

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

THIAGO CZORNEI BARAN

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NAS SOCIEDADES LIMITADAS

CURITIBA  
2008

THIAGO CZORNEI BARAN

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NAS SOCIEDADES LIMITADAS

Monografia apresentada à disciplina de Direito Comercial como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Carlos Eduardo Manfredini Hapner.

CURITIBA  
2008

## RESUMO

A responsabilidade dos sócios das sociedades limitadas, como nos mostra o artigo 1.052 do Código Civil, fica restrita ao valor de suas quotas. No entanto, serão todos responsáveis solidariamente pela integralização do capital. É esse, então, o limite da responsabilidade dos sócios não-administradores por dívidas tributárias da sociedade. Dispõe o artigo 134, VII, do Código Tributário Nacional que, em caso de liquidação de sociedade de pessoas, tal responsabilidade não se aplicaria às sociedades limitadas. É um assunto polêmico que trataremos aqui, já que há que se delimitar quando uma sociedade é de pessoas ou de capital. Em suma, a responsabilidade tributária do artigo 135 do Código Tributário Nacional depende de prova, que será a cargo do Fisco, pela 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. No entanto, recente decisão do STJ pode abrir um precedente importante e inverter o ônus da prova quando tratamos da responsabilidade tributária dos sócios. O entendimento recentemente proferido afirma que o sócio deve fazer prova negativa do dolo ou fraude para que, assim, possa ficar isento de acusações que envolvam questões tributárias da empresa. A Lei das Sociedades Limitadas e o CTN, quando falam da responsabilidade por atos praticados contrários à lei, referem-se a atos praticados pela pessoa física do administrador, realizados fora das atribuições do contrato social ou lei societária, ou por abuso de poder por parte dos sócios-gerentes. A condição de sócio não é o pressuposto da responsabilidade, mas sim a violação da lei ou do contrato, claramente em excesso de poder. O sócio-gerente será responsável não pelo fato de ser sócio, mas por haver exercido a gerência. Em caso de abandono da sociedade e consecutivos débitos fiscais, será responsável pela dissolução irregular, não pelo atraso no pagamento.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	5
<b>2.1 FORMAÇÃO HISTÓRICA</b> .....	7
2.2 SOCIEDADE DE PESSOAS OU DE CAPITAL .....	11
2.3 DA LIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE .....	15
2.4 A DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.....	18
2.5 OS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO APLICADOS AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	22
<b>3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR</b> .....	25
3.1 APONTAMENTOS ACERCA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	25
3.2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	29
3.3 DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.....	32
3.4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO SÓCIO-GERENTE.....	37
3.5 O NOVO ENTENDIMENTO DO STJ.....	46
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	50
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	53

## 1 INTRODUÇÃO

Em um país altamente marcado pela complexidade da atividade empresarial no contexto econômico contemporâneo e a conseqüente informalidade, as sociedades limitadas consubstanciam a grande maioria das sociedades empresárias regularmente registradas perante às Juntas Comerciais. Aliada à maior simplicidade em sua constituição e gestão, a sociedade limitada é o tipo societário de melhor escolha às mais comuns sociedades empresárias. Por essa razão, os conflitos envolvendo a responsabilidade dos sócios são muito comuns no nosso ordenamento, merecendo um tratamento mais amplo na doutrina.

No nosso país, é de amplo conhecimento a altíssima carga tributária imposta tanto às pessoas naturais quanto às pessoas jurídicas. Deve-se fazer uma análise se o índice elevado de tributo não fere o princípio constitucional tributário do não confisco. Portanto, um trabalho sobre o tema da responsabilidade tributária dos sócios na sociedade limitada é importante para a compreensão da abrangência da responsabilização do patrimônio dos sócios por dívidas tributárias.

Veremos aqui que há um conflito entre a teoria da desconsideração da pessoa jurídica e a responsabilidade tributária. Analisaremos aqui como é tratado esse tema a título de responsabilização dos sócios e como o patrimônio desses pode ser alcançado na sociedade limitada.

Podemos sintetizar a necessidade de análise da responsabilidade do sócio-administrador por uma frase do nosso ordenamento: "O cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios" (art. 1.011 do Código Civil). Notamos aqui que é justo determinar que cabe

ao administrador tratar da sociedade de maneira eficiente e honesta pois o ordenamento jurídico propõe diversas formas de responsabilização por atos que excedam seus poderes ou desviem do objetivo proposto pelo contrato social da sociedade administrada.

A responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades limitadas, então, é um assunto de grande importância e controvérsia. Antes de estudar o tema, no entanto, analisaremos a sociedade limitada e sua natureza. Faremos aqui uma análise histórica e jurídica das sociedades limitadas, diferenciando as sociedades de pessoas e de capital. Seguindo por tópicos de introdução ao tema, trataremos da responsabilidade tributária dos sócios. Por ser um tema não tratado profundamente pela doutrina, veremos aqui vários artigos jurídicos e decisões jurisprudenciais, que servirão para nos guiar no desenvolvimento do trabalho.

## 2 A SOCIEDADE LIMITADA E APONTAMENTOS GERAIS

### 2.1 FORMAÇÃO HISTÓRICA

A sociedade de responsabilidade limitada, ou apenas sociedade limitada (expressão do atual Código Civil), ao contrário dos demais tipos societários, normalmente evidenciados a partir de deliberação política ou razões sociais e econômicas, surgiu de uma prática legislativa, tecnicamente determinando os princípios e funções da sociedade limitada. A fim de entendermos esse processo, devemos nos ater brevemente à sua formação histórica, como veremos a seguir.

Anteriormente, as sociedades mercantis estavam divididas genericamente em duas: as sociedades por ações e as sociedades de pessoas. Junto à sociedade por ações já se via a limitação da responsabilidade dos sócios; em contrapartida, a atuação pessoal de cada acionista era irrelevante, quando não anulada. A sociedade de pessoas, de outro modo, trazia uma responsabilidade solidária e ilimitada entre os sócios, carregando, entretanto, uma formação muito mais simples e funcionamento menos complexo que as sociedades por ações.

A partir de tais modelos, importou à sociedade uma necessidade de conjugação entre os tipos societários, ou seja, a criação de um modelo societário que aliasse a limitação da responsabilidade com a facilidade de criação e gerenciamento. Rubens Requião atesta o seguinte:

Pelas suas peculiaridades e pela sua funcionalidade, despidas do mecanismo jurídico burocratizante das sociedades anônimas, as sociedades por cotas medraram intensamente no meio econômico. Constituem, hoje, ao lado das

sociedades anônimas, forma comum de organização empresarial, dirigida, porém, para as pequenas e médias empresas<sup>1</sup>.

De acordo com Carvalhosa (2003, p. 1), “as sociedades limitadas têm seu antecedente histórico nas *private companies* do direito inglês”. Segundo o autor, com a expansão comercial e industrial do século XIX e a política colonialista inglesa, a forma societária das *private companies* surgiu para limitar a responsabilidade dos comerciantes de pequeno porte, que não desejam se submeter aos rigores da sociedade anônima. Nesse ponto, há uma divergência quanto ao marco inicial que levou à criação da sociedade limitada. Nelson Abrão atesta que:

Não é possível concordar com os autores que ligam o surgimento da sociedade por quotas de responsabilidade limitada às *private partnerships* do direito inglês. Isto porque a *partnership* e a *limited partnership* do direito anglo-saxão correspondem, respectivamente, à sociedade em nome coletivo e à sociedade em comandita. 'A *partnership* criou-se segundo uma evolução paralela à sociedade coletiva. A *limited partnership* foi, segundo declaração dos próprios legisladores, uma imitação da sociedade em *comandita*<sup>2</sup>. É verdade, porém, que a sociedade limitada do direito continental europeu tem certa analogia com a *private company* do direito inglês: 'Na Grã-Bretanha é conhecido como a *company* representa um instituto suscetível de diversas utilizações e é conhecida a diferença entre *public* e *private company*. A segunda desempenha a função de outro modo assumida pela sociedade de responsabilidade limitada: ela, porém não se caracteriza como um autônomo tipo societário, mas por algumas particulares previsões nos *articles of association* pela presença de cláusulas estatutárias que limitam a transferência das ações, o número de sócios e excluem um convite público para subscrever ações<sup>3</sup>.

Um ponto interessante a destacar sobre o tema está no Direito Comercial americano. Originalmente, a legislação comercial dos Estados Unidos não criava a responsabilidade limitada a acionistas corporativos. Nas primeiras organizações do

---

<sup>1</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 488.

<sup>2</sup> CAÑIZARES, Felipe de Sola. La “Partnership” y la “limited partnership” en Inglaterra y en los Estados Unidos, Barcelona, 1955, p. 17. *Apud* ABRÃO, Nelson. **Sociedades Limitadas**, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 2.

<sup>3</sup> ANGELICI, Carlo. Transformazione del tipo di società, in I Grandi problemi della società per azioni nelle legislazioni vigenti, Padova, 1976, v. 5, t. 2, p. 1531. *Apud* ABRÃO, op. Cit., p. 2.

país, os acionistas investidores detinham a mesma responsabilidade dos sócios participantes da administração do negócio. No entanto, como o mecanismo de investimento capitalista tornou-se muito mais abrangente e utilizado, movimentos jurídicos trataram de atualizar o ordenamento e limitar a responsabilidade dos acionistas investidores.

Primeiramente, essa forma limitada de responsabilidade estava restrita a grandes negócios que obtinham autorização legislativa especial. Assim, como anota a doutrina americana *Corporations*, “a responsabilidade limitada encorajou o investimento por investidores passivos indispostos a carregar o fardo de uma sociedade com responsabilidade total”. (PALMITER, 2003, p. 484, tradução livre). Dessa forma, a responsabilidade limitada trouxe novas possibilidades de investimento atualizadas em relação a uma nova necessidade moderna, que separasse os bens pessoais dos investimentos de certa pessoa. “A corporação moderna separa os bens do negócio dos bens pessoais dos participantes da corporação. Isso significa que a responsabilidade de um participante da corporação pelas obrigações corporativas será limitada aos investimentos daquela pessoa feitos na sociedade”. (*Ibid.*, p. 481).

Na Alemanha, não foram os costumes que consolidaram a criação da sociedade limitada, mas uma inovação legal que viabilizou a limitação da responsabilidade para os empreendimentos alemães na África. (CARVALHOSA, 2003, p.2).

A evolução do direito alemão, que limitou a responsabilidade do sócio, logo se espalhou pela Europa, chegando a Portugal que, em 1901, editou um diploma chamado *sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Tal diploma serviu ao Brasil como inspiração do trabalho elaborado por Inglês de Souza, em 1912, e que,

posteriormente, foi utilizado no projeto de lei das sociedades por quotas de responsabilidade limitada elaborado pelo Deputado Joaquim Luis Osório. (*Ibid*, p. 3).

Na produção legislativa estrangeira, referente ao tema, a conceituação da sociedade limitada comumente traz consigo a sociedade anônima como princípio formativo, alterando pontos como o número máximo de sócios e mantendo traços em comum, como a limitação da responsabilidade do sócio ao valor da contribuição para o capital; a administração por estranhos; a possibilidade de deliberações assembleares por maioria e a existência de conselho fiscal e, por fim, a maior facilidade para a cessão das quotas.

Agora, em relação à nossa legislação, podemos observar o mesmo caminho relativo à sociedade anônima, com uma estrutura e funcionamento semelhante, através da divisão do capital em quotas e limitação de responsabilidade ao seu montante; maior flexibilização na cessão das quotas a terceiros; administração por uma ou mais pessoas, sócias ou não e, ainda, a existência de conselho fiscal e assembléia. Há ainda outras regras que se assemelham às praticadas no contexto das sociedades anônimas, como a realização mínima imediata de 10% do capital social; a participação do menor; as deliberações por maioria de capital; a admissão de gerentes estranhos ao corpo social; a exclusão da sociedade simples como fonte subsidiária e a permissão do funcionamento da sociedade unisocietária por um ano.

O Professor Fábio Ulhôa Coelho explica um pouco mais da relação que a sociedade limitada tem com a sociedade anônima: “não se aplicam às sociedades limitadas as disposições da Lei das Anônimas nos aspectos sobre os quais os sócios não podem contratar”. (ULHÔA COELHO, 2003, p. 367). Em outras palavras, o que o autor quis dizer é que a manifestação de vontade dos sócios depende da inclusão do

tema no contrato social da sociedade; caso contrário, “a legislação das sociedades anônimas é inaplicável às limitadas”. (*Ibid*, p 368).

## 2.2 SOCIEDADE DE PESSOAS OU DE CAPITAL

A doutrina atua de forma relevante na determinação da natureza da sociedade limitada. Chega-se a afirmar que “a discussão sobre a natureza da sociedade limitada é um dos mais importantes temas do direito societário brasileiro”. (ULHÔA COELHO, 2003, p. 370). O debate quanto a seu conceito, seja ela uma sociedade de pessoas ou uma sociedade de capital, leva-nos a uma proximidade conceitual com a sociedade anônima, que suscita dúvidas quanto a seus fundamentos, já que “pode parecer paradoxal que a sociedade de responsabilidade limitada seja uma sociedade de pessoas a que se aplicam as regras das sociedades de capitais, sem prejuízo de que também se possam aplicar-lhe regras das sociedades de pessoas”<sup>4</sup>.

Continua Nelson Abrão utilizando o direito comparado:

São sociedades de pessoas aquelas em que os sócios se escolhem tendo em consideração as suas qualidades pessoais, o que determina a predominância do *intuitu personae* no seu funcionamento e, assim, em princípio, a morte de um sócio acarreta-lhe a dissolução e as quotas sociais não são livremente cessíveis; as sociedades de capitais são aquelas em que somente a contribuição dos sócios é tomada em conta, de modo que qualquer pessoa delas pode fazer parte, sendo livremente transferíveis as ações que formam o seu capital e não se dissolvendo a sociedade pela morte de um sócio<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> CAÑIZARES, Felipe de Sola; AZTIRIA, Enrique. Tratado de sociedades de responsabilidad limitada em derecho argentino y comparado, Buenos Aires, 1950, t. 1, p. 20-1. *Apud* ABRÃO, *op. Cit.*, p. 43.

<sup>5</sup> RENAULT, Lyon-Caen. *Traité de Droit Commercial*, v.2, parte 1, n. 100. *Apud* ABRÃO, *op. Cit.*, p. 24.

Na França, país utilizado como parâmetro para tais afirmações, a sociedade limitada vingou com a natureza de capital, como o autor continua a citar:

A sociedade de responsabilidade limitada aparece-nos, doravante, como uma pequena sociedade de capitais, em razão do capital mínimo exigido, que não é senão a quinta parte daquele que deve ser reunido para constituir uma sociedade por ações, não fazendo apelo à subscrição pública. Sem dúvida, apresenta ela certas particularidades em relação às sociedades por ações, às quais ela não pode ser assemelhada em razão das restrições que remanescem para as cessões das quotas e que são de natureza legal, enquanto que elas decorrem somente dos estatutos nas sociedades por ações.

De outro lado, essas sociedades podem ter um capital importante e, sob reserva da obrigação que acaba de ser indicada, elas não mais conservam sua forma originária, sendo a única diferença fundamental com as sociedades de capital a de que elas não podem compreender mais de cinquenta pessoas sócias. Consideramos, pois, que a interpretação das regras aplicáveis a estas sociedades deverá fazer-se à imitação daquelas das sociedades por ações, na medida em que o legislador não dispôs diferentemente<sup>6</sup>.

Em obra nacional, cita-se o professor da faculdade de Direito do Ceará, Fran Martins, o qual discorre demonstrando a duplicidade da natureza da sociedade limitada. Diz ele que nas sociedades por quotas foram adotados os princípios comuns a ambos os tipos societários, tanto o de pessoas com o de capitais. Continua o autor a sua argumentação:

As sociedades de pessoas se utilizam dos princípios relativos à constituição, no caso um contrato como base de sua formação. Manda o Decreto 3.708 que se organizem segundo as regras dos arts. 300 a 302 do Código Comercial, ou seja, de acordo com as normas que concernem à constituição das sociedades de pessoas. Mas, enquanto assim o faz, o mesmo dispositivo acrescenta que deve 'ser limitada a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social', princípio não admitido em uma sociedade de pessoas, em que a responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais é subsidiariamente ilimitada. **Existem, desse modo, no mesmo diploma legal, normas pertencentes tanto às sociedades chamadas de pessoas como às de capitais.** (grifo próprio). A constituição, segundo as regras dos arts. 300 a 302 do Código Comercial, acrescida da solidariedade dos sócios até o total do

---

<sup>6</sup> TERRÉ, J. Hémar, F.; MABILAT, P. Sociétés commerciales, Paris, 1972, t. 1, p. 402. *Apud* ABRÃO, *op. Cit.*, p. 39.

capital, com suas principais conseqüências – a gerência da sociedade apenas por sócios e a modificação do contrato com a retirada de qualquer sócio –, é tão característica de uma sociedade de pessoas como a limitação da responsabilidade dos sócios o é de uma sociedade de capitais. Em tais condições, tendo-se em vista as características próprias da sociedade, deve ser ela considerada como uma sociedade intermediária das de pessoas e das de capitais, possuindo, contudo, elementos essenciais de ambas essas categorias. Tratando-se de um tipo autônomo, não se pode dizer que seja uma simples modificação das sociedades anônimas, mas uma espécie firmemente determinada, que se situa entre as sociedades de pessoas e as de capitais<sup>7</sup>.

Então, conclui-se que as sociedades por quotas de responsabilidade limitada não são de pessoas nem de capital. Cada sociedade no caso concreto terá características de ambas as categorias. Por isso, veremos sociedades limitadas enquadráveis entre as de pessoas e sociedades limitadas enquadradas entre as de capital, de acordo com o contrato social específico.

Segue, portanto, que a composição exclusiva de uma sociedade como sendo apenas de pessoas ou de capital resta impossibilitada. Toda sociedade vai surgir da conjugação dos dois elementos, ambos imprescindíveis. A caracterização de uma sociedade vai se dar com a vigência ou não do reconhecimento jurídico do direito de veto ao ingresso de terceiro no quadro associativo por parte do sócio da sociedade comercial.

Inspirado na doutrina francesa vem o pensamento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se encontra sujeita a uma norma expressa, “podendo o respectivo contrato convencionar ou não a intransferibilidade das cotas. No primeiro caso (intransferibilidade das cotas), ter-se-ia uma sociedade de pessoas e, no segundo (transferibilidade das cotas), uma sociedade de capitais”. (BORBA, 1999, p. 48).

---

<sup>7</sup> MARTINS, Fran. Sociedade por quotas no direito estrangeiro e brasileiro. Rio de Janeiro, 1960. *Apud* ABRÃO, op. Cit., p. 44.

Enfim, para se determinar a natureza de uma sociedade, podemos verificar o grau de interferência e necessidade de existência de um determinado sócio para o sucesso do negócio. Nos casos de empresas de pequeno e médio porte, a pessoa do sócio é demasiadamente importante para o bom desenvolvimento dos negócios sociais, descaracterizando a importância unicamente capitalista ou da quantidade de recursos materiais que o sócio aplica na empresa. De outro lado, sociedades empresárias de grande porte tornam muitas vezes irrelevante o papel do sócio, resguardando a possibilidade de que qualquer pessoa possa injetar recursos no negócio. Desse modo, fica atribuída a classificação *de pessoas* àquelas sociedades em que os atributos dos sócios interferem na realização do objeto social. Contrariamente, classificam-se como sociedades *de capital* aquelas em que os sócios funcionam meramente como capitalistas investidores.

Uma crítica feita sobre o método está na incapacidade de se determinar de modo eficaz e único a verdadeira natureza de uma sociedade. “Em muitas ocasiões, parte dos sócios é pessoalmente importante para o sucesso da empresa, e parte tem a colaboração limitada ao aporte de recursos materiais”. (ULHÔA COELHO, 2003, p. 372).

Em posição parecida está Carvalhosa. Adverte o autor, no entanto, que “na doutrina nacional ainda não se encontra assentada a classificação das sociedades limitadas como sociedades de pessoas ou de capitais”. (CARVALHOSA, 2003, p. 36). Diz o autor que a sociedade limitada já nasceu com esse caráter híbrido, reunindo características de ambos os critérios:

As sociedades limitadas, de um lado, beneficiam-se da limitação da responsabilidade de seus sócios e da maior separação entre a pessoa do sócio e sua quota social, que resulta da vinculação do direito de voto à quota e não ao sócio, elementos estes trazidos das sociedades de capital. De outro lado,

beneficiam-se da facilidade de organização e constituição, da possibilidade de impor restrições à livre cessão de quotas, da liberdade de escolha dos sócios a respeito das pessoas com quem desejam se associar e das causas pessoais de dissolução da sociedade, elementos estes tirados das sociedades de pessoas<sup>8</sup>.

O Código Civil reconhece o caráter híbrido da sociedade limitada, inclusive permitindo que o meio privado molde suas características de acordo com a vontade dos sócios, através do contrato social, como demonstra o art. 1053 do mesmo diploma legal. Então, o caráter de uma sociedade de pessoas vai prevalecer caso permaneça inerte o contrato social. As características de uma sociedade de capitais vão prevalecer caso o contrato social “opte pela regência das regras da sociedade anônima, o que, de resto, já era possível no laconismo do Decreto n. 3.708/19. (CARVALHOSA, 2003, p. 40). Em posição similar está Fábio Ulhôa Coelho (2003, p. 373). Cabe anotar, por fim, que é imperiosa a declaração no contrato social de que a responsabilidade dos sócios é limitada à importância total do capital social, como nos ensina Rubens Requião: “se dele não constar essa cláusula, expressa e essencial, a sociedade passa a ser considerada uma sociedade em nome coletivo, de nada valendo que em sua firma ou razão social conste a expressão ‘limitada’”<sup>9</sup>.

### 2.3 DA LIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

A legislação que trata da sociedade limitada no Brasil passou por diversas evoluções até chegar ao Decreto n. 3.708/19, criticada por sua suposta falta de profundidade doutrinária e de técnica legislativa. No entanto, a norma citada trouxe

---

<sup>8</sup> CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil – Parte Especial do Direito de Empresa**, vol. 13. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 36.

<sup>9</sup> REQUIÃO, Rubens. *Op. Cit.*, p. 489.

grande flexibilidade para a autonomia privada, como explica Modesto Carvalhosa a seguir:

As sociedades limitadas, a partir da vigência do Decreto n. 3.708/19, passaram a distinguir-se como *tipo societário singular*, com características próprias, que as distinguem das demais formas de sociedades até então existentes, mas que também mesclavam características das sociedades de pessoas e das sociedades anônimas.

Embora as sociedades limitadas devessem observar quanto a sua constituição as regras sobre as sociedades de pessoas, contidas nos arts. 300 a 302 do Código Comercial de 1850 (art. 2º do Decreto n. 3.708/19), que se integravam ao Decreto n. 3.708/19, bem como *supletivamente*, a Lei de Sociedades Anônimas, que é o modelo da sociedade de capitais, distinguem-se desses tipos por uma série de características próprias, a começar pelo regime de responsabilidade dos sócios.

Com efeito, o regime de *responsabilidade* dos sócios nas limitadas é único, e, como se verá, não corresponde ao regime existente nas *sociedades de pessoas*, em que a responsabilidade dos sócios é *ilimitada e solidária* – com exceção da dos sócios comanditários nas sociedades em comandita simples e do sócio *oculto na sociedade em conta de participação* –, nem ao regime de responsabilidade existente nas *sociedades de capital*, em que cada um dos sócios responde apenas pelo *preço de emissão das ações* por ele subscritas<sup>10</sup>.

Diz o autor, agora tratando do Código Civil de 2002, que a responsabilidade dos sócios nas sociedades limitadas estendeu-se significativamente. Exemplificando com o art. 1.052, a regra de solidariedade dos sócios pela integralização do capital cabe a qualquer caso, e não apenas no de falência, como já dizia o Decreto n. 3.708/19. Então, cada sócio ainda responde perante a sociedade pela integralização das quotas a integralizar, mas, em caso de não integralização, responderão todos os sócios solidariamente perante terceiros. (CARVALHOSA, 2003, p. 13).

---

<sup>10</sup> CARVALHOSA, Modesto. Op. Cit., p. 5.

O artigo 1.052 do Código Civil nos diz que “na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”. Enfim, como podemos inferir, o limite de responsabilidade do Código Civil atual continua sendo o mesmo em relação ao art. 2º do Decreto 3.708/19, qual seja o valor total do capital social, ampliando-se os casos em que os sócios podem ser responsabilizados pela integralização do capital.

Há diferença no fato de que, pelo atual texto do Código Civil, os sócios respondem solidariamente pela integralização do capital em qualquer hipótese, considerando exaurido o patrimônio da sociedade. O art. 9º do Decreto 3.708/19 restringia a solidariedade entre os sócios pela parte que faltasse para preencher o pagamento das quotas não inteiramente liberadas somente no caso de falência, “não se podendo presumir a *solidariedade* onde a lei não a impusera (art. 896 do Código Civil de 1916 e art. 265 do Código de 2002)”. (CARVALHOSA, 2003, p. 8).

Os sócios das sociedades limitadas, desse modo, vão responder pelas obrigações sociais dentro de certo limite, já que a personalização da sociedade limitada leva-nos à separação patrimonial, de direito e de deveres entre os sócios e a sociedade. No entanto, o sócio, ao ultrapassar os preceitos de legalidade, praticando atos, contrários à lei ou ao contrato, torna-se pessoal e ilimitadamente responsável pelas conseqüências de tais atos. (REQUIÃO, 2005, p. 517).

Há exceções à regra da limitação de responsabilidade dos sócios nas sociedades limitadas, de acordo com o Código Civil de 2002. Como nos ensina Carvalhosa, são as seguintes:

(i) Responsabilidade por perdas e danos, e, portanto, pessoal e ilimitada, do sócio que participar de deliberação sobre operação em que tenha interesse conflitante com o da sociedade, a qual seja aprovada graças a seu voto (art. 1010, §3º).

(ii) Responsabilidade ilimitada, porém não solidária, de todos os sócios que aprovarem deliberação infringente do contrato social ou da lei (art. 1080).

(iii) Responsabilidade do sócio na qualidade de administrador da sociedade limitada (art. 1012; art. 1015; art. 1016; art. 1017; art. 1158, §3º).

O ponto que deve nos interessar aqui se refere aos créditos relativos às dívidas tributárias. No direito nacional temos um meio específico para a responsabilização dos sócios, cujos preceitos estão inseridos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, tema que será tratado posteriormente neste trabalho.

Percebe-se, portanto, que a sociedade limitada pode ser relativizada nos casos descritos, contrariando a limitação intrínseca à sua natureza. A exceção, ainda, pode ser dar através da teoria da desconsideração de personalidade jurídica, tema que será descrito a seguir.

## 2.4 A DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que relativiza a autonomia patrimonial de um sócio em relação a uma sociedade, é um instrumento para utilizações em eventos excepcionais. É utilizada em casos de ilegalidade, simulação ou abuso de direito, para que se atenda às obrigações não cumpridas em virtude da ilegalidade praticada, devendo haver uma comprovação rígida, sob pena de desconstituir a segurança jurídica do ordenamento comercial. A desconsideração da personalidade jurídica, ao afastar a autonomia patrimonial existente entre o sócio e a

sociedade, permite a responsabilização dos sócios por dívidas da sociedade no caso de insuficiência ou de inexistência de bens da sociedade, permitindo que o credor execute os bens particulares do sócio, ainda que já tenha integralizado o capital. Como coloca Silvério Jr. em seu artigo:

A admissão dessa teoria ganha grande relevância jurídica, pois em muitos casos os sócios utilizam a sociedade como meio de enriquecimento ilícito, realizando atividades irregulares e aproveitando-se de sua condição na empresa para, agindo de forma abusiva, prejudicar terceiros. Porém, com a desconsideração da pessoa jurídica, esses sócios podem sofrer constrição em seus bens particulares, ficando o Fisco e a comunidade protegidos contra as fraudes e dissimulações que essas pessoas realizaram no exercício da administração<sup>11</sup>.

A consolidação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica está inscrita no art. 50 do Código Civil, que estabelece:

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.

A lei civil, dessarte, atua como uma regra geral para a desconsideração da personalidade jurídica de sociedades, recepcionando dois critérios ao tratar do desvio de finalidade e da confusão patrimonial. Com essa lei, se uma estrutura societária for utilizada de uma forma incompatível com suas finalidades, o juiz poderá declarar a descaracterização de suas funções, alcançando as pessoas dos sócios. No

---

<sup>11</sup> SILVÉRIO JR., Raul Fernandes. **Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e dos Sócios na Sociedade Limitada**. Argumentum - Revista de Direito, vol. 4. Marília: Unimar, 2004, p. 192.

entanto, devemos anotar que o patrimônio do sócio, em primeira instância, não deve se confundir com o da sociedade, como já informou o STJ:

A personalidade jurídica da sociedade não se confunde com a personalidade jurídica dos sócios. Constituem pessoas distintas. Distintos também são os direitos e obrigações. O sócio, por isso, não pode postular em nome próprio direito da entidade. Ilegitimidade ativa ad causam. (STJ/DF, 1ª Seção, MS 469, Reg. Nº 900006576-3, Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, DJU de 12.11.1990).

Pode ocorrer que o patrimônio do sócio e da sociedade sejam responsáveis. O sócio-gerente será responsável caso atue ferindo a lei, o estatuto ou contrato social ou ainda com excesso de poderes. Com a mera inadimplência da sociedade o sócio não se torna automaticamente responsável. Então, para que surja a responsabilidade do sócio-gerente, deve haver dolo ou culpa subjetiva, com o estado de insolvência da sociedade e a capacidade de prover o pagamento do ônus através de seu patrimônio particular.

Sobre o tema, trata Maria Helena Diniz:

A pessoa jurídica é uma realidade autônoma, capaz de direitos e obrigações, independentemente de seus membros, pois efetua negócios sem qualquer ligação com a vontade deles; além disso, se a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas naturais que a compõem, se o patrimônio da sociedade não se identifica com o dos sócios, fácil será lesar credores, mediante abuso de direito, caracterizado por desvio de finalidade, tendo-se em vista que os bens particulares dos sócios não podem ser executados antes dos bens sociais, havendo dívida da sociedade. Por isso, o Código Civil pretende que, quando a pessoa jurídica se desviar dos fins determinantes de sua constituição, ou quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso da personalidade jurídica, o órgão julgante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, esteja autorizado a desconsiderar, episodicamente, a personalidade jurídica, para coibir fraudes de sócios que dela se valeram como escudo, sem importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica. Com isso, subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa dos seus sócios; tal distinção, no entanto, é afastada provisoriamente, para um dado caso concreto, estendendo a

responsabilidade negocial aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica<sup>12</sup>.

Em sentido contrário, como se pode interpretar do texto transcrito, não podemos utilizar a desconsideração da personalidade jurídica indiscriminadamente, ou seja, na realização de uma alegada “justiça”. Esse é um entendimento firmado nos países da *common law*, como afirma Flávio Couto Bernardes, dizendo que “essas circunstâncias não são compatíveis nem mesmo com a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro”<sup>13</sup>.

O mesmo autor nos ensina que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário é absolutamente desnecessária, já que:

As modalidades de responsabilidade tributária abrangem todas as situações possíveis de aplicação da desconsideração sem a necessidade de se demonstrar todos os requisitos inerentes ao referido instituto.

A responsabilidade tributária tem sua origem na norma, integrando o responsável no pólo passivo da relação jurídica de acordo com os pressupostos estabelecidos no direito positivo. Logo, se no Código Tributário Nacional são previstas uma série de modalidades objetivas, que não pressupõe a prática do abuso de direito, com reconhecimento direto pela autoridade administrativa fazendária, indaga-se o motivo de aplicação da desconsideração nesta seara da Ciência Jurídica?

Assim, poderíamos concluir que a desconsideração da personalidade jurídica é aplicável ao Direito Tributário, mesmo sendo desnecessária. Inclusive, a

---

<sup>12</sup> FIUZA, Ricardo (organizador). Novo Código Civil Comentado. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 65. *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, A. M. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 18.

<sup>13</sup> BERNARDES, Flávio Couto. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária. In: HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 463.

norma tributária, ao abranger as modalidades de responsabilidade tributária, torna a sua aplicação mais fácil, em relação aos requisitos para a utilização da desconsideração da personalidade jurídica. Por ora, a fim de manter a didática, veremos como se relacionam os princípios de direito privado em relação ao direito tributário, de modo introdutório ao tema da responsabilidade tributária.

## 2.5 OS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO APLICADOS AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como sabemos, o Direito Tributário é tido como sendo um ramo do Direito Público. Essa classificação serve para determinar que as suas normas tenham caráter obrigatório, impossibilitadas de alteração por mera vontade de particulares. Não há que se falar em autonomia (que deve ser tida como meramente didática) do Direito Tributário, pois seus preceitos mantêm vinculação permanente com os demais ramos do Direito<sup>14</sup>.

No âmbito da legislação tributária, o art. 109 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Interpretando a norma citada, temos que o Direito Tributário tem a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de Direito Privado, como dar à doação os mesmos efeitos da compra e venda. No entanto, será a lei quem definirá

---

<sup>14</sup> MELO, José Eduardo Soares de. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil e Reflexo no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 165.

tal propósito, não o intérprete. Quando os institutos de Direito Privado estiverem relacionados na lei tributária, então o intérprete deverá ingressar na interpretação e compreensão do texto legal a partir do Direito Privado, pois, no caso, os institutos, conceitos e formas deste não foram alterados pelo Direito Tributário, mas incorporados<sup>15</sup>.

Completam a explicação as observações de que o art. 109 vai consagrar o processo de interpretação econômica das normas tributárias, como descreve Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.:

A lei tributária, quando escolhe uma determinada situação como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, visa, na realidade, à relação econômica subjacente que esta situação traduz em seu âmago por indicadora de uma certa capacidade econômica co-contributiva. Resulta do que foi exposto que institutos, como prescrição e quitação, e conceitos como domicílio, preço, garantia, sucessão, doação, compra e venda etc., devem ter sua natureza estendida tais como estruturados no Direito Privado, onde têm de ser pesquisados<sup>16</sup>.

No mesmo tema está o art. 110 do Código Tributário Nacional:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

---

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**, 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 109.

<sup>16</sup> ROSA JR., Luiz Emygdio F. da., *apud* FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**, 3. ed. São Paulo: Editora RT, 2005, p. 540.

Então, a partir da leitura dos arts. 109 e 110 do CTN, concluímos que a lei ou o intérprete não podem atuar de modo contrário ao Direito Privado, em se tratando de seus conceitos e formas. O legislador, portanto, limitou a atuação da lei tributária, protegendo as disposições em matéria de competência da União e entes federativos.

Hugo de Brito Machado define:

O art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas<sup>17</sup>.

Fica claro, portanto, que a norma tributária não poderá modificar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado somente se definir ou limitar a competência tributária. Nesse caso, o conceito poderá ser modificado, desde que, é claro, não se veja em invasão de competência de outro ente da federação.

Enfim, como nos diz Eduardo Domingos Bottallo, “a influência do Direito Privado sobre o Direito Tributário se revela sem necessidade de grandes esforços interpretativos, exegéticos. Mais e mais percebemos que o Código Tributário Nacional a tornou explícita”<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 119.

<sup>18</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord), *op. Cit.*, p. 193.

### 3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR

#### 3.1 APONTAMENTOS ACERCA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O Estado, como ente que regula as relações jurídicas com os cidadãos, necessita claramente de uma obrigação dos mesmos para que possa cobrir suas despesas, assim como para financiar projetos e demais atividades entre o Estado e o cidadão. A obrigação tributária, como uma obrigação necessariamente definida em lei, surge como um meio de o Estado arrecadar o montante que for necessário para suas atividades.

Para que ocorra a obrigação tributária, deve haver um fato definido em lei, nas palavras de Hugo de Brito Machado:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória, como adiante será explicado. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato impositivo, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).<sup>19</sup>

Dito isso, o conceito de obrigação tributária é a relação jurídica entre o sujeito passivo (particular) e o sujeito ativo (Estado), na qual aquele tem um dever de

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 123.

prestar dinheiro, fazer, não fazer ou tolerar algo, enquanto que este tem o direito de constituir um crédito contra o particular.

A relação jurídica entre o Estado e o cidadão contribuinte é claramente obrigacional, de forma que da obrigação nasce a possibilidade de exigência do contribuinte ou responsável subsidiário a prestação pecuniária do tributo.

Há duas espécies de obrigação tributária de acordo com o Código Tributário. Conforme o art. 113, há a obrigação tributária principal e acessória:

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 decorrente 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.

Então, como explica Hugo de Brito Machado, a obrigação principal será o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º), sendo uma obrigação patrimonial. Em relação à obrigação acessória, diz o autor que decorre da legislação tributária e são as prestações, positivas ou negativas, com fins de arrecadação ou fiscalização tributária. Continua o ensinamento:

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da

documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar)<sup>20</sup>.

Uma questão interessante posta por Ives Gandra da Silva Martins é que o tipo de obrigação dos sujeitos participantes é regulado por dois outros princípios básicos, o da estrita legalidade e o da tipicidade fechada. Segundo ele:

O primeiro decorre da realidade claramente perceptível de que a relação fiscal é uma relação de subordinação e não uma relação de coordenação. Assim sendo, o sujeito passivo, seu mais débil participante, pois suporta a imposição sem poder discuti-la, pode apenas abrigar-se sob o escudo da lei<sup>21</sup>.

Conclui o autor dizendo que o princípio da legalidade será estrito nas relações de sujeição, ou seja, a lei vai limitar todas as indicações possíveis para obrigar o sujeito passivo, finalizando com “o que na lei não estiver não pode ser exigido”. (MARTINS, 1985, p. 6)

O outro princípio indicado pelo autor é o da tipicidade cerrada. Diz ele que “o tipo tributário deve constar da lei e não pode ser criado fora ou a partir da lei, por atos da Administração. A tipicidade aberta inexistente no direito tributário, quando se deve analisar os contornos da obrigação a que está subordinado o sujeito passivo” (*Ibid.*, p. 6).

Com o estudo desses princípios, podemos perceber que a legalidade tributária tem o seu valor ampliado em relação ao contribuinte, em razão de sua desproporção em relação ao Estado. Ao sujeito passivo da relação jurídica tributária,

---

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 125.

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária em Fusão de Empresas. In: **Direito Empresarial (Pareceres)**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1985, p. 6.

resta como abrigo primordial a lei e a proteção jurídica dada pelo devido processo legal.

Ainda, um ponto importante a se tratar no tema da responsabilidade tributária é o do fato gerador, necessário para que ocorra a obrigação contra o sujeito passivo da relação jurídica tributária. De acordo com o art. 114 do CTN, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Para a obrigação acessória, “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Em que pese a expressão “fato gerador” ser ampla e tradicionalmente utilizada pela doutrina, tanto no Brasil quanto em outros países, ela se revela equivocada, tendo em vista o fato de indicar dois conteúdos completamente distintos. O termo “fato gerador” pode tanto se referir à descrição hipotética do fato (plano abstrato), como ao próprio evento material (plano concreto), não sendo cientificamente correto admitir que uma mesma entidade venha a identificar objetos pertencentes a planos diferentes.

Para melhor designar a descrição legal, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, convencionou-se a utilização do termo hipótese de incidência, enquanto que fato gerador vai se referir à ocorrência do que está descrito na lei, no campo fático.

A hipótese de incidência produz diversos efeitos no tocante à responsabilidade tributária dos sócios na sociedade limitada. Como exemplo, servirá para fixar o momento de materialização da obrigação tributária principal já prevista em lei, bem como identificar o sujeito passivo da obrigação tributária e determinar o seu regime jurídico. Importante é também a noção de que a hipótese de incidência vai

determinar no tempo quem são os eventuais terceiros responsabilizados em casos tributários, tendo em vista que a apuração da responsabilidade do sócio pelos créditos correspondentes à obrigação tributária, para os efeitos do artigo 135 do CTN, há de remontar aos atos praticados à época da hipótese de incidência.

Leandro Paulsen, juiz federal e tributarista de Porto Alegre, nos mostra a sua posição:

Em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN, o juiz deve exigir do exequente que demonstre que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos<sup>22</sup>.

O Código Civil já traz implicações quanto às obrigações dos sócios no artigo 1.001: “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”. Então, o contrato social ao ser celebrado levará à obrigação do sócio de integralizar as quotas subscritas, com a validade dessa assertiva remetida à responsabilidade tributária dos sócios.

### 3.2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

---

<sup>22</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: constituição e código tributário à luz doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Livraria do Advogado, 2004, p. 953.

A responsabilidade jurídica, principalmente diante da sociedade em que vivemos, necessita de plena presença em nosso ordenamento. Surge diante de normas que impõem sanções em caso de descumprimento. Exemplos pertinentes são os atos praticados contra a ordem econômica e financeira contra a ordem popular (art. 173, §5º, da CF); a responsabilidade de contribuintes ou empresas quanto ao ICMS (arts. 6º, 8º e 9º, da LC 87/96) entre outros.

Primeiramente, cabe aqui lembrar o tema da sujeição passiva. Os sujeitos passivos, na relação jurídica tributária, são as pessoas físicas ou jurídicas que devem cumprir a prestação dada pelo sujeito ativo. Eles podem ser tanto os contribuintes como os responsáveis tributários.

O ponto chave a se falar do contribuinte é que este possui uma relação direta com o fato descrito na lei, ao passo que os responsáveis serão terceiros, determinados em lei, conforme o art. 121 do CTN. Nas palavras de Flávio Couto Bernardes:

O primeiro seria aquele que cumpre um dever que originariamente lhe foi atribuído pela lei ou pelo negócio jurídico, em razão da prática de fato descrito abstratamente na hipótese de norma jurídica. O “responsável”, por sua vez, seria um terceiro que responde por dever naturalmente atribuído ao obrigado, costumeiramente em decorrência da não observância, pelo mesmo, do dever especificado no conseqüente normativo. Traçando o paralelo, o obrigado seria o contribuinte, enquanto o segundo seria o denominado responsável tributário<sup>23</sup>.

Então, a partir de uma obrigação tributária, o credor visa à sua efetiva prestação pelo sujeito passivo. Quando não realizada, ocorre o inadimplemento da

---

<sup>23</sup> BERNARDES, Flávio Couto. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária. In: HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). *op. Cit.*, p. 441.

obrigação. Estará o credor em posição de legitimado à reclamação judicial da prestação tributária, visto que esse inadimplemento faz surgir um dever jurídico para o sujeito passivo com fins de indenização. O nascimento da responsabilidade tributária surge, desse modo, desde o inadimplemento da obrigação tributária, seja por ato doloso ou culposos.

A responsabilidade poderá se dar de modo substitutivo, de modo que o dever jurídico vai se relacionar diretamente com o responsável, mesmo que o contribuinte seja o real praticante do fato descrito na lei. Isso se dá pelo fato de que a norma trabalha com a imposição de seu cumprimento pelo responsável, sem a atribuição da responsabilidade por ilegalidade do contribuinte. E, “embora o contribuinte realize o fato abstrato previsto na norma jurídica tributária, ele não integrará a condição de sujeito passivo da obrigação, na medida em que nenhum dever jurídico lhe é atribuído pela lei”<sup>24</sup>.

Percebemos claramente que o devedor da obrigação fica relacionado com a prática do fato previsto na norma. Pela classificação do Código Tributário Nacional, o devedor é aquele que pratica o fato jurídico da obrigação tributária. Assim, a hipótese que a norma indica deverá se envolver com sua consequência para determinar o sujeito passivo ou devedor. O responsável, por sua vez, advirá de uma atribuição legal à condição de sujeito passivo, também vinculado ao fato que a norma prevê para o nascimento da obrigação tributária.

Feita essa breve introdução, podemos tratar da responsabilidade de terceiros.

---

<sup>24</sup> *Ibid.*, p. 443.

### 3.3 DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Do artigo 1.012 do Código Civil, temos que a sociedade pode ser administrada por um terceiro, como dispõe:

Art. 1.012. 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.

A professora Betina Treiger Grupenmacher, a partir da norma transcrita, aduz que, sendo a administração da sociedade exercida por um terceiro, desvinculado do cargo de sócio, a responsabilidade pessoal e solidária vinculará os atos que esse administrador praticar, antes de ser requerida a averbação. “Assim, o ato de averbação determina o marco a partir do qual fica afastada a possibilidade de responsabilização pessoal do administrador estranho ao quadro social”.<sup>25</sup> É possível, portanto, que haja a transferência de responsabilidade pelos débitos da empresa pela simples postergação da averbação.

Note-se que, além do caráter injusto, tal fato deve fazer referência à clara subordinação à hierarquia da sociedade, já que se o administrador cumprir atos decisórios advindos dos sócios, não deverá ser cabível a responsabilização pessoal descrita pelo art. 1.012 do Código Civil, entendendo que o ato seria da própria sociedade. Podemos pensar aqui que, em caso contrário, abrir-se-ia um precedente

---

<sup>25</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade Tributária dos Sócios por Dívidas da Pessoa Jurídica. In: HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). *op. Cit.*, p. 421.

para a necessidade de adimplimento de débitos tributários por um administrador com poucos bens e sem poderes decisórios na sociedade.

Relativamente à responsabilidade de terceiros, o Código Tributário Nacional disciplina o tema em dois artigos:

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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.

Aqui, a responsabilidade tributária, a partir da leitura dos dispositivos legais citados, pode se dar de duas formas. Na responsabilidade solidária, o

pagamento do tributo pode ser exigido tanto do contribuinte quanto do responsável, e ambos têm o dever de pagar o tributo em sua totalidade. 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.

Da leitura do art. 134, resta aqui que as pessoas mencionadas, se agirem com excesso de mandato, infração à lei, contrato social ou estatutos, assumem plena responsabilidade pelos créditos tributários respectivos. Na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, passam à posição de responsáveis solidários, condição que advém de atos ou omissões a que forem responsáveis. É justo lembrar ainda que a atribuição da obrigação a um terceiro deverá estar vinculada ao fato descrita na lei, “e não somente na situação de inadimplência do devedor”<sup>26</sup>.

Um ponto a se considerar é que o art. 134, III, não se destina à responsabilização dos administradores de empresas, como ensina Sacha Calmon Navarro Coelho:

Os ‘administradores de bens de terceiros’, referidos no inciso III do art. 134, não são os profissionais contratados para conduzir os negócios de uma sociedade, mas sim pessoas que, por um fato da vida, tornam-se responsáveis pela manutenção e guarda de um bem pertencente a outrem. São pessoas cuja conduta vem regulada no Código Civil (como os gestores de negócios, v.g.), não se confundido com os administradores de empresas<sup>27</sup>.

Agora, em relação ao art. 135, podemos notar que a responsabilidade tratada por ele é total, sendo repassada integralmente para os terceiros e liberando a

---

<sup>26</sup> BERNARDES, Flávio Couto. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária. In: HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). *op. Cit.*, p. 444.

<sup>27</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, A. M. *op. Cit.*, p. 14.

sociedade. Será uma responsabilidade pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Tal fato ocorrerá quando houver manifesta má-fé na constatação do ato ou fato eivado de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. A infração referente ao art. 135, então, é subjetiva, dolosa, como continua o autor:

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<sup>28</sup>.**

A fim de demonstrar sua posição, citou o autor acórdão do TA-SP, estabelecendo a compreensão no STF de que:

A responsabilidade executória por débito fiscal está, hoje, disciplinada pelo Código Tributário Nacional.

**Além do sujeito passivo da obrigação tributária, responsável primário, admite o Código a responsabilidade solidária de terceiros (art. 134) e a responsabilidade por substituição (art. 135).**

**Na questão da responsabilidade dos sócios por dívidas da sociedade, dispõe o Código que a solidariedade advém de sua intervenção nos atos ou pelas omissões de que forem responsáveis (art. 134) e que a substituição ocorre quando a obrigação tributária advém ou é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos (art. 135).**

Pretende a terceira embargada que a responsabilidade dos sócios advém de infração à lei, por não terem solvido a tempo a obrigação tributária. Labora em equívoco, pois a infração à lei diz com a economia societária. A admitir-se o contrário, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, quer nas relações de Direito Público, quer nos negócios jurídicos de Direito Privado, pois o inadimplemento de qualquer obrigação constitui ofensa à lei, ofensa tão arraigada que o legislador de Direito Civil teve por dispensável erigir o princípio em preceito legal, como observa Agostinho Alvim, lembrando a lição de Clóvis Bevilácqua: 'ao legislador pareceu dispensável exprimir esta regra, uma vez que, segundo a doutrina, ela é fundamental, em matéria de efeitos das

---

<sup>28</sup> *Ibid*, p. 17

obrigações' (Da Inexecução das Obrigações e suas Conseqüências, 4ª ed., p.6)<sup>29</sup>. (RE nº 85.241 RTJ vol. 85, p. 946) (Grifos próprios).

Como podemos perceber, os pressupostos para a responsabilização de gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de direito privado residem no dolo. Por isso, o ato de dissolver uma sociedade, com fraude, conluio e sonegação para elidir o cumprimento de obrigação tributária, carrega a necessária responsabilidade do art. 135 do CTN.

Hugo de Brito Machado vai além, dizendo que:

A situação é diversa da prevista no art. 137 do Código, porque naquele dispositivo, embora esteja dito que a responsabilidade é pessoal do agente, cuida-se de responsabilidade por infrações. Quando se diz que a responsabilidade é pessoal ao agente, isto significa que a penalidade só a este pode ser aplicada. Mas é assim, não em virtude do elemento literal e sim porque a penalidade nasce da conduta infratora, que efetivamente deve ser ao agente imputada, e não ao contribuinte<sup>30</sup>.

Anota-se aqui que a responsabilidade do gerente será relativa às obrigações da responsabilidade limitada quando esta possuía o dinheiro para o recolhimento do tributo, mas houve uma destinação diversa para o capital, como uma antecipação de lucro, por exemplo. “Não haverá, porém, responsabilidade se o inadimplemento da obrigação tributária decorreu da inexistência de numerário no caixa da sociedade, por motivo não imputável à gerência”. (ULHÔA COELHO, 2003, p. 427).

Ainda no tema, Navarro Coelho tem uma opinião que provoca uma reflexão importante:

---

<sup>29</sup> *Id.*

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 2. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 594.

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresas, com excesso de poder ou infração da lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de 'planejamentos tributários' marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento de obrigação igualmente a propósito a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência<sup>31</sup>.

Conclui-se então que os diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, preliminarmente, não são responsáveis pelas dívidas tributárias destas. A responsabilidade existirá quando a pessoa jurídica não tenha condições econômicas para responder a dívida por conta de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou estatuto, bem como se houver a liquidação irregular da sociedade<sup>32</sup>.

#### 3.4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO SÓCIO-GERENTE

Como visto aqui, o responsável pela obrigação tributária tem o encargo de ser o devedor do crédito tributário. Do artigo 121, § único do CTN, inferimos inicialmente que qualquer indivíduo que não tenha relação pessoal e direta com a hipótese de incidência e que esteja previsto em lei expressa pode ser indicado como responsável, como demonstra Carvalhosa:

---

<sup>31</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. Cit.*, p. 748.

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 164

O sujeito passivo das obrigações tributárias originadas dos fatos geradores com os quais a sociedade tenha relação pessoal e direta é a própria sociedade. Esta é quem tem, nesses casos, a obrigação de pagar o tributo, na qualidade de contribuinte (art. 121, I, do Código Tributário Nacional – CTN)<sup>33</sup>.

Continua Carvalhosa dizendo que a lei tributária nos traz as hipóteses de responsabilização pessoal pela obrigação tributária do contribuinte, qualificando-o como responsável tributário (de acordo com o art. 121, II, c/c o art. 134, VII, e art. 135, I e III, do CTN). A partir de tais dispositivos, a jurisprudência, utilizando o Decreto n. 3.708/19, tentou impor aos sócios e sócios-gerentes a responsabilidade por dívidas fiscais da sociedade, chegando a alcançar o patrimônio pessoal na execução<sup>34</sup>.

O Decreto n. 3.709/19 dispunha sobre a responsabilidade dos sócios nos arts. 2º e 9º. O art. 2º tratava da limitação da responsabilidade dos sócios ao total do capital social. Já o art. 9º mostrava a responsabilidade solidária dos sócios para o caso de falência, em relação à parte faltante para a integralização do total do capital social<sup>35</sup>.

Quanto à responsabilidade dos sócios-gerentes, leciona a professora Betina T. Grupenmacher que o revogado art. 10 do mesmo decreto dispunha:

Os sócios-gerentes 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<sup>36</sup>.

Demonstra a autora ainda que o dispositivo foi renovado pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilização pessoal do administrador,

<sup>33</sup> CARVALHOSA, Modesto. *op. Cit.*, p. 19.

<sup>34</sup> *Ibid*, p. 20.

<sup>35</sup> *Ibid*, p. 7.

<sup>36</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade Tributária dos Sócios por Dívidas da Pessoa Jurídica. In: HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). *op. Cit.*, p. 414.

gerente e diretor da sociedade, por atos contrários à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

Essa responsabilização é tratada pelo Código Civil pelo já citado art. 50, referente à responsabilidade por ato doloso do administrador. O ato culposo, por sua vez, está tratado pelo art. 1016 do Código Civil: “os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”.

Pois bem. Relembrando o art. 1.015 do Código Civil, o administrador deve atuar na administração com “cuidado” e “diligência”. Portanto, está claro que a forma eficiente e honesta de administração servirá como preceito para o estudo da existência do dolo ou culpa, já que o ordenamento jurídico dispõe de diversas formas acerca da responsabilização por atos que vão de encontro com a atuação honesta e cuidadosa com os assuntos negociais da sociedade. É uma responsabilização, portanto, subjetiva, que dependerá de culpa ou dolo.

De acordo com o STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ART. 135, INC. III, DO C.T.N. - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - SUBJETIVIDADE - COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE ATO PRATICADO MEDIANTE FRAUDE OU COM EXCESSO DE PODERES - NECESSIDADE - INFRAÇÃO À LEI - MERA INADIMPLÊNCIA - NÃO CARACTERIZAÇÃO. A jurisprudência deste eg. Tribunal, no julgamento dos Embargos de Divergência n. 174532/PR, consolidou-se quanto a ser **subjetiva a responsabilidade do sócio-gerente pelo pagamento de tributo devido pela sociedade, ficando aquele obrigado pessoalmente pela dívida, somente quando restar provado ter ele agido com fraude ou excesso de poderes**, não se consubstanciando em infração à lei, de per si, a mera inadimplência. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 392.349/RS, Rel. Ministro PAULO MEDINA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/05/2002, DJ 04/11/2002 p. 186). (Grifos próprios).

Devemos afirmar aqui que os atos irregulares devem estar caracterizados com precisão, ou seja, não é aceitável a responsabilização por mero erro no cumprimento da obrigação principal. Caso contrário, seria caso de mora da sociedade contribuinte, caso que é tratado de modo específico, com sanções próprias.

Nesse ponto, não podemos concordar com a interpretação de que o simples não recolhimento do tributo seja suficiente para caracterizar a responsabilidade do sócio. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, a interpretação correta:

Com efeito, se o não pagamento de um tributo fosse infração à lei praticada pelo sócio-gerente, ensejando assim a sua responsabilidade pessoal, o não pagamento de uma nota promissória no vencimento também o seria. O atraso no pagamento da folha de salários também, por violar a CLT. Do mesmo modo, a venda de equipamento defeituoso, por conflitar com o Código de Defesa do Consumidor. O sócio-gerente seria, enfim, responsável pessoal e ilimitadamente pelo cumprimento de todo e qualquer dever jurídico da sociedade, pois o seu descumprimento violaria alguma lei. Não haveria um único caso em que a sua responsabilidade seria realmente limitada, e a forma que os comerciantes escolhem para suas empresas seria inteiramente inócua.

No plano jurídico, portanto, sustentar que o sócio-gerente responde pelo simples não pagamento de tributo devido pela sociedade é impraticável. Primeiro, porque transforma a exceção - responsabilidade em caso de infração à lei - em regra geral absoluta, em total desacordo com o princípio de hermenêutica que preconiza interpretação restritiva às exceções. Segundo, porque torna sem sentido a figura das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, negando vigência ao Decreto n.º 3.709/19. Aliás, tal entendimento termina por desprezar a própria existência de pessoas jurídicas.

Além disso, do ponto de vista metajurídico, defender que o mero inadimplemento é infração à lei praticada pelo sócio-gerente, pela qual responde pessoal e ilimitadamente, é inteiramente inconveniente. A sociedade por quotas de responsabilidade limitada surgiu há mais de um século, em virtude de necessidades da vida comercial, não sendo viável interpretação que a inutiliza por completo.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Responsabilidade Tributária dos Sócios-gerentes nas Sociedades Limitadas**. Publicado no Repertório IOB de Jurisprudência, 1.ª quinzena de Novembro de 2000, n.º 21/2000, c.1, texto 1/15319. Disponível na internet via <http://201.70.144.16:8080/machadoadv/paginas/artigos.asp?codartigo=58&situacao=1>. Último acesso em 12.11.2008.

Pela leitura do texto, atestamos que a responsabilidade pessoal não decorre do simples inadimplemento, mas sim de ato em desacordo com a lei. O inadimplemento resulta da falta do recolhimento dos tributos à autoridade competente. Para caracterizar a ilegalidade, no entanto, são necessários os elementos do dolo ou da culpa por parte do administrador. “Há de se demonstrar de forma inequívoca a prática de ilícito tendente ao não recolhimento do tributo”<sup>38</sup>.

Como exposto, a responsabilização pessoal no gerenciamento da sociedade deverá ser dada quando o administrador utiliza sua autonomia para cometer ilícitos tributários de forma dolosa, “hipótese em que responderá com seus bens pessoais pelo dano causado”<sup>39</sup>.

Uma boa decisão nos ajuda a firmar o entendimento:

Recurso especial. Tributário. Execução Fiscal. Embargos. Ex-sócia de sociedade limitada. Responsabilidade de sócio. Limites. Art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Dissídio jurisprudencial não caracterizado.

**Já se encontra assente na doutrina e na jurisprudência 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.** É evidente que o não recolhimento dos tributos exigidos na execução fiscal em epígrafe, configura um ato contrário à lei, em razão de prejudicar o fim social a que se destina a arrecadação. Necessário, entretanto, é fixar-se os limites do que seja infração legal, porquanto a falta de pagamento do tributo ou não configura violação legal e é irrelevante falar-se em responsabilidade. Havendo violação da lei, conseqüentemente, sempre haverá responsabilidade.

**O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade devedora contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas tributárias adequadas as respectivas sanções; não se traduz, entretanto, em ato que, de per si, viole a lei, contrato ou estatuto social, a caracterizar a responsabilidade pretendida pela recorrente.** (Superior Tribunal de Justiça – 2ª Turma –

<sup>38</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade Tributária dos Sócios por Dívidas da Pessoa Jurídica. In: HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). *op. Cit.*, p. 413.

<sup>39</sup> *Ibid*, p. 418.

*Recurso Especial nº 201.808/MG – Relator Ministro Franciulli Netto, j. 07/08/2001, v.u. – cf. in RSTJ 151/192). (Grifos próprios).*

O acórdão mencionado, ao tratar do sócio que se retira da sociedade, mostra que este será responsável tributário em caso de abuso de poder ou desrespeito à lei, o contrato social ou estatutos, ou, ainda, se a sociedade foi dissolvida irregularmente.

Sobre a retirada do sócio da sociedade, diz a professora Betina T. Gruppenmacher que, se em caso de deliberação da sociedade, quando esta acumula dívidas tributárias, o sócio for excluído com intuito de lesar credores, especialmente quando o sócio excluído tinha função administrativa e de gerência na sociedade<sup>40</sup>, é possível utilizarmos a responsabilização pessoal. Distinta é a hipótese do sócio que se retira espontaneamente da sociedade, sem intuito fraudulento, e sem ter exercido atos de gerência.

Assim, em não havendo bens da sociedade e caracterizada a fraude, o redirecionamento da execução terá como alvo o sócio excluído. Relembramos que o art. 135, do CTN (“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”), também direciona a responsabilização aos diretores, gerentes ou representantes em seu inciso III<sup>41</sup>.

Em relação às sociedades limitadas, um artigo de Ricardo Guimarães Moreira nos mostra que “é preciso frisar que aqueles sócios que não possuem poder de gerência não são ‘responsáveis nos termos da lei’, de modo que são partes ilegítimas para figurar em qualquer execução fiscal de dívidas tributárias da sociedade”

---

<sup>40</sup> *Ibid*, p. 423.

<sup>41</sup> *Ibid*, p. 424.

(MOREIRA, 2004, p. 59). Aqui, cabe lembrar que o sócio e o administrador ou sócio-gerente são duas pessoas distintas. O sócio cotista normalmente não tem atividades no gerenciamento da empresa e, então, não carrega a responsabilidade pela sua gestão. Já o administrador tem uma certa responsabilidade, visto que será o ente que se manifestará perante terceiros, em relação à sociedade.

Nas palavras de Diniz e Peixoto:

Sócio é a pessoa física ou jurídica dotada de capacidade para participar de uma sociedade (artigos 1º a 10 e 45 do Código Civil de 2002). A responsabilidade tributária do sócio, no âmbito da regra em exame, circunscreve-se à prática de atos ilegais, excessivos ou que impliquem infração ao contrato social, em nome da sociedade, quando este exercer função de administração<sup>42</sup>.

O sócio-gerente, então, será aquele sócio com poderes administrativos, capaz de praticar atos perante a sociedade. Serão responsáveis pessoalmente em relação às dívidas tributárias, caso exerçam o mandato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Interessante mencionar a seguinte decisão do STJ:

**Os sócios gerentes ou representantes de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias, contraídas em nome da sociedade, se agem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos** (Decreto nº 3.708/19, artigo 10 e CTN, artigo 135, inciso III). Era este o entendimento tranqüilo do TFR, cristalizado na Súmula nº 112. Neste sentido também já decidiram a Excelsa Corte (RE nº 107.322-RJ, DJ de 14/11/85 e RE nº 114.337-MG, DJ de 16/10/87) e o Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 18-RJ, RSTJ 06/247 e Resp nº 4.412-RJ, DJ de 04/03/91). Não é necessário um processo prévio para a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ora, se o débito, objeto

---

<sup>42</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *op. Cit.*, p. 588.

da execução é referente à falta de recolhimento de imposto de circulação de mercadorias, naturalmente recebido do contribuinte de fato (adquirente das mercadorias da devedora), agiu o sócio gerente com infração à lei, ao dissolver a sociedade irregularmente, sem efetuar o recolhimento devido dos impostos. (REsp 1846-0/BA. STJ. 1ª Turma. Rel. Min. Garcia Vieira. DJU 22/08/94).

Em relação ao tema, Carvalhosa aponta que, na vigência do Decreto n. 3.708/19, a posição adotada era a de imposição da responsabilidade tributária pessoal aos sócios, especialmente aos sócios-gerentes<sup>43</sup>. No entanto, cita o autor que prevaleceu a posição do Supremo Tribunal Federal acerca da inaplicabilidade do art. 134, VII, do CTN, aos sócios das sociedades limitadas, na vigência do Decreto n. 3.708/19:

Execução Fiscal. Penhora. Incidência sobre bens de sócio de sociedade de responsabilidade limitada com o capital integralizado. Descabimento. Recurso Extraordinário não conhecido (RE 94.869-4-RJ, 1ª Turma do STF, DJU, 2 out. 1981).

Carvalhosa asseverou na época que o entendimento, que “deverá” ser alterado com a vigência do Código Civil de 2002, serve para nos mostrar que os sócios não gerentes não respondiam pelas obrigações sociais. Diz o autor:

Isso porque, como visto, desde que o capital social não esteja totalmente integralizado, os sócios responderão solidariamente com a sociedade pelas dívidas sociais de qualquer natureza, inclusive as tributárias, sempre no limite do capital a descoberto. Note-se, porém, que não se trata de responsabilidade ilimitada dos sócios, mas restrita ao valor do capital ainda não integralizado. Portanto, uma vez completado o capital social, o sócio não mais responderá solidariamente com a sociedade<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> CARVALHOSA, Modesto. *Op. Cit.*, p. 20.

<sup>44</sup> *Ibid.*, p. 21.

Uma análise mais recente vai nos mostrar que a responsabilização dada pelo artigo 135 é permitida para o sócio ou administrador que tem poder para agir, mas desrespeita a norma ou o contrato social **com dolo**. Então, a condição de sócio não é o pressuposto da responsabilidade, mas sim a violação da lei, contrato ou estatuto, claramente em excesso de poder. O sócio-gerente será responsável não pelo fato de ser sócio, mas por haver exercido a gerência. Em caso de abandono da sociedade e consecutivos débitos fiscais, será responsável pela dissolução irregular, não pelo atraso no pagamento.

Devemos mencionar brevemente aqui, em relação à dissolução irregular da empresa, que o afastamento da responsabilidade dos sócios dependerá da nomeação de um liquidante capacitado para encerrar regularmente à sociedade<sup>45</sup>. Ainda, deve-se observar o prazo de cinco anos para a citação da empresa executada e do administrador, como informa a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135 DO CTN – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – OCORRÊNCIA – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS MODIFICATIVOS. 1. Os embargos declaratórios são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omisso, contraditório ou obscuro. 2. Consoante pacificado na Seção de Direito Público, **o redirecionamento da execução contra o sócio deve ocorrer no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, devendo a situação harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal**. 3. No caso dos autos, o sócio somente foi citado quando já decorrido mais de 10 (dez) anos da citação da empresa, lapso de tempo mais que suficiente à consumação da prescrição intercorrente. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para declarar a ocorrência prescrição intercorrente. (EDcl no REsp 969.382/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2008, DJe 19/09/2008). (Grifos próprios).

---

<sup>45</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade Tributária dos Sócios por Dívidas da Pessoa Jurídica. In: HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). *op. Cit.*, p. 427.

Fica aqui o entendimento de que somente quando ocorrer malícia ou fato eivado de excesso de poderes é que se poderá cogitar da inclusão no pólo passivo a figura do sócio. Este, quando não tem poder de gerência, não seria sujeito à aplicação do artigo 135 do CTN, já que não há qualquer poder que possibilite-o de praticar atos em nome da sociedade, faltando nos atos civis ou comerciais ou mesmo deixando de recolher tributos.

### 3.5 O NOVO ENTENDIMENTO DO STJ

No decorrer do trabalho, concluímos que, mesmo sendo uma posição de administrador, a responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN vai depender de prova, que será a cargo do Fisco, pela 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. A Lei das Sociedades Limitadas e o CTN, quando falam da responsabilidade por atos praticados contrários à lei, referem-se a atos praticados pela pessoa física do administrador, realizados fora das atribuições do contrato social ou lei societária, ou por abuso de poder por parte dos sócios-gerentes. De acordo com Eduardo Domingos Bottallo:

Em outras palavras, somente quando demonstrada, pelo Fisco, que a obrigação tributária a cargo da sociedade decorreu de alguma das causas apontadas na lei civil (art. 50) é que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional poderá validamente ser acionado<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *op. Cit.*, p. 193.

No entanto, em recente decisão do STJ, decidiu-se que o ônus da prova caberá aos sócios caso seus nomes constem da Certidão de Dívida Ativa:

A decisão agravada negou seguimento ao recurso especial, sob a alegação de ser incabível o redirecionamento da execução contra sócios da empresa executada, ante a ausência de prova de que teria o sócio agido com excesso de mandato. Segue a conclusão da decisão:

"A dívida fiscal é da sociedade. O sócio-gerente só responde por ela se ficar provado que agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou ao contrato social. **Essa prova há de ser feita pelo Fisco.** Não ficou demonstrado que o recorrido, embora sócio-administrador em conjunto com os demais sócios, tenha sido o responsável pelo não-pagamento do tributo no vencimento."

Esse, todavia, não é o entendimento desta Eg. Corte, quando o **nome dos sócios-gerentes consta da Certidão de Dívida Ativa**, juntamente com o da empresa, como ocorre na hipótese dos autos. Nesses casos, porque a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (art. 204 do CTN, c/c o art. 3º da LEF), inverte-se o ônus da prova, competindo aos sócios a prova de que não praticaram atos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei/estatuto/contrato social.

É o que se depreende das seguintes ementas de julgados deste Egrégio Tribunal:

"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 nº 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, 1ª Seção, EREsp 702232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 26/09/2005)

(...)

Assim, eméritos julgadores, merece reforma a decisão que apreciou a controvérsia à luz do redirecionamento da execução, quando é patente a legitimidade dos sócios como responsáveis pelo inadimplemento, em razão da presunção que goza o documento da CDA.

Por fim, não há falar, no caso em tela, em reexame de provas, posto que **houve a inclusão do sócio-gerente em Certidão de Dívida Ativa** e este título goza de presunção de certeza e liquidez, o que, por si só, já basta para a comprovação da responsabilidade tributária do recorrido. (AgRg nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 978.243 - ES (2007/0188405-4). (Grifos originais e próprios).

Ora, como confiar em tal posição, se comumente o nome do sócio-gerente ou administrador é incluído sem qualquer apuração de sua real responsabilidade pelo fisco? A prova da acusação, nesse caso, inverteu-se: o próprio acusado é quem deverá provar sua inocência.

Outra decisão confirma a utilização desse entendimento:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GÉRENTE. ART. 135, III, DO CTN. **1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.** Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08. 2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos. (EResp 852.437/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 03/11/2008)

O posicionamento recente do STJ, ao transferir o ônus da prova aos sócios e sócios-gerentes em execuções fiscais, adotando a presunção relativa (*juris*

*tantum*), admite que o interessado terá o ônus de provar fato contrário ao presumido. Este último, sendo um fato não comprovado, deduzido por indícios e raciocínios lógicos, leva-nos à conclusão de que o judiciário concentrou o poder de valoração da prova de tal modo que torna o trabalho de provar o fato contrário extremamente difícil.

Ora, como o sócio, sendo o próprio interessado em provar que não praticou atos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato social, vai comprovar que agiu com honestidade se a própria condição de probidade é presumida irregular?

O sócio, tido agora como empresário, é quem assume o risco do empreendimento, por definição legal (art. 2º da CLT). A própria Constituição Federal, em seu 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”), adota a posição de que o fim previsto da atividade empresarial deve ser a de geração de importantes benefícios sociais e econômicos.

Desse modo, tratar o sócio como presumidamente inidôneo em suas atividades, em matéria fiscal, é alavancar a interferência do Estado na ordem econômica a um patamar que prejudica o bom andamento das atividades mercantis, principalmente em se tratando das sociedades limitadas. A limitação das perdas é um fator essencial para a continuidade da atividade econômica capitalista, sem a qual a taxa de retorno deveria ser alta o bastante para compensar o risco de perda do patrimônio. Uma economia ativa, portanto, necessita de agentes capazes de suportar os riscos inerentes à ela. Pode-se concluir aqui que a eliminação dos limites patrimoniais das sociedades fere o tratamento justo e necessário a que os empresários devem estar sujeitos.

## 4 CONCLUSÃO

Com o trabalho realizado, podemos concluir que a personalização da sociedade limitada coloca como regra a irresponsabilidade dos sócios, ou seja, não confunde o patrimônio da sociedade com o patrimônio dos sócios. Somente pela integralização do capital os sócios seriam responsáveis, exceto alguns casos que ampliam a responsabilidade, decorrendo de infrações ao contrato, à lei ou situações que permitem a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, dependendo da natureza da obrigação.

Antes de estudar os casos de responsabilidade tributária dos sócios de uma sociedade, analisamos as sociedades limitadas e sua natureza, concluindo posteriormente que há uma divergência quanto à consideração da sociedade limitada como uma sociedade de pessoas, o que ensejaria a incidência do art. 134, VII, do Código Tributário Nacional. O preceito responsabiliza somente os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica, e, portanto, não deve incluir as sociedades limitadas, de natureza mista, como estudamos neste trabalho. Situação diversa, entretanto, é prevista pelo art. 135, III, que responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, ou seja, o legislador não fez na norma em questão a restrição quanto às sociedades de pessoas. Assim, como o art. 134 não se aplica às sociedades limitadas, a regra é que os sócios que não exercem a gerência da sociedade limitada têm responsabilidade por débitos tributários no limite da integralização do capital, quando este não foi ainda totalmente integralizado.

Vimos que a responsabilização pessoal no gerenciamento da sociedade deverá ser dada quando o administrador utiliza sua autonomia para cometer ilícitos tributários de forma dolosa, ou seja, os pressupostos para a responsabilização de gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de direito privado residem no dolo. Conclui-se então que tais agentes das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, preliminarmente, não são responsáveis pelas dívidas tributárias destas. A responsabilidade existirá quando a pessoa jurídica não tenha condições econômicas para responder a dívida por conta de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou estatuto, bem como se houver a liquidação irregular da sociedade

Antigos sócios de uma sociedade limitada podem ser responsabilizados, de acordo com a posição do Superior Tribunal de Justiça. O ex-sócio somente pode ser responsável pelas dívidas tributárias da empresa se, no exercício da gerência, infringiu a lei ou o contrato social. Logo, se não cometeu nenhuma infração, e se retirou regularmente da sociedade, tendo esta continuado suas atividades, não cabe a responsabilização das pessoas que não mais fazem parte do quadro societário da sociedade limitada.

No que se refere à responsabilidade tributária dos administradores de sociedades limitadas, muitos foram os fatores analisados para o estudo do tema. A responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III, do CTN, preconiza que estes se põem em tal situação "pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". A questão da infração ao contrato social somente poderá ser analisada no caso concreto, tendo em vista a grande liberdade contratual na constituição de uma sociedade limitada no direito brasileiro. Mas a principal questão que se insurge é relativa à que lei se refere esse preceito, pois, como a obrigação

tributária decorre de lei, o próprio inadimplemento seria uma infração legal. Conclui-se aqui que o mero inadimplemento do tributo não caracteriza infração à lei, pois caso se atuasse dessa forma estaríamos admitindo a responsabilização ilimitada dos administradores de uma sociedade limitada, contrariando os princípios de direito aplicáveis.

Nesse ponto, atingimos o nosso ponto central: a natureza da sociedade limitada. Esta tem como característica principal a limitação da responsabilidade do sócio, que pode restringir suas possíveis perdas em caso de fracasso do empreendimento, já que os sócios responderão pelo limite do capital subscrito e integralizado, via de regra. A limitação patrimonial é um grande incentivo às práticas mercantis e, na sua descaracterização, prejudica-se em grande parte o pleno desenvolvimento almejado pela Carta Magna e os benefícios sociais gerados a partir deste.

Por fim, está claro que a atividade empresarial é um importante meio de buscar os imprescindíveis benefícios sociais que toda sociedade busca, inscritos em princípios constitucionais que devem nortear a aplicação do direito como um todo. A sociedade limitada, portanto, deve ser vista como um meio de prover a economia com bons frutos, garantidores de benefícios sociais, não como um caminho para encobrir fraudes e abusos. O Estado, ente regulador das relações tributárias, deve tratar a sociedade limitada como um incentivo à ordem econômica; o empresário, como parte mais frágil dessa relação, deve estar protegido, e a limitação patrimonial atua de forma eficaz nesse sentido.

## REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nelson. **Sociedades Limitadas**, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**, 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil – Parte Especial do Direito de Empresa**, vol. 13. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, A. M. . **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**, 3. ed. São Paulo: Editora RT, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

HELENO, T. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Responsabilidade Tributária dos Sócios-gerentes nas Sociedades Limitadas**. Publicado no Repertório IOB de Jurisprudência, 1.<sup>a</sup> quinzena de Novembro de 2000, n.º 21/2000, c.1, texto 1/15319. Disponível na internet via <http://201.70.144.16:8080/machadoadv/paginas/artigos.asp?codartigo=58&situacao=1>. Último acesso em 12.11.2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária em Fusão de Empresas. In: **Direito Empresarial (Pareceres)**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1985.

MOREIRA, Ricardo Guimarães. Sociedade Limitada ou Anônima Fechada? O Novo Dilema dos Empreendedores Nacionais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo: Malheiros, ano 43, n. 133, jan/mar, 2004.

PALMITER, Alan R., **Corporations: Examples and Explanations**, 4. ed. New York: Aspen Publishers, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**, 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: constituição e código tributário à luz doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Livraria do Advogado, 2004.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2005.

SILVÉRIO JR., Raul Fernandes. **Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e dos Sócios na Sociedade Limitada**. Argumentum - Revista de Direito, vol. 4. Marília: Unimar, 2004.

ULHÔA COELHO, Fábio de. **Curso de Direito Comercial**, 6. ed., v. 2. São Paulo: Saraiva 2003.