da Lei nº 6.830/80, e art. 202 do CTN, não havendo que se falar em nulidade das mesmas, afastando-se, em consequência, a alegação de cerceamento de defesa, por conterem as certidões todos os elementos necessários ao conhecimento do que está sendo cobrado, possibilitando o exercício de defesa pelo devedor. Redirecionamento da execução. Sócio falecido. Legitimidade do espólio, e não da inventariante, pessoalmente, para responder à execução. Hipótese em

Por fim, cabe analisar a situação quando a penhora de uma execução fiscal recair sobre um bem exclusivo do cônjuge. Resta a este cônjuge a medida processual dos embargos de terceiros, tendo em vista estar caracterizado a turbação ou esbulho de seus bens, em razão de medida judicial. Neste sentido, tem-se a súmula n. 134 do STJ, a saber: “Embora intimado da penhora em imóvel do casal, o cônjuge do executado pode opor embargos de terceiro para defesa de sua meação.”

4.5 Prescrição da execução fiscal e seu reflexo ao administrador

Nesta seção, será abordada a sistemática do prazo prescricional quando do redirecionamento da execução contra o administrador.

Para entender como funciona esta situação, faz-se mister aduzir algumas considerações. O § 2º do art. 8º da Lei n. 6.830/80 dispõe sobre a interrupção do prazo prescricional no processo de execução fiscal, *in verbis*:

Art. 8º. O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

[...]

§ 2º. O despacho do juiz, que ordenará a citação, interrompe a prescrição.

Cabe afirmar que esta disposição legal estabelecia uma antinomia com a antiga redação do inciso I, do parágrafo único do art. 174 do CTN³⁷⁵, na medida em que esse dispositivo determinava que seria a citação pessoal do devedor a causa da interrupção da prescrição e não do despacho do juiz. A jurisprudência se manifestava no sentido da aplicabilidade da regra do CTN, a saber:

que, configurado caso de redirecionamento da execução contra o sócio, verificando-se o falecimento do mesmo, deve o espólio integrar o pólo passivo da execução, nos termos do disposto no artigo 131, III, do CTN, não sendo legitimada para tal a inventariante pessoalmente. Precedentes desta corte. Meação da esposa. Preservação. **De acordo com a Súmula nº 251 do STJ, a meação da esposa somente responde pela dívida tributária do cônjuge se demonstrado que houve benefício para o casal, prova cujo ônus incumbe ao credor, inexistente nos autos.** Precedentes do TJRGS. Apelação provida. (TJRS – APC 70013147202 – 22ª C.Cív. – Rel. Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro – J. 10.11.2005).

³⁷⁵ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor; (antiga redação)

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – DECADÊNCIA, ARTS. 173 E 150, § 4º, DO CTN – PRESCRIÇÃO – ART. 174 DO CTN – ARTS. 2º, § 3º E 8º, § 2º, DA LEI Nº 6.830/80 – DESPACHO POSITIVO X CITAÇÃO VÁLIDA – PREVALÊNCIA DO CTN – 4º, DO ARTIGO 40, DA LEI Nº 6.830/80 – NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL – APLICAÇÃO IMEDIATA – [...]. **3. A inscrição em dívida ativa suspende a prescrição, entretanto, transcorrido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias sem o ajuizamento da ação, o prazo volta a correr (art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/80), somente interrompendo-se com a citação válida do devedor (CTN, art. 174, parágrafo único, inc. I, - Redação original).** **4. A regra prevista no art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80 deve ser interpretada em harmonia com o disposto no art. 174 do CTN que trata da prescrição tributária, matéria a ser regulada por Lei Complementar, nos termos do art. 146, III, "b", da CF/88. (TRF 2ª R. – AC 1998.51.01.039086-9 – 3ª T. – Rel. Des. Fed. Paulo Barata – DJU 16.02.2007 – p. 528)**³⁷⁶

Com o advento da Lei Complementar nº 118/05³⁷⁷, a redação do art. 174, parágrafo único, inciso I, passou a prever a interrupção da prescrição na cobrança do crédito tributário com o simples despacho do juiz que ordena a citação³⁷⁸. Em consequência disto, não há mais antinomia entre a previsão tratada na Lei ordinária n. 8.630/80 com o CTN.

Superada esta análise inicial, coloca-se a questão do prazo prescricional para o redirecionamento da execução contra o administrador. A jurisprudência tem se manifestado no seguinte sentido:

APELAÇÃO CÍVEL – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – PRESCRIÇÃO – RECONHECIMENTO – DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO DÉBITO QUE COMPÕE A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO – 1. Admite-se a arguição de prescrição em exceção de pré-executividade, especialmente quando a questão está bem delineada nos autos, prescindindo da produção de outras provas. 2. A suspensão do prazo prescricional de 180 dias, prevista no artigo 2º, § 3º, da Lei 6.830/80, é inaplicável, por não emanar de Lei Complementar. **3. Transcorridos mais de 5 anos entre a constituição do crédito tributário e o despacho que ordena a citação do Executado (artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional), sem nenhuma causa suspensiva ou interruptiva, não há mais que se exigir o tributo, por ocorrência da prescrição.** 4. Vencida a Fazenda Pública, aplica-se o disposto no artigo 20,

³⁷⁶ TRF 2ª R. – AC 1998.51.01.039086-9 – 3ª T. – Rel. Des. Fed. Paulo Barata – DJU 16.02.2007 – p. 528. **(destaques nossos)**

³⁷⁷ Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei.

³⁷⁸ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (atual redação)

§ 4º, do Código de Processo Civil, razão pela qual os honorários advocatícios devem ser arbitrados em valor fixo e não em percentual. (TJPR – AC 0366311-6 – Londrina – 3ª C.Cív. – Rel. Des. Manassés de Albuquerque – J. 10.10.2006)³⁷⁹

Desta forma, conclui-se que o despacho do juiz que determina a citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição, tendo o Fisco o prazo de 5 anos, a partir desta data, a possibilidade de redirecionar a execução fiscal em face do administrador; caso ele não seja citado dentro deste período, cumpre ao juiz o dever de declarar a ocorrência da prescrição.

4.6 Exceção de pré-executividade como meio de exclusão do administrador do pólo passivo na execução fiscal

A exceção de pré-executividade consiste em um importante instrumento processual para retirar do pólo passivo de uma execução fiscal os sócios e administradores nas situações de que trata o art. 135 do CTN.

A exceção de pré-executividade é uma construção doutrinária e jurisprudencial, que admite uma defesa peculiar, sem necessidade da garantia do juízo.

É, portanto, a defesa oposta pelo demandado em sede de execução sem necessidade da garantia do juízo.

Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery afirmam:

É o meio de defesa que prescinde da segurança do juízo para ser exercido, justamente porque versa sobre matérias de ordem pública, a respeito das quais o juiz deve pronunciar-se de ofício. Se a ação de execução não poderia ter sido proposta em virtude de, por exemplo, faltar eficácia executiva ao título, não se pode onerar o devedor com a segurança do juízo para poder se defender.³⁸⁰

Alguns precedentes ilustram a situação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – EXCLUSÃO DE SÓCIOS E/OU ADMINISTRADORES – PÓLO PASSIVO – RESPONSABILIDADE

³⁷⁹ TJPR – AC 0366311-6 – Londrina – 3ª C.Cív. – Rel. Des. Manassés de Albuquerque – J. 10.10.2006. (destaques nossos)

³⁸⁰ NERY JÚNIOR, Nelson. ANDRADE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 1185.

SUBSIDIÁRIA – TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL – PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ – AGRAVO PROVIDO – **I. De início, a exceção de pré-executividade, conforme resta pacífico entendimento na doutrina e na jurisprudência, é cabível nas hipóteses em que a matéria objeto de defesa pelo executado seja de ordem pública, correspondendo às condições da ação e podendo ser conhecida de ofício pelo juiz. II. A ilegitimidade passiva, incluída entre as condições da ação, portanto, pode ser argüida em sede de exceção de pré-executividade, desde de que não demande dilação probatória, como nos autos em questão. [...]. IX. Agravo provido. (TRF 3ª R. – AG 2004.03.00.058578-9 – (220714) – 2ª T. – Relª Desª Fed. Cecilia Mello – DJU 01.12.2006 – p. 438)**³⁸¹

Em geral, aceitam-se como oponíveis, a exceção de pré-executividade, as matérias cognoscíveis de ofício (matérias de ordem pública) relativas aos pressupostos processuais e às condições da ação, não se resumindo apenas estas, mas toda matéria que comprove de plano a pretensão aduzida.

Discute-se, se é possível opor a exceção de pré-executividade para excluir a responsabilização dos administradores pelos créditos tributários decorrentes de atos abusivos. Necessário definir que a exceção é um instrumento de defesa excepcional. A demanda não pode carecer de dilação probatória, esta é pré-constituída. Fora destes pressupostos, o manejo da exceção de pré-executividade torna inviável a defesa do demandado.

Itamar Gaino entende que a exceção é cabível enquanto não for realizada a penhora dos bens do administrador. Efetivada a penhora, o meio de defesa seria os embargos à execução.³⁸² Este raciocínio não condiz com a finalidade da exceção de pré-executividade, tendo em vista que o objeto desse meio de defesa são matérias que podem comprovar de plano improcedência da execução fiscal, que podem ser argüidas em qualquer grau de jurisdição e momento processual. É a lição aquilatada dos seguintes dispositivos do CPC:

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:
[...]

³⁸¹ TRF 3ª R. – AG 2004.03.00.058578-9 – (220714) – 2ª T. – Relª Desª Fed. Cecilia Mello – DJU 01.12.2006 – p. 438. **(destaques nossos)**. No mesmo sentido: AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – LEGITIMIDADE PASSIVA DO SÓCIO – PRESCRIÇÃO – 1. **A exceção de pré-executividade visa à apresentação de defesa sem garantia de juízo, sendo admitida quando há objeções, ou seja, questões de ordem pública, como as que envolvem os pressupostos processuais e as condições da ação, desde que comprovadas de plano. [...].5. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TRF 3ª R. – AG 2006.03.00.015072-1 – (261615) – 6ª T. – Rel. Des. Fed. Lazarano Neto – DJU 04.12.2006 – p. 559).**

³⁸² GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 180.

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - quando o juiz acolher a alegação de preempção, litispendência ou de coisa julgada;

VI - quando não ocorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

[...]

§ 3º. O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos nºs IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.

Na presença destas situações, o juiz, de ofício ou a pedido veiculado por exceção de pré-executividade, deve extinguir a demanda sem apreciação do mérito.

Interessante é a circunstância em que se tem realizada a penhora, entretanto, esvaiu-se o prazo para os embargos. Nesta hipótese, a exceção de pré-executividade poderá ser utilizada, haja vista ser um meio de defesa oponível em qualquer fase do processo.

A exceção é processada incidentalmente nos autos da execução. Uma vez juntada e não indeferida liminarmente em razão de absoluta falta de viabilidade jurídica, o juiz determinará a intimação do exeqüente para se manifestar. O prazo de resposta é de dez dias, em aplicação analógica dos arts. 308³⁸³ e 313³⁸⁴ do CPC. Com a resposta do exeqüente ou decurso do prazo, o juiz decidirá a exceção.³⁸⁵

O acolhimento da exceção implica a extinção do processo executivo, e, sua rejeição faz com que o processo retorne ao seu feito normal. Com relação aos possíveis honorários de sucumbência opera-se de duas maneiras: caso a exceção seja acolhida, a imposição do ônus de sucumbência será ao exeqüente, em sentido diverso, caso a exceção seja rejeitada, não haverá honorários, apenas custas processuais. Neste sentido já se pronunciou os tribunais:

[...] a condenação ao pagamento de verba honorária somente é cabível no caso em que a exceção de pré-executividade é julgada procedente, com a conseqüente extinção da execução. Ao revés, vencido o excipiente-devedor, prosseguindo a execução (como in casu), incabível é a

³⁸³ Art. 308. Concluídos os autos, o juiz mandará processar a exceção, ouvindo o excepto dentro de 10 (dez) dias e decidindo em igual prazo.

³⁸⁴ Art. 313. Despachando a petição, o juiz, se reconhecer o impedimento ou a suspeição, ordenará a remessa dos autos ao seu substituto legal; em caso contrário, dentro de 10 (dez) dias, dará as suas razões, acompanhadas de documentos e de rol de testemunhas, se houver, ordenando a remessa dos autos ao tribunal.

³⁸⁵ GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 181.

condenação em verba honorária. Recurso provido. (REsp 446.062/sp, Rel. Min. Félix Fischer, DJU 10.3.2003, p. 295)³⁸⁶

Entretanto, os Tribunais não vêm admitindo o cabimento da exceção de pré-executividade, para exclusão do administrador do pólo passivo da execução fiscal, sob o argumento de que, a elisão da responsabilidade do art. 135 do CTN se dá quando, comprovadamente, o ato não foi praticado com excesso de poderes ou contrariedade à lei, contrato social ou estatutos. Tal desagravo se faz com base em provas concretas, o que acarretaria dilação probatória e impediria a utilização do instituto em comento. Seriam cabíveis, tão-somente, os embargos à execução, como se apercebe nos seguintes pronunciamentos:

EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – DILAÇÃO PROBATÓRIA – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN – LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM – 1. A suscitação da exceção de pré-executividade dispensa penhora, posto limitada às questões relativas aos pressupostos processuais; condições da ação; vícios do título e exigibilidade e prescrição manifesta. 2. A responsabilidade de sócio, por dívida fiscal da pessoa jurídica, em decorrência da prática de ato ilícito, demanda dilação probatória. 3. A exceção de pré-executividade se mostra inadequada, quando o incidente envolve questão que necessita de produção probatória, como referente à responsabilidade solidária do sócio-gerente da empresa executada. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ – AGA 200400342681 – (591949 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Luiz Fux – DJU 13.12.2004 – p. 00231)³⁸⁷

³⁸⁶ REsp 446.062/sp, Rel. Min. Félix Fischer, DJU 10.3.2003, p. 295. **(destaques nossos)**. No mesmo sentido: EMBARGOS À EXECUÇÃO – EXTINÇÃO DO PROCESSO PELO STJ EM FACE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE EM SEDE DE AGRAVO DE INSTRUMENTO – Inversão do ônus da sucumbência sentido da expressão. **A isenção do pagamento de honorários advocatícios pelo juiz a quo que rejeitou a exceção de pré-executividade, por ser incidente processual, mantida a sentença por meio de acórdão, deve prevalecer, por se tratar de coisa julgada ante a posição posterior do superior tribunal de justiça, que acolhendo tal exceção, extinguiu a execução e inverteu o ônus da sucumbência.** II. A sucumbência consiste basicamente na condenação do vencido no processo ao pagamento de honorários ao advogado ou das despesas do processo. Se a decisão do superior tribunal de justiça consistiu na inversão da sucumbência sem fixação do valor dos honorários, deve prevalecer somente as despesas referentes às custas do processo. Recurso improvido. (TJBA – AC 40819-8/2005 – (31660) – 1ª C.Cív. – Rel. Juiz Ailton Silva – J. 31.05.2006).

³⁸⁷ STJ – AGA 200400342681 – (591949 RS) – 1ª T. – Rel. Min. Luiz Fux – DJU 13.12.2004 – p. 00231. **(destaques nossos)**. No mesmo sentido: PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – EXCLUSÃO DE PARTE EM EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – 1. A responsabilidade tributária de sócios ou de administradores decorre de certos fatos prescritos pelo Código Tributário Nacional, a propósito dos quais é inadequada a exceção de pré-executividade para sua comprovação. 2. Na medida em que o fisco indique o nome de certos responsáveis em certidão de dívida ativa, resultante de procedimento administrativo e com presunção de legitimidade, consubstanciando ela título que torna adequada a via executiva em relação às pessoas nela indicadas, estas têm o ônus de defender-se pela via dos embargos à execução. A admissibilidade da exceção de pré-executividade subordina-se à inexistência de controvérsia, de modo a tornar prescindível a dilação probatória relativa à responsabilidade

Entretanto, há decisões que admitem a exceção de pré-executividade, desde que as alegações sejam comprovadas de plano, ou seja, mediante prova pré-constituída:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – CABIMENTO – DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC – REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE – CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA – PRAZO QUINQUÊNAL (ART. 174 DO CTN) – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – OCORRÊNCIA – **1. Cuida-se de agravo de instrumento interposto por nadyr basso contra decisão que rejeita exceção de pré-executividade em razão do deferimento do pedido de inclusão dos sócios gerentes no pólo passivo da execução fiscal movida pelo INSS. O tribunal a quo deu provimento ao agravo, sob a égide do art. 174 do CTN, a luz do entendimento que foram transcorridos mais de 5 (cinco) anos da data da citação da pessoa jurídica sem que tenha havido a citação do sócio da empresta executada, reconhecendo a ocorrência da prescrição intercorrente.** (STJ – RESP 200500974770 – (758934 RS) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 07.11.2005 – p. 00144)³⁸⁸

Nos precedentes acima colacionados, a exclusão da responsabilidade tributária se faz de maneira clarividente por intermédio de prova pré-constituída. Destarte, o cabimento da exceção está atrelado à apresentação da prova pré-constituída capaz de afastar a responsabilidade. Consubstancia este raciocínio a citação de Maria Rita Ferragut:

Se o administrador for indevidamente incluído no pólo passivo da execução, a exceção será o meio hábil para solicitar o seu imediato afastamento desde que o executado prove, com base no contrato social, estatuto ou qualquer outro documento inequívoco, que ele não era mais sócio da pessoa jurídica e,

tributária. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. 3. Não se confundem o ônus de embargar a execução com o ônus probatório. O primeiro deriva do estado de sujeição à atividade jurisdicional-executiva como efeito cogente da citação para pagamento; o segundo liga-se ao interesse das partes na comprovação dos fatos alegados. Na hipótese de o executado alegar fato negativo (inocorrência dos casos dos quais surgiria sua responsabilidade), não fica ele, só por isso, livre do ônus de embargar. Pois as regras concernentes à comprovação dos fatos (positivo contrário) incidem no processo em que a dilação probatória é admissível. 4. Agravo desprovido. (TRF 3ª R. – AG 2006.03.00.029504-8 – (265946) – 5ª T. – Rel. Des. Fed. André Nekatschalow – DJU 13.12.2006 – p. 234).

³⁸⁸ STJ – RESP 200500974770 – (758934 RS) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 07.11.2005 – p. 00144. **(destaques nossos).** No mesmo sentido: PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – EXCEÇÃO DE PRÉ- EXECUTIVIDADE – POSSIBILIDADE – LEI 6.830/82 E ART. 174 DO CTN – INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA – PRECEDENTES STJ – I. **Possibilidade de argüir-se prescrição intercorrente por meio de exceção de pré-executividade, desde que haja prova documental constante nos autos.** Decisões recentes do C. STJ. II. A Lei 6.830/80 (LEF) deve ser interpretada nos limites do artigo 174 do CTN. Prevalência da norma complementar. III. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos a contar da citação da empresa executada. No caso presente, decorram mais de cinco anos entre a citação da pessoa jurídica e do sócio co-responsável. IV. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF 5ª R. – AC 2006.05.00.062525-9 – 4ª T. – Relª Desª Fed. Margarida Cantarelli – DJU 27.02.2007 – p. 595).

ainda que fosse, não exercia cargo de gerência na época da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, indicando, nessa última hipótese, o nome e, se possível, a qualificação da pessoa, então, responsável, ainda que não participava da administração da sociedade na época da ocorrência dos fatos jurídicos; ou nunca participou da referida administração.³⁸⁹

Com efeito, a exclusão do administrador do pólo passivo da execução fiscal, através da exceção de pré-executividade, deve ser admitida, em respeito ao princípio da menor onerosidade ao executado, evitando o desnecessário e gravoso processo executivo³⁹⁰.

4.7 Dissolução de fato ou irregular e suas imbricações na responsabilização tributária do administrador

Não é o objetivo do presente trabalho versar sobre as demais modalidades de dissolução societária, ficando adstrito às repercussões da dissolução de fato quanto ao possível desencadeamento da responsabilidade tributária inscrita no art. 135 do CTN.

A dissolução de fato resulta no encerramento das atividades, e conseqüentemente, na extinção desta sem que seus administradores cuidem em dissolvê-la e liquidá-la regularmente.³⁹¹ Diante de tal situação, a análise do aferimento de responsabilização tributária dos dirigentes societários tem trazido controvérsias e gerado interpretações jurisprudenciais equivocadas, desprovidas de motivação razoável e sistêmica perante um assunto que necessita de um acautelamento em sua apreciação.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ já vem se manifestando em várias oportunidades no sentido de que a dissolução irregular societária, por si só, é fato suficiente para a configuração da responsabilidade pessoal e direta dos sócios-administradores pelos créditos tributários não adimplidos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO REGIMENTAL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE – SÓCIO-GERENTE – LIMITES – ART. 135, III, DO CTN – NECESSIDADE DE

³⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 190-191.

³⁹⁰ A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou, o recurso especial (REsp 1.104900) tratando de tema no colegiado de Direito Público. Com base nesse julgamento e nos vários precedentes, a Seção aprovou a Súmula n. 393, segundo a qual “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

³⁹¹ LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 897.

COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI – CONJUNTO PROBATÓRIO – FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – MATÉRIA DE PROVA – INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 07/STJ – PRECEDENTES – 1. Agravo regimental contra decisão que negou provimento a agravo de instrumento. 2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. **A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à Lei praticada pelo dirigente.** (STJ – AGA 200601094664 – (775621 MG) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 26.10.2006 – p. 235)³⁹²

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III, DO CTN – INVIABILIDADE – NULIDADE – AUSÊNCIA – PRESTAÇÃO JURISDICIONAL – ARTS. 458 E 535 DO CPC – 1. Revela-se improcedente a arguição de ofensa aos arts. 458, II, e 535, II, do Código de Processo Civil quando o tribunal de origem tenha adotado fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, atentando-se aos pontos relevantes e necessários ao deslinde do litígio, ainda que suas conclusões não tenham merecido a concordância da parte recorrente. 2. **A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: Práticas de atos com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos, ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade.** Jurisprudência consolidada na primeira seção do STJ. 3. Recurso Especial improvido. (STJ – RESP 200300464940 – (515298 RS) – 2ª T. – Rel. Min. João Otávio de Noronha – DJU 09.10.2006 – p. 277)³⁹³

A manifestação do STJ no sentido de caracterizar a dissolução de fato como uma hipótese de responsabilização tributária estabelecida no art. 135 do CTN fixa uma presunção absoluta não prevista em lei, além de romper com o entendimento de que para a responsabilização do mencionado dispositivo é mister a comprovação do intuito de causar prejuízo aos credores fiscais. Olvida-se a averiguação do elemento volitivo, apenas, necessita-se caracterizar a condição de dissolução irregular societária.

³⁹² STJ – AGA 200601094664 – (775621 MG) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 26.10.2006 – p. 235. **(destaques nossos)**

³⁹³ STJ – RESP 200300464940 – (515298 RS) – 2ª T. – Rel. Min. João Otávio de Noronha – DJU 09.10.2006 – p. 277. **(destaques nossos)**. Neste sentido vide: STJ – AGRESP 200302136822 – (623906 RS) – 1ª T. – Rel. p/o Ac. Min. Luiz Fux – DJU 25.09.2006 – p. 234; STJ – AGRESP 200500136790 – (720253) – RS – 1ª T. – Rel. Min. Luiz Fux – DJU 29.05.2006 – p. 172; TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.032074-4 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 21.02.2007; TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.037195-8 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona – DJU 28.02.2007.

A despeito de que a dissolução irregular da empresa caracteriza indício da existência de atos praticados com infração à lei, tal fato não serve, por si só, como fundamento para a atribuição de responsabilidade ao administrador.³⁹⁴

Com efeito, muitas podem ser as causas geradoras da dissolução irregular. O insucesso empresarial é uma situação típica e altamente previsível na realidade mercantil. Fatores externos à vontade do empresário podem levá-lo a dissolução, como por exemplo: competitividade desleal, inúmeros encargos financeiros, atividade obsoleta, créditos não-recebidos, dentre outros fatores que podem contribuir, decisivamente, para a insolvência do empresário, e que, em regra, independem da ação dos dirigentes.

Por outro lado, não está na lei e nem é decorrência imediata dela ou sequer mediata que o fato da cessação da atividade ou desativação da operatividade corresponda a uma situação de irregularidade traduzida na responsabilização tributária pessoal dos sócios.³⁹⁵

A lei não disse, nem está em qualquer princípio jurídico, o corolário de que, em caso de dissolução de fato, trasladar-se-ia a responsabilidade aos bens pessoais dos sócios.³⁹⁶

A responsabilidade tributária dos administradores, por ser exceção no sistema jurídico, deve ser interpretada restritivamente, tendo em vista sua natureza sancionatória.

Logo, o instituto da responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades exige alguns requisitos: (i) um fato imputável a alguém; (ii) um prejuízo; (iii) e um nexo de causalidade entre o prejuízo e o fato. A dissolução irregular pode ou não ser enquadrada nesta modalidade de responsabilidade tributária, mas, para tanto, deve apresentar os mencionados requisitos da seguinte maneira: o prejuízo deve ser concretizado na medida em que as obrigações tributárias não foram adimplidas; e esse inadimplemento é decorrente de algum ato de gestão ou comando daqueles que possuem o encargo de administração da sociedade com o manifesto intuito de causar tal prejuízo.

³⁹⁴ BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 130.

³⁹⁵ COSTA, Célio Silva. *Da irresponsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade comercial*. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1984, p. 128.

³⁹⁶ COSTA, Célio Silva. *Da irresponsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade comercial*. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1984, p. 129.

Este é o raciocínio sistêmico e teleológico exigido pelo art. 135 do CTN na configuração da responsabilidade pessoal dos dirigentes das sociedades empresárias.

Por certo que a dissolução irregular não se constitui em uma hipótese autônoma de sujeição passiva indireta. Ela insere-se e exige-se para seu aferimento todas as condições do art. 135, do CTN, caso contrário, estar-se-ia imputando uma presunção absoluta (*juris et de jure*) para responsabilização tributária aos administradores pelo fato do resultado empresarial de sua atividade e não de sua real intenção, resultando, portanto, em uma responsabilidade objetiva.

Eduardo Fortunato Bim exara seu entendimento:

Faz-se mister demonstrar e provar, no mínimo, que houve atos de administração que distraíram o patrimônio do credor em prejuízo do Fisco e que eles decorreram de uma violação do dever de diligência que norteia a gerência de qualquer sociedade. Caracterizar a dissolução irregular da sociedade como causa suficiente da responsabilidade tributária de terceiros é inconstitucional e ilegal.³⁹⁷

A dissolução que importa na responsabilização tributária deve ser acompanhada da dolosa dissipação do patrimônio da sociedade por seus dirigentes, com o intuito de frustrar o cumprimento das obrigações tributárias, amoldando-se ao conceito de infração de lei.

Mesmo com os inúmeros pronunciamentos do STJ em favor da responsabilização dos dirigentes quando da dissolução irregular, há manifestações jurisprudenciais calcadas na inteligência do art. 135, do CTN:

EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS – CERCEAMENTO DE DEFESA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – 1. A certidão do analista judiciário, em cumprimento de mandado de citação, goza de fé pública, razão pela qual os fatos nela descritos, a princípio, são reputados como verdadeiros. 2. **Para ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, a dissolução irregular da sociedade deve vir acompanhada da dilapidação dolosa de seu patrimônio, promovida com o fim de inviabilizar a satisfação dos créditos tributários pendentes.** 3. Inexistindo provas da atuação dolosa dos embargantes, cabível as suas exclusões do pólo passivo da ação executiva. (TRF 4ª R. – AC 2004.72.05.004559-3 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares – DJU 08.11.2006 – p. 384)³⁹⁸

³⁹⁷ BIM, Eduardo Fortunato. Dissolução irregular da empresa não enseja a responsabilidade tributária de seus administradores. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 9, n. 41, 119/141, nov.-dez. 2001, p. 142.

³⁹⁸ TRF 4ª R. – AC 2004.72.05.004559-3 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares – DJU 08.11.2006 – p. 384. (**destaques nossos**). No mesmo sentido: EXECUÇÃO FISCAL –

Não se pode olvidar que somente aqueles sócios ou agentes que desempenharam atos de gestão contra a sociedade e em prejuízo ao Fisco poderão responder com seu patrimônio pessoal pelas dívidas fiscais, e não aqueles que apenas exerciam o papel de sócio na composição da sociedade.

Na Espanha, ao contrário do que ocorre no Brasil, a “Ley General Tributaria Española”, semelhante ao nosso Código Tributário Nacional, prevê uma responsabilização tributária específica para a situação de dissolução irregular, *in verbis*:

Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

[...]

b. Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Percebe-se que a responsabilidade tributária prevista na legislação espanhola é clara e objetiva, não pairando dúvida ao responsabilizar subsidiariamente os administradores das pessoas jurídicas que ainda possuem débitos fiscais quando da cessação de suas atividades. O legislador brasileiro poderia inspirado no dispositivo espanhol positivar esta hipótese de responsabilidade, pois, assim, dirimiria todas as controvérsias existentes na jurisprudência pátria, corroborando para segurança jurídica no setor empresarial que tanto necessita dessa garantia.

4.8 Inadimplemento do crédito tributário

O não-recolhimento dos tributos já foi tema de grandes debates, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, para fins da caracterização do disposto no art. 135 do CTN.

REDIRECIONAMENTO – NECESSIDADE DE PROVA INEQUÍVOCA – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – APROPRIAÇÃO INDÉBITA – A responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa, é subjetiva e só se caracteriza quando há prática de atos com excesso de poderes ou de violação da Lei, do contrato ou estatuto. O simples inadimplemento da obrigação tributária não é causa suficiente a ensejar a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, **tampouco a dissolução de fato da sociedade configura infração à Lei a ensejar a inclusão de seu dirigente no pólo passivo da execução fiscal**. Havendo prova da ocorrência, em tese, de crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias (CP, art. 168-a), autoriza-se o redirecionamento do feito aos co-responsáveis tributários, cabendo a eles desconstituir a presunção de responsabilidade. (TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.030586-0 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 01.02.2007).

O Fisco sustentava que o puro e simples inadimplemento tributário importaria na co-responsabilidade daqueles que compunham a sociedade empresarial, por ser o tributo uma obrigação *ex lege* e o inadimplemento configurar infração à lei.³⁹⁹

Esta idéia da responsabilização funda-se na concepção de “culpa funcional”, que atribui aos administradores das sociedades obrigação funcional de dar prioridade ao pagamento dos tributos em relação aos encargos normais da ação gerencial.⁴⁰⁰

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já compartilhou dessa exegese em um acórdão relatado pelo Ministro César Asfor Rocha, que afirmou: “[...] o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos age com violação à lei, sendo, portanto, responsável, na forma do disposto no artigo 135, III, CTN, solidária e ilimitadamente, pelas dívidas contraídas”.⁴⁰¹

Aceitar este entendimento causaria uma insegurança jurídica, principalmente quanto à constituição da sociedade, já que mesmo em tipos societários como a sociedade limitada, em que o sócio tem seu patrimônio resguardado, só respondendo até a integralização do capital social, seria possível atacar o patrimônio do sócio gerente em virtude do simples inadimplemento de tributo.

Deixar de pagar tributo é como deixar de pagar qualquer obrigação de direito privado. Logo, se o administrador respondesse pessoalmente pela falta de pagamento de tributo pela sociedade administrada, responderia também pela falta de pagamento de qualquer outra obrigação de direito privado. Acabaria, afinal, com a regra da irresponsabilidade pessoal dos administradores pelas obrigações da sociedade administrada.⁴⁰²

Tal interpretação não prosperou junto ao STJ e aos outros tribunais:

PROCESSUAL CIVIL – RECURSO ESPECIAL – FALTA DE PREQUESTIONAMENTO – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO – IMPOSSIBILIDADE – 1. A falta de prequestionamento do tema federal, mesmo após a interposição de embargos de declaração, impede o conhecimento do Recurso Especial. 2. Para que se viabilize o redirecionamento da execução é indispensável que a respectiva petição descreva, como causa para redirecionar, uma das situações caracterizadoras

³⁹⁹ SOARES, Mário Nunes. Responsabilidade do gerente por crédito tributário. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, ano 16, n. 46, 205/211, jul. 1989, pp. 203-207.

⁴⁰⁰ FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte*. Coimbra: Coimbra, 2002, pp. 576-577.

⁴⁰¹ STJ. Rel. Min. César Asfor Rocha. REsp. n. 33.681/MG – DJU – 02.05.1994.

⁴⁰² COSTA, Célio Silva. *Da irresponsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade comercial*. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1984, p. 151.

da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado. O que não se admite — e enseja desde logo o indeferimento da pretensão — é que o redirecionamento tenha como causa de pedir uma situação que, nem em tese, acarreta a responsabilidade subsidiária do terceiro requerido. 3. **Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios.** 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e provido, divergindo do relator. (STJ – RESP 200401670478 – (705787 MG) – 1ª T. – Rel. P/o Ac. Min. Teori Albino Zavascki – DJU 07.11.2006 – p. 237) ⁴⁰³

A jurisprudência firmou entendimento no sentido de que o simples inadimplemento das obrigações tributárias não ensejaria, desde logo, a responsabilização dos sócios por descumprimento à lei.

⁴⁰³ STJ. Rel. Min. Teori Albino Zavascki – RESP 200401670478 – (705787 MG) – DJU 07.11.2006 – p. 237. **(destaques nossos)** No mesmo sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO DE SOCIEDADE LIMITADA – ART. 13, DA LEI 8.620/93 – ART. 124, II, CTN – ARTS. 1.016 E 1.053 DO CÓDIGO CIVIL – INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA – ART. 135, III, CTN – 1. O art. 13 da Lei 8.620/93 deve ser aplicado observando-se os requisitos trazidos no art. 135, III, do CTN, bem como nos arts. 1.016 e 1.053 do Código Civil (Precedente do STJ: 1ª Seção, REsp 717.717/SP, relator Ministro José Delgado, ainda não publicado). 2. A responsabilidade solidária só pode ser verificada se presentes os requisitos dispostos no art. 135, inciso III do CTN. Os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado podem ser responsabilizados pessoalmente não por serem sócios, quotistas ou acionistas da pessoa jurídica, mas pelo fato de exercerem a sua administração e possuírem poderes de gerência, por meio dos quais cometem abusos, excessos ou infrações à lei, estatuto ou contrato social. **4. O inadimplemento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica não é considerado infração à lei capaz de imputar a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.** 5. Independentemente da alegada presunção de legitimidade da CDA, não logrando o INSS comprovar a qualidade de administrador do sócio a quem pretende redirecionar a execução fiscal, ou que houve, por parte dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, não há de se reformar decisão que indefere o redirecionamento da execução. 6. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TRF 1ª R. – AI 2005.01.00.053763-4/MG – 8ª T. – Relª Desª Fed. Maria do Carmo Cardoso – J. 11.04.2006). TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – INCLUSÃO DO SÓCIO NO PÓLO PASSIVO – ARTIGO 135, INCISO III DO CTN – INFRAÇÃO À LEI, AOS ESTATUTOS E AO CONTRATO SOCIAL – RESPONSABILIDADE PESSOAL – CAPACIDADE DO AGENTE – CONTEMPORANEIDADE À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – O MERO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO CONSTITUI OFENSA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – A responsabilidade do sócio é pessoal por ato que constitua infração à Lei ou configure excesso de poderes na administração, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Para a tipificação das ações atentatórias, imprescindível se faz a capacidade do agente para a prática das condutas e que as obrigações fiscais decorram de fatos geradores contemporâneos ao seu gerenciamento ou à sua participação na sociedade. **O mero inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à Lei, sendo necessário, para a sua configuração, o ato intencional dos sócios tendente a burlar à Lei Tributária, tais como a não localização da empresa executada, sua dissolução irregular ou, ainda, a ausência ou insuficiência de bens passíveis de penhora.** (TRF 3ª R. – AG 2000.03.00.011353-9 – (104364) – 5ª T. – Relª Desª Fed. Suzana Camargo – DJU 13.12.2006 – p. 238). TRF 4ª R. – AC 2006.70.99.001417-8 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Leandro Paulsen – DJU 10.01.2007; STJ – RESP 200601987568 – (881766 RS) – 2ª T. – Rel. Min. Castro Meira – DJU 31.10.2006 – p. 275; STJ – RESP 200601104689 – (849535 RS) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 05.10.2006 – p. 278.

Nesse contexto, o simples inadimplemento tributário sem qualquer intuito fraudulento, decorrente da simples mora da empresa, não se enquadra na situação descrita e exigida pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional.

O dirigente que cumpre regularmente todas as suas atribuições não pode ser responsabilizado pela má situação financeira do ente social que dirige.

Hugo de Brito Machado afirma que não se pode admitir que o não-pagamento do tributo configure a infração de lei, capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levará a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não-cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção.⁴⁰⁴

Já Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que o simples não-recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito *lato* de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé não de ser cumpridamente provados.⁴⁰⁵

Zelmo Denari ensina que o inadimplemento de obrigações tributárias, regularmente escrituradas, não constitui infração à lei capaz de acarretar a responsabilidade do administrador da sociedade:

A contrario sensu, tratando-se de operações regularmente escrituradas e denunciadas pelo contribuinte, mas, de todo modo, inadimplidas, a responsabilidade pessoal dos administradores deixa de subsistir, por isso que

⁴⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária e infração da lei. *Repertório de Jurisprudência IOB*, São Paulo, v. 15, 1994, p. 299.

⁴⁰⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 628.

não se trata, com rigor terminológico, de uma obrigação resultante de infração da lei.

A questão não pode assumir outra quadratura: o propósito do legislador foi o de responsabilizar pessoalmente os sócios-gerentes e administradores de empresas privadas quanto às obrigações tributárias resultantes de sonegação, fraude fiscal ou irregularidades, constatadas por iniciativa da fiscalização e apuradas através de auto de infração.⁴⁰⁶

Roque Joaquim Volkweis justifica que o inadimplemento tributário que pode resultar na responsabilização pessoal dos administradores das sociedades é somente as relativas a obrigações que vierem a resultar de atos por eles praticados nas estritas circunstâncias daquele art. 135, isto é, que tenham sua origem exclusivamente em obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Para o autor o problema é de origem e causa da obrigação e não de efeito, o importante é, para determinar a responsabilidade tributária do sócio e do administrador empresarial, não a simples existência da obrigação tributária insatisfeita [que é mero efeito], mas a causa desta, que há de consistir, necessariamente, num ato intencional, voluntário, doloso, portanto, atribuível àquelas pessoas, do qual resulte o crédito tributário impago.⁴⁰⁷

Do exposto, conclui-se que o inadimplemento tributário, mesmo constituindo uma conduta de infração de lei, em uma visão apriorística não tem o condão suficiente para configurar a sujeição do administrador da sociedade ao fulcro no art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Para que reste configurada tal situação, o inadimplemento tributário deve ser acompanhado ou decorrente de uma conduta ilícita, dolosa, do administrador. Situação típica quando ele deixa de cumprir com os pagamentos dos tributos para se locupletar com os valores.

Em suma, a responsabilidade tratada no art. 135 do CTN é uma espécie de responsabilização subjetiva, com o aferimento do elemento volitivo doloso por parte do administrador em detrimento da pessoa jurídica e em prejuízo ao Fisco.

4.9 A sujeição tributária do administrador no caso de falência

⁴⁰⁶ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 217.

⁴⁰⁷ VOLKWEIS, Roque Joaquim. *Direito tributário nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 302.

As exações fiscais são um fator importante na vida da empresa e, portanto, a questão da existência do passivo tributário em momentos de crise contribui para o fim das atividades da empresa, na medida em que este passivo acaba por desestimular o investimento de risco na atividade produtiva.⁴⁰⁸

Logo, a falência da sociedade empresária é da pessoa jurídica e não dos sócios, apesar de que estes estarão submetidos às consequências legais decorrentes da quebra da sociedade, variáveis de acordo com o grau da participação para o evento.⁴⁰⁹

O presente tópico busca examinar a possível responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades empresariais em processo de falência e com débitos tributários e como isso se reflete no processo de execução fiscal.

A nova legislação concursal (Lei n. 11.101/2005⁴¹⁰) tende mais pela recuperação das empresas, do que pela punição destas com a decretação da quebra. A questão é se cabe aplicar a responsabilização tributária aos administradores na hipótese de falência da sociedade.

A doutrina convive com dois posicionamentos, um, em que afirma categoricamente que na situação de falência da sociedade, havendo passivos tributários, restaria configurada a responsabilidade do art.135 do CTN. Nesse sentido, exara Carlos Alberto Bittar Filho:

[...] decretada a falência da sociedade, reputa-se ela dissolvida; na hipótese de os sócios não haverem recolhido os tributos devidos, considera-se haverem eles cometido infração à lei, justificando – se, no curso da execução fiscal correspondente, a respectiva responsabilização pessoal, com vistas à constrição de bens particulares, independentemente de habilitação nos autos da falência.⁴¹¹

O outro posicionamento é no sentido de que a decretação da falência não tem o condão de gerar a responsabilidade dos administradores pelos débitos tributários; a bem da verdade esta responsabilização depende da composição de fatores que espelhem

⁴⁰⁸ HIN, Vanilda Fátima Maioline. Responsabilidade tributária na falência e na recuperação judicial e na lei complementar n. 118/2005. In: SANTOS, Paulo Penalva. *A nova lei de falências e de recuperação de empresas*: Lei n. 11.101/05. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 434-435.

⁴⁰⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 194.

⁴¹⁰ Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.

⁴¹¹ BITTAR FILHO, Carlos Alberto. A responsabilização tributária dos sócios na hipótese de falência da sociedade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 87, v. 757, 89/92, nov., 1998, p. 92.

cabalmente a individualização das ações e agentes que tiveram relação com os fatos que resultaram na quebra da empresa.⁴¹²

O Superior Tribunal de Justiça vem afirmando que estando a sociedade em processo falimentar não se presume a ocorrência de dissolução irregular desta, a gerar a presunção de dolo ou culpa, e, assim, não se pode, somente por esta razão, executar os bens do administrador da sociedade. Isto porque não é reconhecida a responsabilidade objetiva dos administradores das sociedades:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PENHORA DE BENS PARTICULARES. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL À SÓCIO- GERENTE. AUSÊNCIA DE PEDIDO DE AUTOFALÊNCIA. NÃO-CONFIGURAÇÃO DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NÃO-OCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO. RECURSO DESPROVIDO.

[...].

3. É descabido o redirecionamento da execução ao sócio -gerente, em virtude de esse não haver pleiteado a autofalência da sociedade. Isso porque é o patrimônio da empresa que deve responder pelas obrigações por ela contraídas, somente sendo possível o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, nos termos do art. 135 do CTN, quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. No entanto, a ausência de pedido de autofalência, conforme previsto no art. 8º da Lei de Falências, não configura nenhuma dessas hipóteses ensejadoras do redirecionamento da execução. Assim, correta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, no sentido de ser indevida a penhora de bens particulares do sócio-gerente.

4. Recurso especial desprovido. (REsp 442301/RS; Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 05.12.2005 p. 220)⁴¹³

⁴¹² ABRÃO, Carlos Henrique. Responsabilidade tributária do sócio da empresa falida. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 7, n. 29, 129-134, out.-dez., 1999, p. 131.

⁴¹³ STJ – Primeira Turma – Rel. Min. Denise Arruda - REsp 442301/RS - DJU 05.12.2005 p. 220. (**destaques nossos**). No mesmo sentido: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO-GERENTE – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – FALÊNCIA - EXIGÜIDADE DE BENS - REDIRECIONAMENTO.

1. Nesta Corte o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN.

2. A falência não configura modo irregular de dissolução da sociedade, pois além de estar prevista legalmente, consiste numa faculdade estabelecida em favor do comerciante impossibilitado de honrar os compromissos assumidos.

3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da execução fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.

4. Recurso especial provido. (REsp 697115/MG, Relatora Ministra Eliana Calmon, 2 Turma, DJ 27.06.2005 p. 337, RTFP vol. 64 p. 339).

Em consonância a este entendimento, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem decidindo:

EXECUÇÃO FISCAL – ENCERRAMENTO – FALÊNCIA – REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS – DESCABIMENTO – **O inadimplemento e a falência não constituem ilícito capaz de ensejar a responsabilidade dos sócios gerentes, não configurando a hipótese do art. 135, III, do CTN.** A responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado não é objetiva, mostrando-se necessária a comprovação de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração à Lei, contrato social ou estatutos, ou, ainda, se houver dissolução irregular da sociedade. A falência não se configura hipótese de dissolução irregular da empresa. (TRF 4ª R. – AI 2006.04.00.020805-1 – 2ª T. – Rel. Juiz Fed. Leandro Paulsen – DJU 08.11.2006 – p. 378)⁴¹⁴

Portanto, a falência, não importa em responsabilização automática dos sócios, só estando autorizado o redirecionamento da execução fiscal caso fique demonstrado a prática pelos administradores de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração à lei, dentro da sistemática prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.⁴¹⁵

Veja-se como a atual Lei 11.101/05 trata do tema:

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

Assim, caso no decorrer do procedimento falimentar não forem constatados os requisitos que possam insuflar a responsabilização pelas obrigações tributárias inadimplidas, não restará ao Fisco a possibilidade de redirecionar a execução aos dirigentes das sociedades.

⁴¹⁴ TRF - 4ª R. - 2ª T.- Rel. Juiz Fed. Leandro Paulsen - AI 2006.04.00.020805-1 – DJU 08.11.2006 – p. 378. (**destaques nossos**) No mesmo sentido: TRF 4ª R. – AC 1999.71.00.011169-7 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares – DJU 08.11.2006 – p. 379; TRF 4ª R. – AC 1999.71.08.004952-7 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Joel Ilan Paciornik – DJU 14.11.2006 – p. 713; TRF 4ª R. – AC 2002.71.00.002035-8 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Vilson Darós – DJU 14.06.2006 – p. 283.

⁴¹⁵ AQUINO, Diva Carvalho de. Dos efeitos da decretação da falência em relação aos bens e pessoas. In: PAIVA, Luiz Fernando Valente de (coord.). *Direito Falimentar e a nova lei de falências e recuperação de empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 403.

Em suma, os passivos tributários existentes no procedimento concursal só poderão ser imputados aos dirigentes societários caso esteja cabalmente comprovado que estes tenham agido com o intuito deliberado de incorrer para a quebra da empresa, por não-cumprimento das obrigações tributárias. O fato de a empresa se encontrar em processo falimentar, sem condições de saldar seus encargos e obrigações perante terceiros, por si só, não gera a responsabilização tributária de seus dirigentes.

4.10 Responsabilidade tributária dos sócios com o novo estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte

A Lei Complementar n. 123/2006 instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Esse sistema simplificado de operacionalização empresarial trouxe inúmeras alterações ao regime jurídico dessas empresas, atingindo várias disciplinas que vão desde o tratamento tributário diferenciado, passando pelo cumprimento de obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, ao acesso ao crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência na aquisição de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Este tratamento favorecido e diferenciado a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte visa materializar os seguintes dispositivos constitucionais:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.

[...]

X - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições

previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Tais disposições têm por escopo auxiliar o desenvolvimento empresarial, no tocante àqueles médios e pequenos empreendimentos empresariais, que estão mais susceptíveis as incertezas e riscos iminentes da atividade empresarial, assim como refletem o cumprimento do princípio da igualdade material, viabilizando o incentivo da livre-iniciativa econômica.

Os §3º e § 4º do art. 78 da Lei Complementar n. 123/2006 tratam da responsabilidade dos sócios pelos créditos tributários devidos pela sociedade nos caso de sua baixa (extinção ou declaração de inatividade), *in verbis*:

Art. 78. As microempresas e as empresas de pequeno porte que se encontrem sem movimento há mais de 3 (três) anos poderão dar baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos.

[...]

§ 3º A baixa, na hipótese prevista neste artigo ou nos demais casos em que venha a ser efetivada, inclusive naquele a que se refere o art. 9º desta Lei Complementar, não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores, reputando-se como solidariamente responsáveis, em qualquer das hipóteses referidas neste artigo, os titulares, os sócios e os administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores ou em períodos posteriores.

§ 4º Os titulares ou sócios também são solidariamente responsáveis pelos tributos ou contribuições que não tenham sido pagos ou recolhidos, inclusive multa de mora ou de ofício, conforme o caso, e juros de mora.

O assunto da responsabilização tributária dos sócios e administradores sempre se manteve em um nevoeiro de interpretações, e cada nova previsão legislativa de responsabilização traz consigo dúvidas quanto à sua aplicabilidade, restando aos operadores do Direito a incumbência de harmonizar as inovações legislativas à sistemática vigente que conduz o assunto.

Em função desse dispositivo, parece ter se reacendido a discussão quanto à responsabilidade tributária dos sócios, no tocante ao inadimplemento das obrigações tributárias. Discute-se, agora, qual a abrangência do dispositivo legal, se ampla ou restrita.

A dúvida que se estabelece é quanto a se saber se o comando legal tem aplicação restrita aos sócios e administradores das MEs e das EPPs, ou se sua aplicação é ampla, atingindo também outras sociedades não enquadradas nessas duas categorias. Em torno destas proposições a doutrina tem apresentado entendimentos opostos.

Anderson Furlan manifesta seu raciocínio:

Na esfera tributária, todavia, serão os sócios – gerentes responsabilizados pelo pagamento dos tributos não recolhidos, visto que a decisão de não pagar tributos, como bem explicitou o legislador complementar pela LC n. 123/2006, configura frontal violação à lei e à Constituição Federal, ensejando a aplicação do art. 135, III do Código Tributário Nacional.⁴¹⁶

Continua o mesmo autor:

Assim, se para as micro e pequenas empresas, que gozam de proteção legal, há lei complementar esclarecendo a responsabilidade solidária dos sócios ou administradores por tributos ou contribuições não pagos, com muito mais razão deverão ser responsabilizados os sócios – gerentes das empresas comuns, cujo o faturamento é maior e, por isso, não necessitam de tratamento diferenciado pela jurisprudência.⁴¹⁷

O citado autor entende que a responsabilidade tributária trazida pela colacionada Lei complementar clarificou e ratificou o posicionamento superado de que o simples inadimplemento dos créditos tributários configuraria infração à lei suficiente para gerar a sujeição passiva, posta no art. 135, inciso III, do CTN. Ainda, entende que a exegese é extensiva a outras sociedades empresariais que não participam do denominado “Supersimples”.⁴¹⁸

O entendimento mencionado não expressa a *ratio legis*, tão pouco a unidade do sistema tributário. A Lei Complementar n. 123/2006 traz um microsistema jurídico adstrito às ME e às EPP. O artigo 1º da referida Lei impõe esta conclusão, *in verbis*:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere: [...].

⁴¹⁶ FURLAN, Anderson. A LC 123/2006 e a responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 140, 7-13, maio. 2007, p. 13.

⁴¹⁷ *Idem. Ibidem.*, p. 12.

⁴¹⁸ FURLAN, Anderson. A LC 123/2006 e a responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 140, 7-13, maio. 2007, pp. 12-13.

Um outro ponto que merece maior esclarecimento é se a qualquer momento, constatado que a ME e a EPP encontram-se inadimplentes com suas obrigações tributárias, os sócios e administradores estariam passivos da responsabilização descrita no art. 78 e seus parágrafos. Hugo de Brito Machado Segundo apresenta um entendimento condizente com a *ratio legis*:

Deve-se perceber, de saída, que os parágrafos estão – como é natural na técnica legislativa – todos relacionados à situação descrita no *caput*, que é a permanência de uma ME ou de uma EPP em situação de inatividade “de fato” por mais de três anos. E mais: alude o mencionado *caput* à possibilidade de a empresa nessa situação “dar baixa” em seus registros nos órgãos competentes, *independentemente do pagamento de tributos e penalidades eventualmente pendentes*.⁴¹⁹

Assim, os dispositivos são adstritos às empresas MEs e EPPs que se encontram inativas por mais de três anos e que possuem débitos fiscais, configurando a situação de dissolução de fato ou irregular.

Ressalta-se que a interpretação das expressões “decorrentes da simples falta de recolhimento” e “outras irregularidades”, contidas no dispositivo § 3.º, do art. 78, deverá expressar uma conduta dolosa em sintonia com o art. 135, III do CTN. Caso contrário, estar-se-ia estabelecendo uma responsabilidade tributária objetiva aos sócios e administradores das MEs e EPPs. Situação que não se harmoniza com o objetivo da Lei Complementar, pois não haveria justificativa para que a responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores de uma ME ou EPP fosse mais gravosa do que aquela atribuída aos dirigentes das sociedades não participantes do “Supersimples”, já que justamente são as MEs e as EPPs que gozam de um tratamento diferenciado e favorecido.

Mesmo constituindo um enquadramento jurídico de natureza opcional aos empresários, as vantagens deste sistema não podem justificar uma responsabilização mais gravosa e ilimitada ao patrimônio pessoal dos sócios e dos administradores, pelo simples fato da existência de débitos tributários e inatividade da empresa.

O intuito da Constituição Federal é de viabilizar e desenvolver atividade empresarial como um todo, em especial as atividades dos médios e pequenos

⁴¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária e o supersimples. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 99, 128-136, 2008, p. 134.

empresários. Logo, interpretar a responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores das MEs e EPPs de forma literal, a margem da sistemática do Código Tributário Nacional, é mitigar e esvaziar o escopo do Legislador Complementar, assim como da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

Pode-se concluir que o reconhecimento legal da limitação da responsabilidade dos dirigentes societários e a autonomia patrimonial da pessoa jurídica constituem importantes instrumentos para o desenvolvimento socioeconômico do país, pois motiva os empresários e investidores a empreenderem atividades necessárias à coletividade e ao desenvolvimento do mercado.

A atividade empresarial é composta, principalmente, por empresas organizadas em sociedades limitadas e anônimas. Entretanto, as sociedades empresárias podem ser utilizadas como meio para prática de condutas que não condizem com seu objeto social; geralmente, estes comportamentos são planejados e implementados por pessoas que detêm dentro da sociedade poderes de comando e de direção. Nessa hipótese, o ordenamento jurídico tem previsto medidas no intuito de coibir e reparar as condutas ilegais que causem prejuízos a terceiros em detrimento da própria pessoa jurídica.

Nisto reside a responsabilização tributária dos dirigentes das sociedades limitadas e anônimas positivada no art. 135, inciso III, do CTN. Pois, a princípio, o dirigente é a pessoa incumbida de guiar a sociedade para que ela realize o objeto para a qual foi criada, executando medidas de comando e de representação. Assim, no exercício regular de suas atribuições, ele não é responsável pelas obrigações sociais, já que apenas manifesta a vontade da pessoa jurídica, sendo esta a única responsável por tais obrigações. Contudo, à medida que ele realiza atos com excesso de poderes, com infração de lei, em contrário ao contrato ou estatuto social passa a ser pessoalmente responsável pelos créditos tributários oriundos de suas ações.

Essa responsabilidade tributária deve excluir a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária, seu caráter pessoal denota neste sentido, resultando em uma responsabilidade por substituição e não por solidariedade ou subsidiária como sustentam alguns. O caráter sancionatório contribui para o afastamento da sociedade empresária, tendo em vista que é responsável aquele que agiu de forma abusiva, e não quem sofreu as conseqüências dos abusos.

A teoria da desconconsideração da personalidade jurídica é incompatível com o art. 135, haja vista que a pessoa jurídica não constitui obstáculo para atingir pessoalmente os dirigentes que perpetraram as ações ilícitas. A responsabilidade é imputada diretamente aos dirigentes.

Na atual sistemática, a existência da quebra do dever legal ou contratual é condição necessária para o desencadeamento da responsabilidade, que deve ser guiada pelo dolo, isto é, o *animus* de realizar a conduta antijurídica e típica prevista no art. 135 do CTN.

Quanto à apuração dos responsáveis e suas condutas, cabe ao Fisco apresentar os elementos probatórios que legitimem a imputação de responsabilidade aos dirigentes. A simples inclusão dos dirigentes no termo de inscrição de dívida ativa não legitima a cobrança dos créditos contra eles. Esta inclusão deve ser acompanhada de fundados elementos caracterizadores da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN.

O meio hábil para impugnar a execução fiscal contra os dirigentes societários é os embargos do devedor, em que o embargante poderá utilizar todos os meios de provas que estão ao seu alcance para desconstituir a fundamentação que substantia o título executivo.

A exceção de pré-executividade é um meio processual admitido em certas situações, em que há clara violação de matéria de ordem pública ou que se possa provar de imediato a improcedência da execução fiscal, sem a necessidade de garantia do juízo, portanto, é um instrumento hábil para exclusão do dirigente da execução fiscal, sendo imprescindível a pré-constituição da prova que indique que o dirigente não fazia parte da sociedade à época da ocorrência das condutas abusivas, ou que sua responsabilidade esteja prescrita ou decaída, ou que pagou o débito objeto de execução fiscal, ou qualquer outra causa apta a afastar a responsabilidade dos dirigentes sem que haja dilação probatória. Não se pode olvidar a possibilidade de emprego dos embargos de terceiros para as hipóteses em que o dirigente não faz parte da relação processual executiva e tem seus bens constringidos por penhora.

Assevera-se incabível a existência de condutas que impliquem presunção absoluta para configuração da responsabilidade tributária dos dirigentes. A idéia de que ocorrida uma determinada conduta restaria comprovada a responsabilidade pessoal dos dirigentes das sociedades empresárias não se coaduna com a vigente exegese do CTN. Esta ilação era dirigida quando do mero inadimplemento de tributo. Entretanto, tem-se considerado que a dissolução irregular da sociedade seria fato suficiente para responsabilização pessoal dos sócios, sem a necessidade de averiguar os demais elementos que consubstanciam a responsabilidade do art. 135 do CTN. Apesar do

indício de má-fé, fraude ao crédito tributário, o regramento legal não permitiu esta presunção absoluta de responsabilização, logo o seu enquadramento nas hipóteses de responsabilidade pessoal deve seguir a sistemática de todas as outras situações.

O artigo 13 e o seu parágrafo único, ambos da Lei 8.620/93, apresentam o vício de inconstitucionalidade material e formal. Uma vez que o legislador ordinário, de forma indevida invadiu a competência da Lei complementar ao dispor sobre matéria de normas gerais de obrigação tributária, através da uma simples lei ordinária, ferindo a Constituição Federal no expreso dispositivo do artigo 146, inciso III, alínea “b”.

O legislador ordinário estabeleceu ainda uma responsabilidade tributária objetiva aos sócios das sociedades limitadas e titulares das firmas individuais, ferindo os preceitos da proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade é violado quando o art. 13 coloca sócios em um mesmo nível de responsabilização, não se importando com aquele sócio minoritário que de nada contribuiu para as ações evasivas dos créditos à Seguridade Social e, mais ainda, impõe uma sujeição passiva pelo simples fato de não adimplir com as contribuições. Sabe-se que muitas vezes as empresas não pagam seus tributos, em razão das difíceis circunstâncias financeiras por que podem passar. Destarte, a medida utilizada pelo Legislador para atingir o fim (garantir o adimplemento dos créditos junto à Seguridade Social) é por demais desproporcional e excessiva, logo, inconstitucional.

Não obstante, a atual sistemática de responsabilização dos dirigentes societário navega por um mar tormentoso de entendimentos, que apenas contribui para a incerteza e insegurança jurídica de todos aqueles que participam da relação jurídica tributária.

O que contribui para esta situação é a própria redação do artigo 135 do CTN, que não delimita com clareza e definitividade às hipóteses e às circunstâncias que ensejam a responsabilização tributários dos dirigentes societários. Assim, não basta somente determinar os efeitos e às situações desta responsabilização, é necessário, também, o estabelecimento de um procedimento de aferimento desta responsabilidade, em que as partes envolvidas possam apresentar suas pretensões, dentro dos princípios que regem o devido processo legal.

Assim, com o intuito de dirimir as inúmeras querelas que o tema da responsabilização tributária dos dirigentes societários proporciona, poderia se optar por duas modalidades de responsabilização, uma por substituição, para os casos em que a

pessoa jurídica teria sido utilizada para cometimento deliberados de atos ilícitos, desviando-a de sua finalidade social, neste caso somente o dirigente societário seria responsabilizado; e a outra seria subsidiária, na hipótese em que a sociedade empresária se beneficiaria das ações ilícitas de seus dirigentes, em prejuízo da Fazenda Pública, já aqui, primeiro se responsabilizaria a pessoa jurídica, e no insucesso da satisfação dos créditos tributários é que se redirecionaria para o patrimônio particular dos dirigentes.

As condutas ilegais, na hipótese de responsabilidade por substituição, deverão ser motivadas pelo dolo em impedir o adimplemento das obrigações tributárias. Já na responsabilidade subsidiária, o elemento subjetivo seria a culpa em sentido lato.

A responsabilização tributária, em ambas situações, recairia sobre os bens de todas aquelas pessoas físicas ou jurídicas, entidades que tenham controle efetivo, total, parcial, direto ou indireto da sociedade empresária que não realizaram atos necessários que sejam de sua incumbência para o cumprimento das obrigações tributárias; ou que houvessem consentido ou adotados acordos para a prática de atos abusivos, fraudulentos, com confusão ou desvio de patrimonial societário frustrando o crédito tributário da Fazenda Pública.

Na situação de dissolução irregular da sociedade, o dirigente responderia pelas obrigações tributárias pendentes, sempre que ele tivesse adotado, intencionalmente, comportamento ou medidas causantes do inadimplemento existente. Na hipótese de procedimento falimentar, a responsabilidade seria imputada ao dirigente societário quando este, deliberadamente, não realizasse os atos de gestão necessários para o íntegro cumprimento das obrigações tributárias. Assevera-se que estas duas hipóteses estariam prescritas em lei.

Exime-se de responsabilidade o dirigente dissidente que fizesse consignar sua divergência contra a prática das condutas ilegais em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela desse ciência imediata e por escrito ao órgão da administração societária, ou às autoridades públicas responsáveis pela cobrança do tributo.

Ademais, a declaração da responsabilidade seria resultado de um procedimento administrativo, concomitante ao lançamento tributário, que poderia ser suscitado por todos os participantes da relação jurídica tributária (Fisco, sociedade empresária e dirigente societário). Evidente que quem suscitar o procedimento de declaração de

responsabilidade tributária deve apresentar elementos que apontem para tal caracterização, cabendo a Fazenda Pública decidir sobre a instauração ou não deste procedimento.

O ônus da prova caberia àquele que desse início ao procedimento. As partes, necessariamente, seriam intimadas para deduzirem suas pretensões, sob pena de nulidade absoluta. Assim, tal procedimento seria imprescindível para imputação de responsabilidade tributária aos dirigentes societários. Evidente que durante a execução fiscal, o juiz poderia desconsiderar, com base nas provas apresentadas pelas partes, o resultado da declaração de responsabilidade. Mas não poderia permitir o redirecionamento da execução fiscal contra aquele que não fosse intimado para se manifestar durante o procedimento administrativo de responsabilização, isto é, que não teve a oportunidade de deduzir suas pretensões no momento adequado.

Em suma, as proposições apresentadas não solucionaria todas as controversas que gravitam em torno da responsabilização tributária dos dirigentes societários, mas contribuiria para o esclarecimento deste importante tema que tem grande relevância empírica no meio societário. Assim, enquanto não houver uma reforma legal na atual sistemática de responsabilização tributária dos dirigentes societários, este sentimento de incerteza e incongruência permanecerá.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Responsabilidade tributária do sócio da empresa falida. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 7, n. 29, 129-134, out.-dez.1999.

ABRÃO, Nelson. *Sociedades Limitadas*. Atual. por Carlos Henrique Abrão. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Atual. por Carlos Henrique Abrão. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ACHIRICA, Carlos Lete. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Madrid: Civitas, 2000.

AFONSO, Sylvio César. Sujeição passiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 14, n. 70, 72-80, set./out. 2006.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: desconsideração da personalidade jurídica*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. *Manual das sociedades comerciais*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1982.

ALMEIDA, António Pereira de. *Sociedades Comerciais*. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2006.

ALVIM, Angélica Arruda. Princípios Constitucionais do Processo. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 19, nº 74, 20/37, abr./jun. 1994.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AQUINO, Diva Carvalho de. Dos efeitos da decretação da falência em relação aos bens e pessoas. In: PAIVA, Luiz Fernando Valente de (coord.). *Direito Falimentar e a nova lei de falências e recuperação de empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel A Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualizado por Dejalma Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARBOSA, Henrique Cunha. *A exclusão do acionista controlador nas sociedades anônimas*. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos. 2007. Dissertação de mestrado em Direito.

BARBOZA JÚNIOR, José Cláudio Marques. *Carga axiológica na obrigação tributária*. Nova Friburgo: Imagem Virtual, 2005.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direito*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERLE, Adolf A. MEANS, Gardiner C. *A moderna sociedade anônima e a propriedade privada*. (trad.) Dinah de Abreu Azevedo. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

BIM, Eduardo Fortunato. Dissolução irregular da empresa não enseja a responsabilidade tributária de seus administradores. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 9, n. 41, 119/141, nov.-dez. 2001.

BITTAR FILHO, Carlos Alberto. A responsabilização tributária dos sócios na hipótese de falência da sociedade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, Ano 87, v. 757, 89/92, nov. 1998.

BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Curitiba: Juruá, 2008.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BORGES, João Eunápio. *Curso de Direito Comercial Terrestre*. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade limitada no novo código civil*. São Paulo: Atlas, 2003.

CAMOZZI, Érica. *A responsabilidade dos sócios e demais pessoas físicas na sociedade limitada perante os débitos relativos ao custeio da previdência social*. São Paulo: Pontífice Universidade Católica, 2007, dissertação de mestrado em direito.

CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CARVALHO, Lucila de Oliveira. *A responsabilidade do administrador da sociedade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedade anônimas: arts. 75 a 137*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2.

_____. *Comentários ao código civil: parte especial: do direito de empresa (artigos 1.052 a 1.195)*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 13.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*. Coimbra: Almedina, 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. A natureza subjetiva da responsabilidade civil dos administradores de companhia. *Revista Direito da Empresa*, v. 1, p. 9-38, 1996.

_____. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Obrigação tributária. In: NASCIMENTO, Carlos Valdir do. *Comentários ao CTN*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Geraldo Ataliba: cientista do direito – reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos, substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas - Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 15, 167-180, 1996.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 4. ed. São Paulo: Forense, 2005.

CORRÊA-LIMA, Osmar Brina. *Responsabilidade civil dos administradores da sociedade anônima*. Rio de Janeiro: Aide, 1989.

COSTA, Allison Garcia. Responsabilidade tributária dos sócios. Inteligência do inc. VII do art. 134 e do inc. III do art. 135, ambos do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, Ano 13, n. 63, 82/91, jul.-ago. 2005.

COSTA, Célio Silva. *Da irresponsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade comercial*. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1984.

CRETELLA JUNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense universitária, 1993, v. 8.

DELGADO, José Augusto. Princípio da instrumentalidade, do contraditório, da ampla defesa e modernização do processo civil. *Revista Jurídica*, São Paulo, ano 49, n. 285, p. 31-60, jun. 2001.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. Sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: 2000

DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, v. 1.

DINIZ, Gustavo Saad. *Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas*. Porto Alegre: Síntese, 2003.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil: Responsabilidade civil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 7.

EIZIRIK, Nelson. Responsabilidade Civil e Administrativa do Diretor de Companhia Aberta. *Revista de Direito Mercantil*, São Paulo, nº 56, out/dez 1984.

FALÇÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. . In: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Código tributário comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

- FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte*. Coimbra: Coimbra, 2002.
- FAZZIO JUNIOR, Waldo. *Sociedades limitadas: de acordo com o código civil de 2002*. São Paulo: Atlas, 2003.
- FENECH, Miguel. *Derecho Procesal Penal*. 2. ed. Barcelona: Labor, 1952, v. I.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007.
- FERREIRA, Waldemar. *Sociedades por Quotas*. São Paulo: 1925.
- FUEYO, Camino Vidal. *El principio de proporcionalidad como parámetro de constitucionalidad de la actividad del juez*. Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2005. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2005, tomo II.
- FUNKE, Haroldo. *A responsabilidade tributária dos administradores de empresa no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Resenha Tributária, 1985.
- FURLAN, Anderson. A LC 123/2006 e a responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 140, 7-13, maio. 2007.
- HIN, Vanilda Fátima Maioline. Responsabilidade tributária na falência e na recuperação judicial e na lei complementar n. 118/2005. In: SANTOS, Paulo Penalva. *A nova lei de falências e de recuperação de empresas: Lei n. 11.101/05*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- GAGLIARDO, Mariano. *Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas: societária- tributaria-aduanera-otras responsabilidades específicas*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.
- GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 1.
- GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- _____. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 2.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da proporcionalidade e devido processo legal. In: SILVA, Virgílio Afonso (org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A. *Teoría general del derecho*. Buenos Aires: La Ley, 2003.

GUIMARÃES, Flávia Lefèvre. *Desconsideração da personalidade jurídica no Código de Defesa do Consumidor*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. A responsabilidade do sócio da sociedade por quotas de responsabilidade limitada por débitos relativos às contribuições de seguridade social. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Porto Alegre, n. 3, 5-13, jul./ago. 2007.

JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional, 1969, tomo I.

_____. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Traduzido por Dejalma Campos. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JORGE, Tarsis Nametala Sarlo Jorge. *Manual das sociedades limitadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

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

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Traduzido por João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *A lei das S. A.* 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. 1.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

LOBO, Jorge. *Sociedades limitadas*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. 1.

LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

LYNCH, Maria Antonieta; SANTOS, Saulo de Tarso Muniz dos. Responsabilidade tributária dos sócios e o lançamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 15, n. 72, 98-113, jan./fev.2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Responsabilidade tributária e infração da lei. *Repertório de Jurisprudência IOB*, São Paulo, v. 15, 1994.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. . Responsabilidade tributária e o supersimples. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 99, p. 128-136, 2008.

MAGALHÃES, Mario Baptista. Responsabilidade dos administradores nas S/A. In: SANTOS, Theophilo Azevedo (coord.). *S/A para empresários*. 3.ed. Rio de Janeiro: Índice – O Banco de Dados, 1977.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo código civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 111, 60/78, dez. 2004.

MARTINS, Fran. *Comentários à lei das sociedades anônimas*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, tomo I, v. 2.

_____. *Curso de direito comercial*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2.

MATIAS, João Luis Nogueira. *Responsabilidade tributária de sócios no Mercosul*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

MEDEIROS, André Antonio A. de. A inconstitucionalidade da responsabilidade tributária criada pela Lei 8.620/93. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, Ano 15, n. 73, 9-21, mar./abr. 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, Sabrina Tôrres Lage Peixoto de. *A responsabilidade dos sócios na hipótese de resolução das sociedades empresárias limitadas: uma exegese acerca dos arts. 1.003 e 1.032 do Código Civil Brasileiro*. Belo Horizonte: Faculdade Milton Campos, 2006, dissertação de mestrado em direito.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1945, v. 3.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____. Responsabilidade jurídica tributária. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário* (coord.). 4. ed. Belem: CEJUP, 1995, v. 5.

MOSCHETTI, Giovanni. Principio de proporcionalidad em las relaciones fisco-contribuyente. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo. Ano 15, n. 76, 277/310, set.-out. 2007.

MUNIZ, Joaquim P. Princípio da autonomia patrimonial e desconsideração da personalidade jurídica. *Revista de Direito Empresarial – IBMEC*, Rio de Janeiro, n. 3, 145/169, 2003.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1.

NERY JÚNIOR, Nelson. ANDRADE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

NEVES, Vanessa Ramalhte Santos. *Responsabilidade dos administradores de sociedades anônimas*. Rio de janeiro: Lumen Juris, 2002.

NORTH, Douglass C. *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*. Traducción de Agustín Bárcena. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 1990.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PAES, P. R. Tavares. *Responsabilidade dos administradores de sociedades*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

PAPINI, André Lemos. A sociedade limitada e o novo código civil. In: RODRIGUES, Frederico Viana (Coord.). *Direito de empresa no novo código civil*, Rio de janeiro: Forense, 2004.

PAPINI, Roberto. *Sociedade anônima e mercados de valores mobiliários*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 1.

PEREIRA, Guilherme Doring da Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. Saraiva: São Paulo, 1995.

PEREIRA, Pedro Barbosa. Curso de Direito Comercial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, v. II.

PONTES, Aloysio Lopes. *Sociedades anônimas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PORTANOVA, Rui. *Princípios do Processo Civil*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005.

QUEIROZ, Luís César de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos sócios e administradores pelos débitos tributários da pessoa jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 15, n. 74, 15/35, maio-jun. 2007.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (disregard doctrine). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 58, n. 410, 12-24, jan. 1969.

_____. *Curso de direito comercial*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1.

_____. *Curso de direito comercial*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2.

ROCHA, João Luiz Coelho da. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, 86/91, set. 2000.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito societário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SANTIAGO, Igor Mauller; LESSA, Donovan Mazza. Inconstitucionalidade da responsabilização do sócio da empresa limitada e do controlador da sociedade anônima pelo pagamento de contribuições para a seguridade social (lei n. 8.620/93). In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Responsabilidade do sócio de Ltda e de acionista controlador de S/A por débitos relativos às contribuições para a seguridade social. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. Responsabilidade tributária. IN: NASCIMENTO, Carlos Valdir do. (coord.). *Obrigações tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. *Sociedade anônima & interesse social*. Curitiba: Juruá, 2004.

SIMÃO FILHO, Adalberto. *A Nova Sociedade Limitada*. São Paulo: Manole, 2003.

SOARES, Mário Nunes. Responsabilidade do gerente por crédito tributário. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, Ano 16, n. 46, 205/211, jul. 1989.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeira S/A, 1960.

SOUZA, Gelson Amaro de. *Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal*. Presidente Prudente: Data Juris.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 137, 48/59, fev.2007.

SZTAJN, Rachel. *Teoria jurídica da empresa: atividade empresarial e mercados*. São Paulo: Atlas, 2004.

TÁCITO, Caio. *Temas de Direito Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. 1.

TEXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: José Bushatsky, 1979.

TEXEIRA, Egberto Lacerda. *Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. São Paulo: Max Limonad, 1956.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. Medida fiscal cautelar – responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, Ano 86, n. 739, 115/128, mai. 1997.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação/elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ULMER, Peter. *Principios fundamentales del derecho alemán de sociedades de responsabilidad limitada*. Trad. Jesús Alfaro Aguila-Real. Madrid: Civitas, 1998.

VAZ, José Otávio de Viana. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no código tributário nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VENTURA, Raul. *Dissolução e liquidação de sociedades*. 3. ed. Lisboa: Almedina, 1999.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Malheiros, 2006, v. 2.

VOLKWEIS, Roque Joaquim. *Direito tributário nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do Direito e das Organizações*. ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel.(orgs.). *Direito & economia*. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2005.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)