

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES
LIMITADAS**

**CURITIBA
2006**

VANESSA GOBBI FAGUNDES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES
LIMITADAS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA

2006

TERMO DE APROVAÇÃO

VANESSA GOBBI FAGUNDES

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES LIMITADAS

Monografia de conclusão de curso aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel no Curso de Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora:

Profa. Dra. Betina Treiger Grupenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR

Professor Dr. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR

Professor Dr. Elizeu de Moraes Correa
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 08 de novembro de 2006

DEDICATÓRIA

*A meus pais, Wilmar e Walda, e
aos meus irmãos Carlos e Raphael,
pelo amor e apoio incondicionais.*

AGRADECIMENTOS

*À Professora Betina Treiger Grupenmacher,
pelo voto de confiança e orientação.*

*“Acreditar em tudo e não acreditar em nada
são duas posturas igualmente cômodas
que nos dispensam da árdua
tarefa de pensar” –
Voltaire*

RESUMO

Em que pese a peculiaridade atinente ao modelo de sociedade limitada, qual seja, a limitação de responsabilidade de seus sócios ao montante do capital social, consoante dispõe o artigo 1.052 do Código Civil brasileiro, haverá casos excepcionais em que esses sujeitos serão responsabilizados pessoal e ilimitadamente pelos débitos da sociedade. Em matéria de responsabilidade tributária, muito se discute em sede doutrinária e jurisprudencial sobre a aplicabilidade de dois dispositivos constantes da Lei n.º 5.172/66 - CTN, a saber, os artigos 134, VII, e 135, III, modalidades de responsabilidade de terceiros, aos sócios das sociedades limitadas. Com fulcro nesses artigos, o Fisco intenta responsabilizar, respectivamente, os sócios e os sócios-administradores das sociedades limitadas pelos débitos tributários destas. No caso do artigo 134, VII, busca-se a responsabilização solidária dos sócios das sociedades de pessoas, diante da impossibilidade de se exigir destas o adimplemento da obrigação principal, e desde que aqueles tenham, ativa ou omissivamente, participado do fato gerador. Questiona-se aqui a possibilidade de se aplicar ou não esse dispositivo legal às sociedades limitadas, por conta das dissidentes posições doutrinárias acerca de sua natureza, se corresponde a uma sociedade de pessoas ou de capital. No caso do artigo 135, III, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária transfere-se à pessoa dos administradores (outrossim, sócios-administradores) das pessoas jurídicas de direito privado, quando aqueles incorrerem na prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Discute-se aqui se o não pagamento de tributos e a dissolução irregular da sociedade limitada enseja tal responsabilização de seus sócios-administradores.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I – A SOCIEDADE LIMITADA E A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS.....	3
1. Evolução histórica e jurídica das sociedades limitadas.....	3
2. Limitação de responsabilidade na sociedade limitada.....	7
3. Exceções à regra da limitação de responsabilidade dos sócios.....	10
CAPÍTULO II – O CTN E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	13
1. A sujeição passiva na legislação tributária.....	13
2. Responsabilidade tributária.....	20
3. Responsabilidade tributária por substituição.....	22
4. Responsabilidade tributária por transferência.....	26
4.1. Responsabilidade por sucessão.....	28
4.2. Responsabilidade de terceiros.....	32
CAPÍTULO III - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NAS SOCIEDADES.....	37
1. Da inaplicabilidade do artigo 134, VII do CTN aos sócios das sociedades limitadas.....	37
2. Da responsabilidade dos sócios-administradores por atos praticados com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social.....	43
2.1. Do não pagamento de tributo	50
2.2. Da dissolução irregular da sociedade.....	56
CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63

INTRODUÇÃO

Haja vista que hodiernamente o modelo societário mais adotado e aceito no Brasil é o das sociedades limitadas, revela-se crucial o estudo das hipóteses em que a prerrogativa da limitação de responsabilidade de seus sócios ao capital social restará prostrada.

É nessa esteira que avulta o interesse em se analisar a responsabilidade dos sócios das sociedades limitadas em matéria tributária, questão essa ensejadora de fervorosas discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

Destarte, esse tema assume, hoje, grande relevância sócio-econômica, visto que muitas dessas sociedades, mesmo as mais antigas, diante do modelo econômico brasileiro desprestigiador da atividade empresarial e produtiva do país, restam fadadas ao insucesso. Não raros, pois, são os casos de endividamento e conseqüente fechamento dessas pessoas jurídicas, motivo por que cumpre empreender uma análise mais atenta das hipóteses de responsabilização pessoal e ilimitada dos sócios e sócios-administradores das sociedades limitadas, mormente pelas dívidas tributárias destas.

Claro é que, em virtude da grave crise econômica e estrutural que, de forma crônica, assola o país, cada vez mais freqüentes são os casos em que as sociedades empresariais, ao longo de sua vida social, intentando sobreviver em face de uma série de percalços comuns à atividade empresarial, acabam por endividar-se, vendo-se, por conseguinte, obrigadas a encerrar suas atividades. Sem conseguir honrar o pagamento de seus débitos, muitas dessas sociedades são dissolvidas apenas de fato, sem a observância do procedimento legal que se exige para tanto.

Podem se verificar, entretanto, situações em que os sócios das sociedades limitadas, sob o escudo da limitação da responsabilidade, cometem atos cujo intuito seja realmente burlar direitos de terceiros e obrigações sociais, razão pela qual poderão ser alcançados pelos dispositivos de lei que excepcionam essa regra.

No Código Tributário Nacional - CTN - há previsão de hipóteses de responsabilização pessoal dos sócios e administradores das sociedades por

dívidas fiscais desta pessoa jurídica, a saber as preceituadas nos seus artigos 134, VII, e 135, III, o que será objeto central de estudo do presente trabalho.

Preliminarmente, então, proceder-se-á a uma análise da evolução histórica e jurídica das sociedades limitadas, para então ser analisado o elemento que efetivamente as caracterizam, qual seja a limitação de responsabilidade de seus sócios. Em seguida, as exceções a essa regra da limitação de responsabilidade serão brevemente abordadas à luz dos dispositivos legais que as prevêm.

Num segundo momento, importará o estudo do tema da responsabilidade tributária conforme o CTN, evidenciando-se aqui a grande dificuldade encontrada pelos doutrinadores no que respeita à exegese das disposições legais atinentes a essa matéria, razão pela qual se constata grandes dissonâncias na doutrina acerca desse tema.

Por fim, em um terceiro capítulo, será analisada mais precisamente a questão pertinente à responsabilidade tributária dos sócios das sociedades limitadas, a teor do que dispõe os artigos 134, VII, e 135, III, do CTN. Aqui, primeiramente, voltar-se-á atenção para a hipótese prevista naquele dispositivo legal, o que exigirá necessariamente um estudo acerca da real natureza das sociedades limitadas. Na seqüência, será efetuado um estudo mais criterioso acerca das possíveis causas ensejadoras de responsabilidade pessoal dos sócios-administradores das sociedades limitadas por dívidas fiscais destas, identificando-se, precipuamente, se dentre essas causas podem figurar o não pagamento de tributo e a dissolução irregular de sociedade.

CAPÍTULO I – A SOCIEDADE LIMITADA E A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

1. Evolução histórica e jurídica das sociedades limitadas

De um modo geral, as sociedades comerciais, à exceção da sociedade de responsabilidade limitada, em que pese a razoável contribuição do direito romano para o desenvolvimento daquelas a partir de suas sociedades de publicanos e dos banqueiros, as quais, porém, comente-se, eram desprovidas de caráter comercial, são oriundas, ao menos nos moldes em que hoje são concebidas, do período medieval. Foi, então, no derradeiro da Idade Média, fim do século XV, que, sob influência do direito marítimo, as cidades cuja atividade principal era o comércio recepcionaram em seus estatutos as sociedades comerciais, com destaque para as cidades italianas, dando início, assim, às sociedades tal como na atualidade são conhecidas.

Nos séculos seguintes, ao passo em que se assistia a um aprimoramento desses tipos societários (sociedade anônima, sociedades em nome coletivo, sociedade em conta de participação e sociedade em comandita simples), "(...) ressentiam-se o pequeno e médio comerciantes da inexistência de uma forma de sociedade que conjugasse, a limitação da responsabilidade dos sócios, própria das anônimas, com a forma não dispendiosa, simples e desburocratizada de criação e funcionamento, características das sociedades em nome coletivo e em comandita."¹

Assim, nos primórdios, e, por conseguinte, durante longa data, apenas constava do Direito Comercial a previsão de tipos societários estruturados juridicamente nos moldes seja da sociedade em nome coletivo, em que os todos os sócios respondiam solidariamente pelas obrigações por aquela contraídas; seja da sociedade em comandita por ações que impunha tal responsabilidade a alguns sócios, dispensando-a para outros; e seja da sociedade anônima, na qual, não obstante estivesse voltada aos grandes grupos empresariais, já se verificava em certa medida a limitação de responsabilidade dos sócios, sendo estes

¹ LUCENA, José Waldecy. Das sociedades limitadas, p. 4.

responsabilizados somente até o limite da integralização de suas contribuições, quais sejam as suas ações.

Em termos de uma gradação de responsabilidades dos sócios, conforme o perfil de cada uma das sociedades supra mencionadas, restava evidente a enorme lacuna surgida entre, de um lado, as sociedades em nome coletivo e em comandita por ações, e de outro, as sociedades anônimas.

Tendo em vista, pois, ora a responsabilidade ilimitada própria às sociedades em nome coletivo e em comandita, e ora o mecanismo jurídico excessivamente burocrático das sociedades anônimas, como já fora dito, reclamaram os pequenos e médios empresários, em certo momento da história, pela criação de uma espécie de sociedade que atendesse as suas necessidades e aos seus interesses.

Consoante entende Rubens Requião², verifica-se na doutrina de uma forma geral certo dissenso acerca da origem legal das sociedades de responsabilidade limitada, se concebidas na Inglaterra ou na Alemanha. O autor entende que, a despeito da adoção pela legislação britânica da expressão *limited*, seguida da francesa que previu uma sociedade anônima inadequadamente chamada de *société à responsabilité limitée*, tenha sido o legislador alemão quem, no ano de 1892, em resposta aos reclamos dos pequenos e médios comerciantes, não apenas os alemães como também aqueles de outros países, instituiu em lei, de forma pioneira, as sociedades de responsabilidade limitada (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH*).

Nesse sentido, assevera o autor supracitado, em referência ao entendimento de Villemor do Amaral, que a “(...) legislação do século XIX, assim, nada mais era que do que aperfeiçoamentos das sociedades anônimas, com modalidades diferentes de limitação da responsabilidade dos sócios”.³

Waldecy Lucena, a seu turno, defende terem sido os ingleses, embora apenas em sede de seu direito costumeiro (*Common Law*), os criadores da primeira versão de sociedade de responsabilidade limitada, a que o uso veio a chamar de *private companies*, isso para diferenciá-las das grandes empresas, nomeadas estas de *public companies*.

² Ver REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial, v.1, p. 476-479.

³ REQUIÃO, R. Idem, p. 477.

Assinala esse autor que, em meados do século XIX, no contexto da Revolução Industrial e do intenso processo de colonização empreendido pela Inglaterra, o comércio inglês seguia em vertiginosa ascensão. Diante dessa realidade, então, urgiu aos pequenos e médios comerciantes a necessidade de concepção de um novo modelo societário, de tal modo que pudessem minimizar os riscos de seus empreendimentos, bem como se esquivar das dificuldades e dos encargos decorrentes de uma sociedade anônima e da responsabilidade ilimitada das sociedades de pessoas. Acrescente-se, entretanto, que o reconhecimento legal das *private companies* apenas se operou com as *Companies Act of 1900*, logo adiante sendo regulamentadas pela *Companies Act of 1907*.

Uma vez criada pelo direito germânico a sociedade de responsabilidade limitada, cumpre anotar que, posteriormente, esse tipo de sociedade foi adotado pelas demais nações ditas civilizadas, sendo por estas adequadas as suas realidades empresariais. Os portugueses, então, seguidos da Áustria (1906) e da Inglaterra (1907) foram os primeiros a introduzir em ordenamento jurídico esse novel modelo societário, já em 1901, a que chamaram de “Sociedade Por Quota de Responsabilidade Limitada”.

O Brasil, por sua vez, foi o 5º país do mundo a legislar sobre as sociedades de responsabilidade limitada, o que se consumou, após inúmeros contratempus, com o Decreto n.º 3.708 de 10 de janeiro de 1919. Esse diploma legal resultou de projeto isolado de autoria do Deputado gaúcho e professor de Direito, Joaquim Luis Osório, que foi encaminhado à Câmara dos Deputados, em 1918, por conta, precipuamente, da demora na aprovação do projeto de Código Comercial de Ingles de Souza, o qual introduzira em texto legal, pela primeira vez no Brasil, e de forma efetiva, a previsão das sociedades de responsabilidade limitada.

Aquele projeto, dotado do propósito de implantar no sistema jurídico brasileiro essa nova espécie de sociedade, de forma inesperada, após receber parecer favorável da Comissão de Justiça e Legislação do Senado graças a um requerimento de urgência, foi rapidamente sancionado sem antes ser submetido a qualquer debate ou sofrer alguma emenda.

Entretanto esse Decreto tornou-se alvo de severas críticas, mormente no que tange às deficiências e lacunas constantes de seu texto. Desse modo, esse diploma legal, baseado no projeto de Ingles de Souza, o qual por sua vez correspondia a uma adaptação da lei portuguesa de 1901 mas despojado das excessivas minúcias que esta apresentava, revelou-se bastante sintético. No entanto esse estilo lacônico da lei, como anota Rubens Requião⁴, ao invés de importar em grande prejuízo às empresas que resolveram adotar esse modelo societário, deu azo, na prática, através da liberdade do contrato, à livre estruturação desse tipo social por seus sócios consoante lhes aprouvesse, mas isso, obviamente, tendo em vista os princípios gerais do direito contratual.

Há que se comentar que muito se criticou, outrossim, a reprodução, a partir da lei portuguesa de 1901, do nome dado a esse tipo de sociedade pelo Decreto n.º 3.708/19, qual seja “sociedade por cotas de responsabilidade limitada”, porquanto a sociedade responde ilimitadamente pelas obrigações em seu nome assumidas, ao passo que a limitação de responsabilidade a que se refere à designação supra-referida é, na verdade, própria aos seus sócios.

A par desse laconismo próprio ao Decreto n.º 3.708/19, o qual completou 83 anos de vigência com a promulgação do Código Civil de 2002, esse modelo de sociedade de responsabilidade limitada tornou-se o modelo societário mais adotado e aceito no país, mormente pelos pequenos e médios empresários como já fora dito. Como bem acentua Waldecy Lucena, “(...) essa popularidade se explica pelo fato de se conjugarem duas vantagens que atraem irresistivelmente as empresas de tipo pequeno e médio: a simplicidade com que se constituem e funcionam e a limitação da responsabilidade dos sócios ao capital social”⁵.

O Código Civil de 2002, por sua vez, passou a disciplinar, no Título I de seu Livro II, as sociedades a que veio a chamar de empresárias – dotadas de fins-econômicos, inclusas aqui as pregressas sociedades comerciais ou mercantis previstas na parte que se revogou do Código Comercial; também as sociedades por cotas, de responsabilidade limitada do Decreto acima citado, as quais passou a chamar, simplificadaamente, de *sociedades limitadas*; e por fim, a maioria das antigas sociedades civis providas de escopo econômico do Código Civil de 1916.

⁴ Ver REQUIÃO, R. Obra citada, p. 480-481.

⁵ LUCENA, J. W. Obra citada, p. 31.

Aquele novo diploma legal, conforme reza seu artigo 1.089, somente prescindiu da disciplina das sociedades anônimas, as quais prosseguem sendo regidas por lei especial, a saber, a Lei n.º 6.404/76, modificada em alguns de seus dispositivos, mais recentemente, pela Lei n.º 13.303/01.

2. Limitação de responsabilidade na sociedade limitada

A determinação do alcance da responsabilidade de um sócio restará sempre na dependência do modelo societário adotado, podendo ser de responsabilidade ilimitada ou de responsabilidade limitada; e da espécie de sócio em questão, ou sócio-gerente, ou simplesmente sócio-quotista.

A responsabilidade ilimitada pressupõe a solidariedade entre os sócios, os quais restarão vinculados igualmente pelas obrigações da sociedade. Todavia, há que se salientar que essa responsabilidade que atinge os sócios pessoalmente em seus bens é apenas subsidiária, somente sendo invocada quando faltar à sociedade patrimônio suficiente para que possa cumprir integralmente suas obrigações. O Código Civil de 2002, a esse propósito, assim dispõe em seu artigo 1.024:

Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

Na mesma esteira, preceitua o Código de Processo Civil, em seus artigos 592, II, e 596:

Art. 592. Ficam sujeitos à execução os bens:

(...)

II - do sócio, nos termos da lei;

(...)

Art. 596. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade.

A limitação de responsabilidade, a seu turno, atinge tanto os sócios comanditários quanto os quotistas das sociedades limitadas, até o limite,

respectivamente, de sua parte-capital, e do capital social, com ênfase para este caso, já que aplicável às sociedades de responsabilidade limitada.

Nesses termos, os sócios de uma sociedade limitada não respondem apenas até o limite de sua parte subscrita mas ainda não integralizada do capital social, a exemplo do que ocorre, em regra, nas sociedades anônimas, e sim são responsáveis pela totalidade do capital social subscrito mas não integralizado. É o que preceitua o artigo 1.052 do Código Civil/02:

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

Essa limitação de responsabilidade, nas limitadas, consoante se infere da leitura do inciso VIII, do artigo 997, do Código Civil/02, deve constar de cláusula do contrato social bem como restar denotada na razão social ou denominação da sociedade, consoante ensina Rubens Requião:

(...) sua responsabilidade está limitada à força do capital social. Essa cláusula deve constar necessariamente do contrato social e sua indicação na razão social ou denominação da sociedade, sob pena de ela se tornar uma sociedade em nome coletivo, em que todos os sócios são solidária e ilimitadamente responsáveis pelas dívidas sociais. (...) Em virtude dessa limitação de responsabilidade ao capital social, todos os quotistas estão obrigados a contribuir para a formação do capital.⁶

Se de um lado, então, devem os sócios de uma sociedade limitada, em cumprimento ao acordado no contrato, integralizar as quotas que subscreveram (prometeram) para a formação do capital social, respondendo apenas até o montante deste; por outro lado, a sociedade em si, enquanto pessoa jurídica, sujeito de direito, é que responderá ilimitadamente pelas suas obrigações com seu próprio patrimônio, configurando este, por conseguinte, a garantia de seus credores.

Assim, se os sócios que contratam uma sociedade limitada não integralizarem o total do capital social por eles subscrito, podem os credores das dívidas da sociedade executar qualquer um desses sócios até o limite do capital ainda não integralizado, restando, porém, ao sócio executado o direito de

⁶ REQUIÃO, R. Obra citada, p. 507.

regresso em face dos demais sócios que não tenham completado suas cotas para a composição do capital.

Nesse sentido, leciona Ulhoa Coelho acerca da segregação do patrimônio da pessoa jurídica e daquele pertencente às pessoas dos sócios, o que reputa como sendo resultado do fenômeno da personalização da sociedade limitada. Acrescenta o autor que a pessoa física *sócio* não pode ser confundida com a pessoa jurídica *sociedade*, cada qual possuindo direitos e deveres próprios, de tal sorte que as obrigações de um não se podem imputar ao outro. Diante dessas considerações, afirma ainda o autor:

A regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometem, no contrato social. É esse o limite de sua responsabilidade.⁷

Ulhoa Coelho, nessa esteira, outrossim, tece pertinentemente o seguinte comentário:

A limitação de responsabilidade do empreendedor ao montante investido na empresa é condição jurídica indispensável, na ordem capitalista, à disciplina da atividade de produção e circulação de bens ou serviços. Sem essa proteção patrimonial, os empreendedores canalizariam seus esforços e capitais a empreendimentos já consolidados.⁸

Portanto, quem efetua negócio com uma sociedade limitada, concedendo-lhe crédito, deve estar ciente de que sua garantia é apenas o patrimônio da sociedade, de modo que compete aquele calcular o seu risco, prever eventuais perdas. Isso se verifica no habitual comportamento das instituições financeiras que, em contrapartida à concessão de crédito a uma sociedade limitada, asseguram-se por meio da cobrança de juros mais elevados ou mediante a exigência de garantia pessoal dos sócios. Dessa maneira, a limitação da responsabilidade dos sócios não implicará nenhum prejuízo a esses credores, os quais indiretamente já terão recuperado seus créditos através de taxas de riscos agregadas ao seu preço.

⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. A sociedade limitada no novo Código Civil, p. 4.

⁸ COELHO, F. U. Idem, *ibidem*.

Entretanto, cumpre salientar que, ao revés dos chamados credores negociais acima mencionados, há outra gama de credores sociais que não dispõe do mesmo poder de negociação daqueles, ou seja, que não conseguem embutir no valor da contraprestação de seu crédito nenhuma taxa de risco, razão pela qual a limitação de responsabilidade dos sócios devedores importará em lesão de seus direitos creditícios. Esse é caso típico “do fisco, INSS, trabalhadores e titulares do direito de indenização (inclusive o consumidor)”.⁹

3. Exceções à regra da limitação de responsabilidade dos sócios

Então, como já se anotou anteriormente, excepciona-se a regra da limitação de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada quando, exaurido o patrimônio desta, competir aqueles responder pessoal e solidariamente pelas obrigações da sociedade, o que favorecerá tantos os credores negociais quanto os não negociais. Então, sublinhe-se, os bens pessoais dos sócios somente serão alcançados para a satisfação das obrigações da sociedade, quando exaurido por completo o patrimônio desta.

O caminho processual apropriado aos credores sociais, nesse caso, conforme lição do professor Ulhoa Coelho¹⁰, corresponde ao ingresso daqueles de forma conjunta em juízo contra os sócios, pleiteando-se a decretação da falência da sociedade. Os credores, até 2 anos do trânsito em julgado da sentença que encerrar o processo de falência da sociedade, poderão propor, no próprio juízo da falência, através de procedimento ordinário, ação de responsabilização pessoal dos sócios pelos débitos da sociedade.

Assim prevê a Lei n.º 11.101/05, nova Lei de Falências, em seu artigo 82:

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

⁹ COELHO, F. U. Obra citada, p. 5-6.

¹⁰ COELHO, F. U. Idem, p. 11.

Ademais, poderão esses credores pleitear, cautelarmente no início do processo dessa ação de responsabilização, com fulcro no § 2º do artigo acima transcrito, uma ordem judicial a fim de que se tornem indisponíveis os bens particulares dos sócios, em quantidade suficiente para a garantia do crédito. Aliás, pode o juiz fazê-lo de ofício.

Rubens Requião, todavia, entende que, com o advento do novo Código Civil em 2002 e a nova Lei de Falências em 2005, prostrou-se a exigência de apuração da responsabilidade dos sócios pela integralização do capital social no próprio juízo da falência.

O artigo 9.º do Decreto n.º 3.708/19 dizia que “em caso de falência, todos os sócios respondem solidariamente pela parte que faltar para preencher o pagamento das cotas, não inteiramente liberadas”. Ademais o artigo 50 da revogada Lei de Falências (Decreto-lei n.º 7.661/45), dispunha no mesmo sentido.¹¹

Este é o entendimento esposado por Rubens Requião:

A nova Lei de Falências, Lei n.º 11.101/2005, dispõe no art. 82 que a responsabilidade pessoal dos sócios com responsabilidade limitada, estabelecida nas leis que regulam as sociedades que trazem esta limitação, será apurada no próprio juízo da falência, independentemente da realização do ativo e da prova da sua insuficiência do patrimônio social para cobrir o passivo. Com a revogação do Decreto n.º 3.708/1919 pelo Código Civil, e na omissão deste quanto a dispositivo similar ao art. 9.º do citado decreto, a falência não será mais condição para o exercício da solidariedade dos sócios para o efeito da completa integralização do capital. Havendo a solidariedade, esta poderá ser implementada a qualquer tempo pela própria sociedade ou por outro sócio. No caso da falência, pelo administrador judicial, cuja ação prescreverá em dois anos após o trânsito em julgado da sentença de encerramento da falência. (...)¹²

Assim, dentre as hipóteses de exceção à regra da limitação de responsabilidade pode-se citar aquela em que haverá direta responsabilização dos sócios em se tratando de proteger os interesses de alguns dos credores ditos

¹¹ “Art. 50. Os adicionais e os sócios de responsabilidade limitada são obrigados a integralizar as ações ou cotas que subscreveram para o capital, não obstante quaisquer restrições, limitações ou condições estabelecidas, nos estatutos, ou no contrato da sociedade.

1º A ação para integralização pode ser proposta antes de vendidos os bens da sociedade e apurado o ativo, sem necessidade de aprovar-se a insuficiência dêste (sic) para o pagamento do passivo da falência.

2º A ação pode compreender todos os devedores ou ser especial para cada devedor solvente.” (Decreto-lei n.º 7.661/1945).

¹² REQUIÃO, R. Obra citada, p. 512.

não negociais, a exemplo dos créditos trabalhistas e dos fiscais; ou ainda, a responsabilização pessoal dos sócios quando da repressão de atos praticados irregularmente por eles, podendo implicar a aplicação da regra da desconsideração da personalidade jurídica.

Portanto, a constatação de irregularidades, infração à lei ou ao contrato, ensejará imputação direta de responsabilidade aos sócios, conforme reza o artigo 1.080, do Código Civil/02:

Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tomam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

A par disso, Waldecy Lucena ensina que o “sócio dissidente de tais deliberações não somente está excluído da responsabilidade, como pode voltar-se contra os outros, buscando ressarcir-se dos prejuízos sofridos.”¹³

No que tange aos credores não negociais, todavia, apenas duas categorias dentre eles, tais quais os detentores de créditos tributários e os de créditos relativos à Seguridade Social, é que podem, segundo o que prevê o atual direito positivo brasileiro, dirigir ações de responsabilidade diretamente contra os sócios. No primeiro caso, o sócio-gerente é quem, caso pratique atos com excesso de poder, ou infração à lei, a estatuto ou a contrato social, será demandado na qualidade de responsável tributário pelas dívidas da sociedade limitada (artigo 135, III, do Código Tributário Nacional). Acerca desses créditos tributários, será também analisado oportunamente o preceito contido no artigo 134 deste diploma legal. Já com relação aos débitos contraídos pela sociedade junto ao INSS, a responsabilidade, de forma solidária, recairá sobre o sócio, seja ele administrador ou não (artigo 13, Lei n.º 8.620/93).

Aos demais credores não negociais, a exemplo dos trabalhistas e daqueles titulares de direito à indenização, resta apenas a possibilidade de se valerem da regra da subsidiariedade, concorrendo, em sua respectiva classe, na falência da sociedade. Isso porque, nesse caso, inexistente lei que, em prol da satisfação dos direitos creditórios, excepcione a regra da limitação de responsabilidade dos sócios.

¹³ LUCENA, W. Obra citada, p. 430.

No entanto, cumpre ressaltar que no que se refere aos créditos trabalhistas, a “Justiça do Trabalho, mesmo sem previsão legal que a autorize, tem executado em bens do patrimônio dos sócios, indistintamente, as condenações decretadas à sociedade limitada”¹⁴, o que se vem fazendo com base na teoria da desconsideração da personalidade jurídica (artigo 50 do Código Civil/02¹⁵), bem como sob o esteio do princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista a patente natureza alimentar desses créditos.

CAPÍTULO II – O CTN E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1. A sujeição passiva na legislação tributária

Ao Estado, haja vista as despesas públicas imprescindíveis à execução de seus fins e ao funcionamento de seu aparato, compete criar através de lei - princípio da legalidade - tributos capazes de lhe proverem financeiramente. Vale dizer, permite-se ao Estado cobrar prestações pecuniárias dos “contribuintes”, desde que esse fato reste previamente definido em lei.

O saudoso mestre Geraldo Ataliba cuidou de denominar a previsão legal do fato gerador de uma obrigação tributária (pagamento de tributo dentro de prazo legal) de “hipótese de incidência” (fato gerador *in abstracto*), ao passo que à concreção desse fato no mundo fenomênico atribuiu o nome de “fato imponible”¹⁶ (fato gerador *in concretum*). Verificada, então, a exata correlação (subsunção) entre a hipótese de incidência e o fato imponible ocorrido, dar-se-á o fenômeno da incidência, ocorrendo a sub-rogação da obrigação tributária ao “contribuinte”, sujeito passivo.

Destarte, verificado em matéria tributária esse fenômeno da incidência, vale dizer, a ocorrência da subsunção de um fato jurígeno e lícito a uma norma de natureza tributária com que mantém perfeita consonância, instaura-se uma

¹⁴ COELHO, F. U. Obra citada, p. 9.

¹⁵ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (Código Civil/02).

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, p. 50.

relação jurídica entre um sujeito ativo, qual seja o poder público, dotado do direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma determinada obrigação tributária, e um sujeito passivo, sendo este um particular a quem se impõe o dever jurídico de realizar tal prestação.

Geraldo Ataliba assinala que “o legislador é que, explícita ou implicitamente, designa os sujeitos da obrigação tributária, na conformidade do desígnio constitucional.”¹⁷

Conforme ainda o entendimento desse professor, os sujeitos da obrigação tributária podem ser identificados através do aspecto pessoal ou subjetivo contido na própria hipótese de incidência, nascendo a partir da ocorrência do fato imponible. A hipótese de incidência, então, estabelece quem será o sujeito ativo da obrigação tributária bem como apresenta os critérios necessários à determinação do sujeito passivo, cuja indicação em lei é geralmente tácita.

Nesse sentido, saliente-se que a Constituição Federal é exaustiva no que se refere à delimitação dos contornos essenciais dos sujeitos das relações obrigacionais tributárias. Desse modo não resta muita margem de liberdade aos legisladores ordinários para a escolha dos sujeitos passivos das obrigações dessa natureza.

Desse modo somente pode ser eleito como sujeito das relações tributárias aquela pessoa que, de forma implícita ou expressa, consta do texto constitucional enquanto destinatário da exação fiscal. Assim o legislador ordinário resta adstrito às exigências constitucionais para a edição da hipótese de incidência que conterà um aspecto pessoal.

Antes de se discorrer sobre o sujeito passivo, necessário se faz tecer breve elucidação acerca do pólo ativo de uma relação jurídico-tributária.

O CTN, em seu artigo 119, aduz a seguinte definição de sujeito ativo:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Esse dispositivo revela-se bastante insuficiente, mormente em relação à diferenciação dos dois institutos do Direito Tributário, essenciais a uma precisa definição do sujeito ativo de uma relação de natureza tributária, quais sejam o da

¹⁷ ATALIBA, G. Obra citada, p. 73.

competência e o da capacidade tributária. O primeiro diz respeito à prerrogativa de legislar sobre as relações jurídico-tributárias, e o segundo relaciona-se à capacidade para cobrar e recolher aos cofres públicos os tributos previamente definidos em lei. Acrescente-se que o ente político investido de competência tributária também goza da capacidade de lançar e receber tributos, ou seja, também pode ser o sujeito ativo da relação acima aventada.

Em face do dispositivo supracitado, Luciano Amaro desfere a seguinte crítica:

O art. 119 do Código Tributário Nacional ficou perdido no tema, ao dizer que “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público...”, parece querer reservar a designação para os entes políticos, mas termina por dizer: “...titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Ora, quem exige o *cumprimento da obrigação é o credor*, que nem sempre é o ente político que institui o tributo.¹⁸

Zelmo Danari descreve simplificada o sujeito ativo como sendo “a pessoa investida da qualidade para instituir (competência) e aplicar (capacidade) os tributos discriminados na Constituição.”¹⁹ Já para Geraldo Ataliba sujeito ativo “é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo.”²⁰

Nessa esteira, Geraldo Ataliba, pertinentemente, assinala o seguinte:

A lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa de que ela (lei) é expressão, ou a pessoa diversa. No primeiro caso não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita. Se a lei do estado ‘x’ cria um tributo e não explicita quem será o sujeito ativo das relações obrigacionais concretas que irão nascer, sabe-se que ele (sujeito ativo) será o próprio estado ‘x’.²¹

Assim, em regra, será o sujeito ativo de uma relação tributária aquela pessoa investida constitucionalmente da competência tributária (União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal), de tal sorte que se a lei não mencioná-lo expressamente no aspecto pessoal da hipótese de incidência, entender-se-á como sujeito ativo o titular dessa referida prerrogativa constitucional-tributária. Se

¹⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, p. 294.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário, v. 1, p. 192.

²⁰ ATALIBA, G. Obra citada, p. 75.

²¹ ATALIBA, G. Idem, ibidem.

por outro lado o legislador tiver intenção de atribuir a titularidade para exigência do crédito tributário do sujeito passivo à outra pessoa que não a competente para instituí-lo, deverá fazê-lo de maneira explícita.

Neste caso resta configurado o fenômeno da parafiscalidade, conforme ensina Geraldo Ataliba:

Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do Estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (...) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública (...).²²

O sujeito passivo da relação tributária, a seu turno, consoante definição do professor Paulo de Barros Carvalho “é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”²³

A título de complementaridade, anote-se, outrossim, que Geraldo Ataliba define o sujeito passivo da obrigação tributária da seguinte forma:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.²⁴

O sujeito passivo, conquanto seja pessoa indeterminada na lei, na prática é determinável a partir de elementos aduzidos pela própria hipótese de incidência - fato gerador *in abstracto* - contida na norma de tributação, e da observância das designações constitucionais acerca dos tributos, nas quais consta, mesmo que de forma implícita, quem será o seu sujeito passivo.

Ademais para que alguma pessoa venha a figurar como sujeito de uma relação jurídico-tributária seja em pólo ativo ou pólo passivo, precisa apresentar aptidão para tanto, chamada esta de capacidade tributária. Assim, Paulo de Barros Carvalho diz que “capacidade tributária passiva é a habilitação que a

²² ATALIBA, G. Obra citada, p. 76.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 300.

²⁴ ATALIBA, G. Idem, p. 77.

pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal”, ou seja, “capaz de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar.”²⁵

Luciano Amaro, no mesmo sentido, entende que a “capacidade jurídico-tributária passiva” corresponde “à aptidão para ser sujeito passivo de obrigações tributárias, principais ou acessórias”²⁶.

Paulo de Barros ressalta ainda que a grande maioria da doutrina entende que se pode atribuir legitimidade passiva, para além das pessoas portadoras de personalidade jurídica, a aqueles entes não contemplados pelo direito privado com esta personalidade, desde que observados os limites constitucionais acerca da competência tributária e o grau da relação estabelecida entre a pessoa e o evento fático.

A par disso, o autor supracitado reputa necessário diferenciar-se capacidade para realizar fato jurídico tributário de capacidade para ser sujeito passivo de obrigações fiscais. No primeiro caso, entende que tem legitimidade o legislador para atribuir a entes despersonalizados tanto personalidade quanto capacidade de promover fatos tributários. Já no segundo caso, tendo-se em conta a prescrição de direitos e deveres correspondente ao conseqüente normativo, o legislador ver-se-ia impossibilitado de eleger como sujeito passivo alguém desprovido de personalidade jurídica. Isso porque depende a pretensão tributária, no que tange a coatividade própria ao sujeito ativo da obrigação tributária, da aplicabilidade dos mecanismos processuais, o que não se faz possível se restar prescindido o requisito da personalidade jurídica.

Em que pese tal raciocínio, Paulo de Barros anota que “Nosso Código Tributário Nacional omite qualquer distinção, misturando as entidades num único bloco, de tal arte que alude, no art. 126, a entes personalizados e a entes não personalizados.”²⁷ Nos incisos I e II arrola entes personalizados, ao passo que no III insere no rol das pessoas dotadas de capacidade tributária entes despersonalizados. Entretanto afirma o professor se tratar de um lamentável equívoco o fato de o legislador ter inserido no rol do dispositivo supramencionado pertencente à Seção III que enuncia a “Capacidade Tributária”, submetida esta ao

²⁵ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 305.

²⁶ AMARO, L. Obra citada, p. 330.

²⁷ CARVALHO. P. de B. Idem, p. 312.

Capítulo IV que cuida do “Sujeito Ativo”, entidades que jamais poderão figurar como sujeitos passivos de obrigações tributárias.

Observe-se o previsto no artigo 126 do CTN:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Anote-se agora que o CTN apresenta duas espécies de sujeição passiva, a saber o contribuinte, quando este é o sujeito que realiza pessoal e diretamente o fato gerador da obrigação tributária; e o responsável, sendo este um terceiro que, embora não realize o fato gerador tributário, deva, por determinação legal, satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo. É o que estabelece o CTN em seu artigo 121, *in verbis*:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

Marcelo de Lima Castro Diniz e Marcelo Magalhães Peixoto a teor do que dispõe o artigo acima descrito, aduzem as seguintes definições:

(...) *Contribuinte* é aquele que tem aptidão constitucional para promover o evento tributário. É o que revela capacidade contributiva.

Responsável é a pessoa a quem é cometido o dever de satisfazer a prestação tributária, sem se revestir da qualidade de contribuinte.(...) ²⁸ (Grifou-se)

²⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Direito Tributário e o Novo Código Civil, p. 582.

Há que se mencionar ainda o fato de esse artigo 121 do CTN ter incluído a penalidade pecuniária, exigida pelo descumprimento de deveres tributários, ao lado do tributo, como objeto da prestação devida pelo destinatário da carga tributária. Entretanto, a despeito de apresentarem natureza jurídica diversa da dos tributos, essas penalidades seguem o mesmo regime jurídico destes, tendo em vista que a intenção do legislador ao referi-las acostadas ao tributo, equiparando-os, era a de permitir a efetivação do crédito tributário, ou seja, submeter essas penalidades ao mesmo regime processual dos tributos.

Sacha Calmon, a esse propósito, assevera o que se segue:

No § 1.º do artigo, o legislador do CTN quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inscrição em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do *crédito tributário*) Para tanto cunhou o § 1.º do art. 113. Mas o fez com desastrada infelicidade, passando a idéia de que *tributo* e *multa* se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN, nuclear e fundante do conceito de tributo, eis que este último, conquanto implique com a multa, uma prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, em prol do Estado, dela se diferencia, precisamente, porque *não é sanção de ato ilícito*.²⁹

Assim dispõe o § 1º do artigo 113 do CTN, senão vejamos:

Art. 113. (...).

§ 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.(Grifou-se).

Zelmo Danari, outrossim, constata que “(...) o art. 2.º da lei n.º 6.380, de 1980, que regula a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, dispõe que ‘constitui dívida ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária’, fazendo alusão, neste último tópico, às penalidades pecuniárias.”³⁰

2. Responsabilidade tributária

Na esteira do que se explanou, cumpre sublinhar que contém o inciso II do artigo 121 do CTN a previsão da figura do responsável, o qual por conta de

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 671.

³⁰ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Curso de Direito Tributário, v. 1, p. 197.

razões metajurídicas, muitas vezes de natureza política, é eleito pelo legislador ordinário como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, embora não esteja direta e pessoalmente vinculado ao fato gerador do tributo – fato imponible.

Nesse caso, então, atribui-se a responsabilidade pelo pagamento de tributos à pessoa diversa daquela delineada como destinatário tributário pela Constituição Federal. Ocorre aqui o deslocamento da “qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela.”³¹

Geraldo Ataliba acerca da responsabilidade tributária transcreve o seguinte trecho constante da página 219 da RDT 34:

“Há ‘responsabilidade tributária’ sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no pólo passivo da obrigação conseqüente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte stricto sensu – art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo ‘natural’ ou ‘direto’, como usualmente designado), senão um terceiro expressamente referido na lei. Assim, v.g., o despachante aduaneiro (o contribuinte do imposto de importação é o importador); o transportador (contribuinte do IPI é o industrial vendedor; a fonte pagadora (contribuinte do imposto sobre a renda é o beneficiário do rendimento) etc. Em todos esses casos é um terceiro, diverso do ‘destinatário legal tributário’ (Villegas), ou seja, diverso do ‘realizador’ do fato imponible, quem assume, na relação jurídico-tributária, a posição de obrigado ao pagamento do tributo. (...)”³²

Nesse compasso, é pertinente a apresentação de mais uma definição de responsável tributário, a saber a de Hugo de Brito Machado:

(...) denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.³³

De acordo com o CTN, o sujeito passivo enquanto responsável pode se apresentar, a seu turno, de dois modos, seja substituindo a pessoa que deveria figurar no pólo passivo da obrigação tributária - o contribuinte, por inúmeras razões previstas em lei; seja por transferência do dever de pagar o tributo ao responsável no lugar do contribuinte que, por motivos diversos, não deve ou não pode cumprir a obrigação em tela.

³¹ GERALDO. A. Obra citada, p. 80.

³² GERALDO. A. Idem, p. 81-82.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, p. 104.

Desse modo, configuram-se duas formas de responsabilidade tributária, quais sejam, a responsabilidade por substituição, e a responsabilidade por transferência. Nesse sentido, o CTN, em que pese não diferenciar o sujeito passivo por transferência do sujeito passivo por substituição, sendo essa distinção efetuada tão-somente pela doutrina, dispõe em seu artigo 128 o seguinte:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A partir da leitura do artigo supramencionado, outrossim, Sacha Calmon Navarro Coêlho conclui que, quanto às modalidades de responsabilidade, o CTN não esgotou o assunto. E nessa linha de raciocínio, prossegue o professor:

As palavras inaugurais do art. 128 - 'Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir...' - evidenciam que outras espécies, principalmente de *substituição*, podem ser instituídas pela legislação ordinária das pessoas políticas da Federação.³⁴

Esse tema da responsabilidade tributária, que passa necessariamente pela questão do sujeito passivo da relação tributária, comente-se, é um dos mais controvertidos em matéria tributária, tendo inúmeros estudiosos já se debruçado sobre o assunto sem chegarem a um entendimento doutrinário convergente. Nesse sentido, cumpre anotar que o legislador reuniu em uma única figura, tal qual a do responsável, todas as hipóteses de responsabilidade tributária.

Assim, entende-se que o preceituado nesse artigo 128 constante da Seção I (Disposição Geral sobre a Responsabilidade Tributária), Título III, Capítulo V, do CTN, seja verdadeira diretriz a partir da qual se desdobram as modalidades dessa responsabilidade, quais sejam a responsabilidade dos sucessores (Seção II), a responsabilidade de terceiros (Seção III), e a responsabilidade por infrações (Seção IV).

Paulo de Barros Carvalho ensina que essa terceira pessoa eleita pela lei como responsável por um crédito tributário pode ser qualquer pessoa, desde que

³⁴ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 694.

não guarde relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, porquanto, ao revés, tratar-se-á da pessoa do contribuinte, ainda que este em inúmeros casos não realize nenhuma prestação pecuniária.³⁵

3. Responsabilidade tributária por substituição

A substituição, como já se referiu alhures, corresponde à imputação de responsabilidade à pessoa diversa daquela que tenha praticado o fato gerador, qual seja o contribuinte, mas que guarde relação, mesmo que indireta, com o fato imponível.

É exemplo de substituição tributária o caso da retenção do imposto de renda na fonte, bem como seu recolhimento às repartições fiscais, devidos pela fonte pagadora dos rendimentos.

Nesse sentido, a Secretaria da Receita Federal em parecer normativo, averba o seguinte:

(...) Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN. 4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.³⁶

Sobre esse assunto já se posicionou também o Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. ARTS. 45, § ÚNICO DO CTN, 103 DO D.L. 5.844/43 E 576 DO DEC. 85.450/80.

1. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.
2. Recurso especial conhecido e provido.³⁷

³⁵ Ver CARVALHO. P. de B. Obra citada, p. 318.

³⁶ Ver Parecer Normativo n.º 1, de 24 de setembro de 2002 (Secretaria da Receita Federal).

³⁷ Superior Tribunal de Justiça, 2ª turma, REsp 153.664/ES, Rel. Francisco Peçanha Martins. Julgamento: 08/08/2000, DJ 11/09/2000, p. 238. Disponível em: <www.stj.gov.br>

Acerca da responsabilidade tributária por substituição, José Soares Eduardo de Melo pertinentemente afirma que o substituto, conquanto não pratique o fato gerador da obrigação tributária, precisa guardar ao menos uma relação indireta com o real contribuinte, não podendo ser produto de mera ficção legislativa. Nessa esteira, ensina o professor:

O substituto (...). Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas somente pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.³⁸

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que, ao lado da figura do contribuinte, “que paga dívida tributária própria por *fato gerador próprio*”, deve ser o substituto tributário classificado como sujeito passivo direto de relação jurídico-tributária. Para o professor o substituto melhor seria chamado de “destinatário legal tributário” para diferenciá-lo do contribuinte. Assim define quem é o substituto:

(...) que paga dívida tributária própria por fato alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de *recuperar*, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a *lei lhe imputou diretamente* através da criação do *vinculum juris* obrigacional.³⁹

Outra questão que importa mencionar sobre o tema da substituição é o da diferenciação entre substituição regressiva e substituição progressiva.

A substituição regressiva, como a própria qualificação denuncia, procede-se depois de ocorrido no mundo fenomênico o fato gerador da obrigação tributária (fato imponível). Conforme exemplifica Sacha Calmon Navarro Coêlho é caso de substituição tributária “para trás” a substituição da “cooperativa de leite pelos produtores”; ou ainda do “frigorífico pelos vendedores de bois, porcos ou perus.”⁴⁰ Essa modalidade de substituição, em que a lei investe de responsabilidade outra pessoa que não aquela que já realizou o fato imponível, sucede-se mormente por motivos de comodidade e praticidade, abarcando os casos de operações

³⁸ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 150-151.

³⁹ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 697-698.

⁴⁰ COÊLHO, S. C. N. Idem, p. 708.

realizadas por contribuintes que mantêm pequenos negócios, e que, por vezes, nem mesmo dispõem de um estabelecimento.

A substituição progressiva, a seu turno, é inovação trazida pela Emenda Constitucional n.º 3/93 a qual adicionou ao artigo 150 da Constituição Federal um sétimo parágrafo, cuja transcrição se segue:

Art. 150. (...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Então, no caso dessa substituição “para frente”, o legislador elege um responsável para o recolhimento de quantia relativa a uma obrigação de um fato sequer ocorrido, vale dizer, é imputada ao substituto uma responsabilidade por fato que, presume-se, venha a ocorrer no futuro, com recolhimento de valor incerto. Sacha Calmon aduz exemplo também desse tipo de substituição, qual seja a da montadora que recolhe antecipadamente o ICMS das concessionárias quando lhes vende os automóveis, os quais, segundo presume a lei, serão depois revendidos aos consumidores finais.

A despeito da instituição da substituição progressiva pela Emenda Constitucional acima referida, há doutrinadores que apontam para a inconstitucionalidade desse regime de responsabilidade.

Nesse sentido posiciona-se o professor José Eduardo Soares de Melo, segundo o qual “é inadmissível que, em nome de aparente constitucionalidade (fruto da malsinada EC nº 3/93), se pretenda impor ônus tributários sobre riquezas inexistentes, fatos aleatórios, negócios jurídicos meramente presumidos, permitindo disfarçado confisco de bens.”⁴¹

Sacha Calmon Navarro Coêlho, outrossim, entende ser inconstitucional essa substituição tributária “para frente”, porém sustenta que, por uma questão de pragmatismo, entende o seguinte:

⁴¹ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 152.

(...) a questão estratégica mais conveniente é extrair da auto-aplicabilidade do § 7º do art. 150 da Constituição Federal (instituído pela EC nº 3) o antídoto jurídico contra os venenos que a sua própria prática propicia. Além do mais os tribunais superiores tendem para a constitucionalidade do regime em análise. Dos males, o menor. Interessa-nos prover a defesa dos contribuintes e a preservação do princípio da não-cumulatividade.⁴²

Quando fala em antídoto, quer referir-se o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho à busca da efetivação da parte final da redação desse § 7º, a saber, o imediato e preferencial ressarcimento do tributo pago, caso não se realize o fato gerador presumido na substituição.

O STF já se posicionou acerca disso da seguinte forma:

Ementa

Tributário. Estado de São Paulo. ICMS. Produtos Derivados de Petróleo. Comércio atacadista. Regime de substituição Tributária.

O Plenário do STF, no julgamento do RE 213.396, Relator Min. Ilmar Galvão, concluiu pela constitucionalidade do regime de substituição tributária, relativamente à distribuição de veículos automotores ainda que instituído antes do advento da EC 03/93.

Entendimento que à ausência de peculiaridades relativamente à mencionada atividade, tem aplicação ao presente caso.

Acórdão que não dissentiu dessa orientação.

Recurso não conhecido.⁴³

Por fim, quanto à possibilidade de o substituto recuperar a importância que compulsoriamente teve que pagar por fato de terceiro, cumpre esclarecer que ela restará na exclusiva dependência de sua vontade. Vale dizer: ao próprio substituto competirá, na medida em que exerce certo poder sobre a riqueza que desencadeia a cobrança do débito tributário, reter ou não uma parcela dessa quantia. Afirma Sacha Calmon que essa recomposição patrimonial é estudada na “*teoria do regresso*”, própria ao Direito Privado e também ao Direito Público⁴⁴.

No entanto esse professor alerta que, para que se efetive a recuperação dessa verba, não pode o substituto cogitar se valer da chamada sub-rogação

⁴² COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 709.

⁴³ Supremo Tribunal Federal, 1ª turma, RE 202.715/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 26/10/1999, DJ 17/12/1999. Disponível em: <www.stf.gov.br>

⁴⁴ Ver COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 696.

legal prevista no artigo 346⁴⁵ do Código Civil que é pressuposto da ação de ressarcimento ou ainda para se invocar direito de retenção. A razão disso, anota o professor:

O substituto *não paga dívida de outrem*. Paga *tributo* do qual ele próprio é *sujeito passivo* (o substituído é que deveria ser sujeito passivo). O regresso é econômico e deve dar-se de imediato (o laticinista pagando ao produtor de leite o preço do mesmo diminuído do imposto, que pagará como *substituto*, só para exemplificar). O tema é *tributário*. Está no CTN. Petição, ação e processo são desnecessários. O próprio mecanismo dos negócios encarrega-se de recompor a situação.⁴⁶

4. Responsabilidade tributária por transferência

A responsabilidade por transferência, consoante já se anotou, surge a uma terceira pessoa que não o contribuinte por razão de fato posterior ao evento gerador da obrigação tributária, ou seja, depois de identificado o sujeito passivo direto, qual seja o contribuinte que, por razões diversas, não cumpriu a obrigação avertada.

Ademais, importa ressaltar que o dever imposto ao responsável por transferência equivale, em exata medida, à prestação exigível do contribuinte, de modo tal que se este adimplir a obrigação nada será exigido do responsável.

Os artigos 129 a 135 do CTN cuidam de disciplinar as modalidades mais importantes de responsabilidade pessoal por transferência de dever relativo a pagamento de tributos, quais sejam a responsabilidade por sucessão (Seção II) e a responsabilidade de terceiros (Seção III).

Há que se esclarecer, brevemente, que a responsabilidade tratada pela Seção IV do Capítulo V ("Responsabilidade Tributária") do CTN diz respeito à atribuição de responsabilidade a pessoas pelo cometimento de infrações e não pelo descumprimento da obrigação de pagar tributos, consoante os casos de responsabilidade supra-referidos; ou seja, os agentes que incorrerem na prática de ilícitos fiscais (não se cuida aqui de ilícito penal, consoante defende Sacha

⁴⁵ "Art. 346. A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor: (...) III - do terceiro interessado, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte".(Código Civil/2002).

⁴⁶ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 696-697.

Calmon Navarro Coêlho⁴⁷) são quem pessoalmente serão responsabilizados pelo pagamento de multas (sanções fiscais), de tal sorte que restarão livres dessa responsabilidade as pessoas das quais são representantes (contribuintes originais).

No que concerne ao disposto no artigo 137 do CTN acerca dessa responsabilidade por infrações, o professor Sacha Calmon anota que “o intuito deste artigo é apenar pessoalmente os infiéis, os venais, que dolosamente agem para prejudicar os seus representados, ou clientes, ou as pessoas jurídicas das quais são órgãos.”⁴⁸

Outra questão a ser preliminarmente referida é a relativa ao fato de alguns autores, dentre os quais podem ser citados o saudoso mestre Rubens Gomes de Souza (conforme menciona Paulo de Barros Carvalho⁴⁹), e o professor Flávio de Azambuja Berti⁵⁰, considerarem a solidariedade como uma das causas motivadoras da transferência da responsabilidade.

A solidariedade é questão prevista pelos artigos 124 e 125 do CTN, verificando-se, ao revés do ocorre no caso da sucessão, quando um devedor é identificado e responsabilizado sem que se exclua da relação a outra pessoa obrigada.

Então o referido diploma legal preceitua dois tipos de solidariedade: o primeiro tipo é aduzido pelo inciso I do artigo 124, tal qual a “solidariedade natural” [“É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários *pro diviso* de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR)”⁵¹]; e o segundo tipo consta do inciso II desse mesmo artigo, qual seja a “solidariedade legal”, imposta por lei, vinculando por vezes pessoas que não tenham praticado o fato gerador. Neste caso é de se ter em vista que o Fisco, ao lançar mão desta espécie de solidariedade, procura vincular diversas pessoas para facilitar a cobrança do crédito tributário bem como garantir o seu recebimento. Veja-se, pois, o previsto nestes incisos I e II do artigo 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

⁴⁷ Ver COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 731.

⁴⁸ COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 740.

⁴⁹ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 301.

⁵⁰ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 367.

⁵¹ COÊLHO, S. C. N. *idem*, p. 686-687.

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

4.1. Responsabilidade por sucessão

Em se tratando de responsabilidade por sucessão há que se dizer que esta é constada quando ocorre a transferência da obrigação tributária do sujeito passivo diretamente relacionado ao fato gerador para outra pessoa física ou jurídica, que passará a figurar como sucessor.

Essa transladação da sujeição passiva decorre da "(...) venda de imóveis, demais aquisições ou remições de bens, morte do contribuinte e alienações societárias"⁵², de tal sorte que os débitos fiscais já constituídos em definitivo, ou que ainda estejam em via de sê-lo, ou mesmo aqueles que, desconhecidos, vierem a ser descobertos e lançados, podem ser imputados à pessoa do sucessor, desde que os respectivos fatos geradores tenham sido praticados pelos sucedidos até a data da sucessão. É o que reza o artigo 129 do CTN:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Essa responsabilidade dos sucessores pode ser classificada, para fins didáticos, em sucessão imobiliária, sucessão comercial e sucessão *inter vivos* e *causa mortis*, previstas estas sucessões no CTN, respectivamente, no artigo 130; nos artigos 132 e 133; e nos incisos I, II e III do artigo 132.

A sucessão imobiliária se verifica em caso de compra e venda de imóveis, ocasião em que haverá a transferência da responsabilidade do transmitente do bem ao adquirente deste, salvo quando conste do título aquisitivo do domínio útil, da posse ou da propriedade, a prova da quitação dos débitos tributários quando de sua averbação no Cartório do Registro Imobiliário (artigo 130 do CTN). Há ainda que se atentar para a disposição do parágrafo único desse artigo, segundo

⁵² GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 154.

o qual “no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço”, ou seja, o arrematante não sai onerado dessa hasta pública porquanto os débitos fiscais próprios ao bem imóvel já serão, neste ato, deduzidos do preço da arrematação.

A sucessão comercial, a sua vez, relaciona-se aos negócios societários que implicam alterações na estrutura jurídica das empresas, a saber, a configuração de fusão, transformação, ou ainda incorporação. Essas modalidades de negócios, uma vez efetuadas e registradas no órgão competente, fazem gerar responsabilidade tributária para as novas pessoas jurídicas formadas ou para as remanescentes (em que o sócio remanescente ou o espólio do antigo negócio prossegue na exploração da atividade, sob a mesma razão social ou outra, ou ainda sob firma individual), relativamente aos débitos fiscais da pessoa jurídica predecessora (contribuinte). Essa hipótese de responsabilidade encontra-se prevista no artigo 132 do CTN, cuja transcrição se segue:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho a disciplina legal do artigo acima referido deve ser estendida, outrossim, aos casos de cisão parcial ou total, haja vista a hipótese de cisão de uma pessoa jurídica estar inserida no rol das mutações empresariais. Ademais, acrescenta o professor que a doutrina vem admitindo tal entendimento “(...) até para evitar a elisão de débitos tributários pela via do planejamento fiscal (...) ao argumento de que o CTN é anterior à Lei n.º 6.404, de 15.12.1976, sobre as sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão.”⁵³

A disciplina dessa modalidade de responsabilidade por sucessão comercial continua no artigo 133 do CTN, no que concerne às hipóteses de

⁵³ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 716.

alienação de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial, ou profissional, em que o adquirente, seja pessoa natural ou jurídica, prossiga na exploração da respectiva atividade, sob a mesma razão social ou outra, ou ainda sob firma ou nome individual.

Nesse caso, a responsabilidade, à semelhança do dispositivo antecedente, poderá ser transferida do sujeito passivo originário da relação jurídico-tributário ao adquirente. Este, então, deverá responder pelos tributos constituídos até a data do ato, “I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade”; ou ainda, “II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.” (artigo 133 do CTN).

No caso do inciso II o adquirente somente será chamado a responder pelos débitos tributários do antigo negócio após o alienante ser devidamente cobrado, e não restar mais patrimônio para o adimplemento da obrigação tributária. Quanto ao limite de seis meses estipulado pela lei, a grande questão que surge é a de se saber se o adquirente assumirá responsabilidade integral pelos débitos no caso de o alienante, espertamente, iniciar nova atividade no mesmo ou em ramo diverso, transcorridos seis meses e um dia da data da alienação, por exemplo. Sacha Calmon Navarro Coêlho, a esse respeito, defende que “não deveria haver prazo algum para evitar burlas e garantir melhor os interesses da fazenda em face dos espertalhões”. E prossegue o professor: “A regra deixa os adquirentes em angústia, os de boa-fé. A regra não é justa nem para o Estado nem para os adquirentes.”⁵⁴

Por fim, reputa-se necessário mencionar a inclusão pela Lei Complementar n.º 118/2005 dos §§ 1º, 2º, e 3º a esse artigo 133 do CTN, que tratam precipuamente da exclusão da transferência de responsabilidade nos casos de alienação judicial nos processos de falência ou de recuperação judicial, salvo nos casos em que figurar como adquirente “I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4.º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de

⁵⁴ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 718.

qualquer de seus sócios”; ou ainda sujeito “III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.” (§ 2º do artigo 133 do CTN).

A respeito da inclusão desses referidos parágrafos à redação do artigo supramencionado, Sacha Calmon aponta duas preocupações legislativas, a saber:

(...) *primus*, evitar que a lei seja fraudada por credores do devedor, mediante operações simuladas com sócios, parentes e ‘comparsas’, os últimos mais difíceis de identificar; *secundus*, permitir que adquirentes de boa-fé tenham condições de assumir filiais ou unidades produtivas isoladamente, dando liquidez à massa e possibilitando sua recuperação judicial, sem que estes novos adquirentes fiquem com responsabilidade de débitos fixados na pessoa jurídica alienante.⁵⁵

A sucessão *inter vivos* ocorre quando se proceder a uma transferência de responsabilidade do transmitente ao adquirente ou remitente de bens não necessariamente imóveis, ao contrário do que se verifica na sucessão dita imobiliária. A previsão dessa responsabilidade tributária consta do inciso I do artigo 131 do CTN. “É o caso do comprador de um veículo automotor ficar responsável pelo IPVA devido pelo anterior proprietário; e o devedor praticar ato e remição, consistente no pagamento da dívida tributária, no caso de garantia real, permanecendo o bem em sua propriedade.”⁵⁶

A sucessão *causa mortis*, por derradeiro, “deriva do falecimento do contribuinte, passando a responsabilidade para o respectivo espólio, e, logo após a homologação da partilha, para os herdeiros”⁵⁷, até o limite da monta dos quinhões recebidos, estando prevista nos incisos II e III do artigo 121 do CTN.

4.2. Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros ou por terceiros possui tratamento específico no CTN. Nesse caso, pode-se dizer que o terceiro a quem se transfere a responsabilidade de cumprir a obrigação tributária, acaba por atuar como

⁵⁵ COELHO, S. C. N. Obra citada, p. 718.

⁵⁶ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 154.

⁵⁷ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Curso de Direito Tributário, v. 1, p. 237.

verdadeiro fiscal do contribuinte, zelando pelos interesses deste e, principalmente, do Fisco.

As hipóteses em que se verifica essa modalidade de responsabilidade tributária estão reguladas pelos artigos 134 e 135 do CTN, os quais serão estudados com maior afinco e profundidade no capítulo seguinte deste trabalho no que tange a responsabilidade dos sócios das sociedades limitadas. Considerados em apartado, esses dois artigos revelam dois grupos de responsabilidade de terceiros, quais sejam a responsabilidade em razão de intervenção ou omissão em alguns atos (artigo 134); e a responsabilidade em decorrência de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (artigo 135).

Ives Gandra da Silva Martins em referência a esses dois dispositivos legais desfere a seguinte opinião:

Pretendeu o legislador, de forma coerente, sem ter lapseado no uso inadvertido de infelizes expressões, mas, em contrário, com admirável precisão, punir solidariamente as falhas decorrentes de culpa e pessoalmente aquelas nascidas de dolo, razão pela qual se utilizou da aparente repetição de pessoas nos artigos 134 e 135, fulminando a interpretação menos avisada daqueles que pretendem ver no artigo 135 responsabilidade solidária elencada (sic).⁵⁸

Dispõe o artigo 134 do CTN:

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

⁵⁸ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 5, p. 35-36.

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.

Essa espécie de responsabilidade por transferência, a despeito do emprego da expressão “solidariedade” pelo *caput* do dispositivo supra, não decorre pura e simplesmente de solidariedade, mas sim é caso de responsabilidade subsidiária. Vale dizer: fica claro a partir da leitura desse artigo que as pessoas arroladas em seus incisos somente responderão subsidiariamente pelos tributos devidos pelos contribuintes em caso “de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” destes, e somente “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

Nesse sentido, esta é a lição do mestre Hugo de Brito Machado:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo. De modo algum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados, etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.⁵⁹

Destarte, sendo possível se efetuar a cobrança do tributo diretamente do contribuinte, não se configurará qualquer transladação da sujeição passiva na relação jurídico-tributária.

O Código Civil, em seu artigo 264, diz haver solidariedade “quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”. Então no que concerne à solidariedade passiva, o credor tem o direito de escolher um devedor e exigir dele o pagamento

⁵⁹ MACHADO, H. B. Obra citada, p. 109.

da totalidade da dívida, salvo se houver o benefício de ordem, o que na sistemática do CTN foi banido pelo parágrafo único do seu artigo 124.

Diante disso, resta patente que, consoante lição do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁰, não resulta essa modalidade de responsabilidade de uma autêntica e imediata solidariedade, porquanto se isto se verificasse, o terceiro encontrar-se-ia no mesmo patamar do contribuinte em se tratando da exigibilidade da obrigação tributária pelo Fisco. Então, como já se disse, os responsáveis somente se tornam “solidariamente” obrigados, conjuntamente com o sujeito passivo direto, diante da impossibilidade de se exigir deste o adimplemento da obrigação principal, e ainda se, ativa ou omissivamente, tiverem participado do fato gerador.

Nesse sentido exemplifica José Eduardo Soares de Melo:

(...) o inventariante (administrador e representante do espólio – art. 991 do Código de Processo Civil) terá de pagar tributo relativo a negócios realizados (locação, alienação de bens, etc.), no caso de ter se utilizado do respectivo numerário, e desde que o espólio não possua valores suficientes para arcar com o respectivo encargo.⁶¹

Outro caso é o do tabelião que “passa escritura de compra e venda de imóvel e não exige o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI). Na hipótese de não ser mais possível cobrar das partes, ficará responsável pelo imposto”.⁶²

O saudoso mestre Aliomar Baleeiro acerca desse artigo 134 tece o seguinte comentário:

O dispositivo repousa na presunção de que as pessoas nele indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamento de tributos, etc. Se, temerariamente, nos atos praticados por elas ou nas omissões que cometeram, tomarem impossível o cumprimento da obrigação principal – o pagamento dos tributos em tempo útil, pagarão solidariamente não só esse tributo, senão também juros de mora e mais a multa de caráter estritamente moratório. (...)⁶³

⁶⁰ Ver COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 720-721.

⁶¹ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 158.

⁶² COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 721.

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, p. 491.

Há ainda que se comentar o parágrafo único desse artigo 134 o qual prescreve a transmissibilidade aos terceiros responsáveis também das multas de caráter moratório, correspondentes a uma penalidade pelo descumprimento da obrigação principal, a saber o não pagamento do tributo ou ainda seu pagamento a menor ou fora do prazo previsto em lei. “As demais multas, as que punem o descumprimento de deveres instrumentais, não são transferíveis”.⁶⁴

Com exceção das multas dessa natureza (moratória), pois, ficam esses responsáveis excluídos de qualquer outra penalidade (multas punitivas). Restam eles, portanto, circunscritos apenas ao pagamento do principal e dos acréscimos decorrentes de seu atraso “(principal e multa moratória), respondendo também por juros de mora e correção monetária”.⁶⁵ No caso da sucessão, diferentemente, o CTN silencia quanto à sub-rogação dos responsáveis sucessores no pagamento dessas multas, haja vista não terem contribuído para a prática de qualquer ilícito gerador da obrigação tributária.

Agora, quando as pessoas relacionadas no artigo 134, bem como os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, agem com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, ficam pessoalmente responsáveis pelas infrações que cometem. É o que se observa da leitura do artigo 135 do CTN, *in verbis*:

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.

Acerca do teor desse dispositivo legal, José Eduardo Soares de Melo assinala o que se segue:

⁶⁴ COELHO, S. C. N. *Obra Citada*, p. 704.

⁶⁵ MARTINS, I. G. da S. (coord.). *Curso de Direito Tributário*, v. 1, p. 237.

Esta norma cuida da exigência tributária direta de terceiros que praticaram atos irregulares, em nome dos contribuintes, sem determinar a prévia, ou concomitante, exigência destes.⁶⁶

Tendo em vista, então, que os responsáveis acima mencionados atuam representando os interesses de outrem, seja, por exemplo, o representante de incapaz, o mandatário de outra pessoa ou ainda o representante legal de uma pessoa jurídica, com responsabilidades perante terceiros e perante o Estado, se agirem de forma displicente (*culpa in vigilando*), infringindo lei, contrato social ou estatuto, ou com abuso de poder, de modo tal que prejudiquem seus representados, responderão diretamente com seus bens particulares pelas faltas em que incorrerem.

A esse respeito, outrossim, Aliomar Baleeiro faz a seguinte anotação:

Nesses casos, além das categorias de pessoas arroladas no art. 134, que passam a ser plenamente os responsáveis pelos créditos tributários - e não apenas solidárias estritamente em caso de impossibilidade de cumprimento por parte do contribuinte -, ficam na mesma situação os mandatários, prepostos e empregados, assim como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, em geral.⁶⁷

Sacha Calmon Navarro Coêlho, entende que esse artigo 135 prevê a transferência plena da responsabilidade para o terceiro, senão vejamos:

(...) o art. 135 retira a "solidariedade" e "subsidiariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.⁶⁸

Hugo de Brito Machado, a seu turno, espousa entendimento diverso. Veja-se:

No 5.º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de qualquer das

⁶⁶ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 158.

⁶⁷ BALEEIRO. Obra citada, p. 491.

⁶⁸ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 724-725.

peças no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. A lei diz que são *peçoalmente* responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.⁶⁹

Ademais, urge aqui se ressaltar de forma breve, já que este assunto será melhor estudado na seqüência, que, conforme entende Sacha Calmon Navarro Coêlho, a lei a que se refere esse artigo 135 (“infração de lei”) não é a lei tributária, mas sim “a lei extratritutária civil, societária, comercial, regulatória, etc”.⁷⁰ Caso se tratasse de lei tributária, o mero não pagamento do tributo configuraria infração de lei, de tal sorte que às pessoas relacionadas no artigo em questão seria imputada a responsabilidade pessoal.

Proceder-se-á, agora, a uma análise mais apurada dessa modalidade de responsabilidade, mais especificamente aquela irrogada aos sócios e sócios-administradores das sociedades limitadas.

CAPÍTULO III - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NAS SOCIEDADES LIMITADAS

1. Da inaplicabilidade do artigo 134, VII do CTN aos sócios das sociedades limitadas

Consoante já se averbou alhures, é a própria sociedade que, em regra, ao longo de sua vida social, enquanto pessoa jurídica diversa das pessoas de seus membros, responderá pelas obrigações sociais contraídas junto a terceiros com quem tenha travado relações. Vale dizer: as pessoas jurídicas possuem personalidade jurídica (fictícia) e patrimônio próprios, de modo tal que quando atuam, fazem-no em seu próprio nome.

A esse propósito, atente-se para excerto extraído do artigo “Responsabilidade dos Sócios pelas Dívidas Tributárias da Empresa”:

(...) quem muito bem discorre sobre a Responsabilidade Civil das Pessoas Jurídicas é Caio Mário da Silva Pereira (Instituições de Direito Civil, vol. I, 14ª ed., Forense, pág. 217) quando proclama: “(...) Dês que (sic) se tenha em vista um negócio jurídico realizado nos limites do poder conferido pela lei e pelo

⁶⁹ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 113.

⁷⁰ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 722.

estatuto, deliberado pelo órgão competente e realizado por quem é legítimo representante, a pessoa jurídica é responsável, está adstrita ao cumprimento da palavra empenhada e responde com seus bens pela inobservância do compromisso. (...)”.⁷¹

No tocante às sociedades limitadas, cumpre reforçar que a qualificação desse tipo societário, a saber, de responsabilidade limitada, é pertinente à responsabilidade dos sócios, e não da sociedade, que responde ilimitadamente com seu patrimônio pelas obrigações sociais contraídas em seu nome.

Ademais, sublinhe-se que com relação às sociedades limitadas, outrossim, segue-se a linha de raciocínio aplicável às pessoas jurídicas em geral, mas com a peculiaridade de que neste caso a regra é a de que os sócios tenham sua responsabilidade limitada ao total do capital social, conforme reza o artigo 1.052 do Código Civil/02, apenas respondendo solidária e subsidiariamente pela importância subscrita mas não integralizada desse capital.

Uma vez integralizado o capital social, pois, não há mais que se falar em responsabilidade solidária dos sócios em relação às obrigações da sociedade. Entretanto, como já se comentou, há disposições legais que autorizam seja afastada essa regra da limitação, dentre as quais está o artigo 135 do CTN, que no entender de Waldecy Lucena, não passa de norma “anódina”, repetição do previsto no “Decreto n.º 3.708, de 1919, artigo 10, e no Decreto-Lei n.º 2.627 de 1940, artigo 121 e § 1º, reproduzida na Lei 6.404, de 1976, artigo 158, como de resto, agora, figura no artigo 1.080, do CC/02”.⁷²

A grande controvérsia exsurge quando se predica o artigo 134 do CTN como ensejador de responsabilidade pessoal aos sócios das sociedades limitadas. Oportunamente, faz-se necessário reproduzir novamente o artigo 134 do CTN, na parte que interessa agora analisar. Segue-se a transcrição:

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:

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

⁷¹ SILVA, Cássius Silva; CÔRREA, Luiz Artur de Paiva; ROCHA, Públio Emílio. A Responsabilidade dos Sócios pelas Dívidas Tributárias da Empresa. *Jornal Trabalhista*, v. 16, n. 782, p. 3.

⁷² LUCENA. J. W. Obra citada, p. 910.

Insta ressaltar que a questão central aqui é a de perquirir-se a aplicabilidade ou não do disposto nesse inciso aos sócios das sociedades limitadas, haja vista fazer referência adrede às sociedades de pessoas.

A doutrina e os tribunais, conforme ensina Waldecy Lucena, sempre entenderam “que a responsabilidade ilimitada dos sócios das sociedades de pessoas não alcançava os membros da sociedade por quotas (a atual sociedade limitada)”⁷³, restando a responsabilidade desses sócios-quotistas adstrita à importância total do capital social.

Entretanto com o advento do CTN, o Supremo Tribunal Federal, que possuía até então jurisprudência pacífica no sentido de reconhecer a irresponsabilidade dos sócios quotistas por dívidas fiscais da sociedade, hesitou quando o Fisco intentou estender a aplicação do inciso VII do artigo acima transcrito também aos sócios das sociedades por quotas, sob a alegação de que a doutrina brasileira em sua grande maioria incluía esse tipo societário na categoria das sociedades de pessoas.

A esse propósito esclarece Waldecy Lucena:

(...) o Ministro Cordeiro Guerra, embora afirmasse que “é indiscutível que, antes da promulgação do C.T. Nacional – Lei n.º 5.172, de 25/10/66, o eg. STF sempre entendeu que os bens particulares dos sócios não podiam ser penhorados em razão de dívida fiscal contraída pela sociedade limitada já dissolvida (R.T.J. 48/87)”, veio de acolher a tese fazendária e, considerando com a maioria doutrinária a por quotas como sociedade de pessoas, concluiu que aos quotistas haveria de se aplicar o disposto no artigo 134, VII, do C.T.N.⁷⁴

Waldecy Lucena quis se reportar na passagem acima reproduzida à posição adotada pelo Ministro Cordeiro Guerra que, no R.E. n.º 80.249, foi vencido, prevalecendo o entendimento pregresso correspondente ao julgamento do R.E. n.º 36.488 488 (2ª Turma, 21/8/68, in R.T.J 48/87), resumido pelo então Ministro Leitão de Abreu, que redigiu a ementa desta forma:

Ementa: Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Executivo fiscal. Bens particulares dos sócios. Não respondem pelas dívidas fiscais contraídas

⁷³ LUCENA. J. W. Obra citada, p. 908.

⁷⁴ LUCENA. J. W. Idem, *ibidem*.

por sociedade limitada já dissolvida. Não incidência, no caso, do art. 134, VII, do Código Tributário Nacional. Recurso não conhecido.⁷⁵

Mais tarde o próprio Ministro Cordeiro Guerra deu-se por vencido, sucumbindo a essa interpretação que restou pacificada pela Suprema Corte, segundo a qual não se qualificam as sociedades por quotas de responsabilidade limitada (leia-se hoje, “sociedades limitadas”, consoante passaram a ser denominadas pelo novo Código Civil), como sendo de pessoas, mas sim como sociedades mistas, de pessoas e de capitais, porquanto não incidiria sobre seus sócios a responsabilidade preceituada pelo artigo 134 do CTN. Vale dizer: não se poderia responsabilizar pessoalmente os sócios das limitadas por dívida fiscal da sociedade no caso de liquidação desta, uma vez que não se trata a limitada de uma sociedade de pessoas.

Nesse sentido já esposou entendimento no eg. STF o grande tributarista Aliomar Baleeiro. Segue-se, pois, excerto de seu voto prolatado no julgamento do R.E. n.º 70.870:

Sociedades de pessoas no art. 134 do CTN, - já escrevemos noutra oportunidade, são as em nome coletivo e semelhantes, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada. (...) a sociedade de responsabilidade limitada não se constitui exclusivamente intuitu personae.⁷⁶

Tavares Paes, ao comentar o artigo sob comento, deixou claro, outrossim, que agasalha a tese de que a “sociedade por quota de responsabilidade limitada” não se trata de uma sociedade de pessoas, razão pela qual não exsurge aos seus sócios a responsabilidade decorrente do não cumprimento por parte do contribuinte da obrigação tributária principal e das penalidades de caráter moratório. Desse modo, assinalou o doutrinador que as “Sociedades de pessoas, mencionadas no inc. VII, são as sociedades em nome coletivo e outras com cunho personalista”⁷⁷, de tal sorte que do rol das sociedades de pessoas devem ser excluídas as anônimas e também as limitadas.

⁷⁵Supremo Tribunal Federal, 2ª turma, RE 80.249/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra. Julgamento: 19/03/1982, DJ 30/04/1982. Disponível em:<www.stf.gov.br>

⁷⁶Supremo Tribunal Federal, 1ª turma, RE 70.870/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Julgamento: 08/06/1973, DJ 05/10/1973. In: R.T.J. 76/599. Disponível em:<www.stf.gov.br>

⁷⁷PAES, P. R. Tavares. Comentários ao Código Tributário Nacional

No tocante à classificação das sociedades em de pessoas ou de capitais, de há muito efetuada pela doutrina, em que pesem as inúmeras críticas lançadas a essa divisão, acoimada, por vezes, de ilógica ou irracional, Waldecy Lucena procede à seguinte distinção:

Nas primeiras, sua criação e funcionamento decorrem do *intuitus personae*, isto é, os sócios criam e dirigem a empresa, em razão do recíproco conhecimento e da mútua confiança. Por isso mesmo, há restrições quanto à cessibilidade das quotas a estranho, enquanto a morte, interdição, ou falência de um dos sócios podem acarretar sua dissolução. Nas segundas, importa a contribuição pecuniária, o *intuitus pecuniae*, sem qualquer consideração de ordem pessoal em relação ao sócio. Daí a livre cessibilidade das ações e a total desconsideração da morte, interdição ou falência do sócio.⁷⁸

Diante disso, vê-se que se cuida de tarefa complexa a de enquadrar a sociedade limitada num ou noutro grupo, o que motiva fervorosas dissidências no campo doutrinário. Há quem as classifique como sociedades de natureza mista, híbrida, intermediária, de transição, ou seja, uma terceira espécie de sociedade. Aliás, na prática, pode-se observar sociedades limitadas estruturadas contratualmente para serem tidas, simultaneamente, tanto como de pessoas quanto de capital.

Waldecy Lucena situa alguns doutrinadores em uma ou outra corrente, assim:

Consideram-na como de pessoas, entre nós, Cunha Peixoto, Fran Martins, Waldemar Ferreira, Pontes de Miranda e Rubens Requião, enquanto Pedro Barbosa Pereira a tem como sociedade de capitais.⁷⁹

Rubens Requião efetivamente entende que as sociedades limitadas correspondem a sociedades de pessoas, porém faz pertinente observação acerca da possibilidade de lhes ser, em dada hipótese, atribuído caráter capitalístico, senão vejamos:

Temos, para nós, que a sociedade limitada constitui sociedade de pessoas: não podemos, porém, deixar de nos impressionar com a circunstância de que os sócios, na elaboração do contrato social, podem dar-lhes um caráter *capitalístico*, quando permitem a cessão de quotas para estranhos, sem a

⁷⁸ LUCENA. J. W. Obra citada, p. 52.

⁷⁹ LUCENA. J. W. Idem, p. 58.

necessária anuência dos demais. Se na sociedade pode ingressar um estranho, é porque os sócios mantêm a sociedade mais em atenção ao seu capital do que à qualidade pessoal dos companheiros.⁸⁰

Waldecy Lucena, a seu turno, desfere o entendimento de que as sociedades de responsabilidade limitada afiguram-se como um “tipo social distinto, inclassificável como sociedade de pessoas ou de capitais”, de modo tal que estaria “ontológica e topologicamente situada entre uma espécie e outra”.⁸¹

Tendo em vista o advento do novo Código Civil, Eduardo Domingos Bottallo assevera que as novas regras trazidas por esse novel diploma legal reacenderam a velha discussão acerca da natureza das sociedades limitadas, qual seja a de se saber se continuariam estas, conforme escreve o professor, sendo tidas como mistas. Escreve o professor o seguinte:

(...) tais regras, são altamente prestigiadoras da condição pessoal dos sócios e não do volume de participação que têm no capital social, ao ponto de desequilibrar o peso desta última característica em relação ao da outra.⁸²

A despeito de toda essa discussão doutrinária travada em torno da problemática em tela, resta claro que é assente o entendimento no sentido de que não se trata a sociedade limitada pura e simplesmente de uma sociedade de pessoas, motivo pelo qual a seus sócios quotistas não se aplica o disposto no inciso VII do artigo 134 do CTN. Ou seja, não pode ser irrogada aos sócios das sociedades limitadas responsabilidade por débitos tributários atinentes à pessoa jurídica de que são membros, na hipótese em que esta não possa adimplir sua obrigação, e em que esses sócios tenham participado ou se omitido no que se refere à liquidação da sociedade.

⁸⁰ REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial, v. 1, p. 488.

⁸¹ LUCENA, J. W. Obra citada, p. 60.

⁸² GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 189.

2. Da responsabilidade dos sócios-administradores por atos praticados com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social

Retome-se agora a análise do artigo 135 do CTN, na parte em que é abordada a transferência de responsabilidade aos administradores das pessoas jurídicas de direito privado:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

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

Nos termos do que dispõe esse dispositivo legal, e haja vista cuidar a presente monografia das sociedades limitadas, cumpre anotar que os administradores deste tipo societário, aqui inclusos os sócios-gerentes, se agirem com excesso de mandato, infração de lei ou de contrato social, assumirão plena responsabilidade pelos débitos tributários respectivos.

Ressalte-se novamente que esse artigo não é hipótese de responsabilidade subsidiária de terceiro, tampouco de responsabilidade solidária. Nesse caso o terceiro responderá direta e pessoalmente pelos débitos tributários.

Sabe-se que, em regra, os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado não respondem pessoalmente por débitos tributários destas. No entanto, há a exceção, qual seja a de que surgirá tal responsabilidade quando esses débitos corresponderem a uma obrigação tributária decorrente da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Insista-se aqui no fato de que as sociedades possuem personalidade jurídica própria, diversa da de seus membros. Não obstante, resta evidente que não é a sociedade que, a rigor, pratica atos, haja vista não possuir existência material. Na realidade, os atos praticados pelos representantes da sociedade, em regra, reputar-se-ão como de iniciativa desta.

Assim dispõe o artigo 47 do Código Civil/02, in verbis:

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

Nesse sentido é que se afirma que os atos praticados pelo administrador enquanto representante da pessoa jurídica, desde que exercidos dentro dos limites dos poderes que o contrato social ou o estatuto lhe conferir (atos lícitos), obrigam a sociedade.

Entretanto, caso o administrador exceda-se no exercício de seus poderes, ou incorra na prática de atos irregulares, poderá ser responsabilizado pessoalmente. No caso, pois, da hipótese prevista pelo artigo 135, III, do CTN, será responsabilizado pelos débitos tributários da sociedade.

Em matéria de responsabilidade tributária, é questão das mais controvertidas a delimitação do alcance desse artigo 135, III, do CTN, ou seja, da determinação das circunstâncias e das hipóteses em que os administradores das pessoas jurídicas terão que responder pessoalmente pelo cumprimento da obrigação tributária em decorrência da prática de atos com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social.⁸³

Problema ainda maior se verifica no que respeita à possibilidade de aplicação desse comando legal aos sócios-gerentes das sociedades limitadas, haja vista a peculiaridade da limitação de responsabilidade própria a esse modelo societário. A esse propósito, comenta o professor Hugo de Brito Machado:

(...) em se tratando de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa.⁸⁴

Sacha Calmon Navarro Coêlho denota alguns pressupostos que, por residirem no elemento dolo, ensejam essa transferência de responsabilidade, a saber:

A dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade, v.g., é infração dolosa. A propósito a responsabilidade dos sócios. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento da obrigação tributária igualmente a propósito a responsabilidade

⁸³ Ver MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 110.

⁸⁴ MACHADO, H. de B. Idem, ibidem.

prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência.⁸⁵

Importa aqui se esclarecer que o dispositivo legal sob comento é dirigido às pessoas naturais que exercem uma função de gerência em pessoas jurídicas de direito privado, inclusas dentre estas as sociedades (artigo 44, II, do Código Civil /02⁸⁶).

Assim, para que um sócio seja atingido por tal regra, precisa restar na condição, outrossim, de administrador da sociedade, pois, caso contrário, não terá que responder pelos débitos tributários desta nos termos do artigo 135, III, do CTN. "Ora, por uma questão até de bom senso (é o que sempre busca o direito), não há como responsabilizar pessoalmente quem jamais exerceu o comando da sociedade e não concorreu de forma alguma para a prática do fato gerador e conseqüente existência do débito tributário".⁸⁷

A esse respeito, Sacha Calmon Navarro Coêlho e André Mendes Moreira, pertinentemente, lançam mão de ensinamento de Renato Becho. Veja-se:

"A responsabilidade do sócio e a responsabilidade do administrador da sociedade não se confundem. Como ser sócio e ser administrador significa ter condutas distintas, em campos diferentes, as responsabilizações também são diversas. Há uma figura, a do sócio-gerente, que reúne em uma única pessoa as duas figuras. Quando isso ocorrer, passa a ser possível a punição de um agente pelas duas áreas de atividade, já que as está acumulando."⁸⁸

A diferença básica entre administrador e sócio não-administrador consiste no fato de que o primeiro corresponde a órgão através do qual a sociedade se manifesta, sendo responsável pela gerência do negócio empresarial; ao passo que o segundo é "mero prestador de capital, ou seja, sócio capitalista sem ingerência na administração social"⁸⁹, razão pela qual não responde, via de regra, pelo que se sucede na empresa.

⁸⁵ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 727.

⁸⁶ "Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: (...) II - as sociedades; (...)" (Código Civil/02).

⁸⁷ SILVA, Cássius Silva; CÔRREA, Luiz Artur de Paiva; ROCHA, Públio Emílio. A Responsabilidade dos Sócios pelas Dívidas Tributárias da Empresa. *Jornal Trabalhista*, v. 16, n. 782, p. 4.

⁸⁸ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 200.

⁸⁹ LUCENA, J. Waldecy. Obra citada, p. 902.

Nesse sentido, no que concerne ao uso da firma⁹⁰, Waldecy Lucena procede à seguinte distinção:

(...) O sócio não-gerente/não administrador não pode usar da firma social. Havendo gerente, somente este a pode usar (Decreto 3.708, art. 13; CC/02, art. 1.040). Mas, se omissos o contrato social na indicação do gerente/administrador, todos os sócios poderão usar da firma social (Decreto 3.708, art. 13; CC/02, art. 1.060, p.u., este em interpretação extensiva). Todos então são gerentes/administradores. Raro, de conseguinte, obre o sócio indevidamente ou abuse da firma social, quando haja gerente em exercício. E se o fizer, responde nos termos dos dispositivos indicados (...).⁹¹

Anote-se que o novo Código Civil passou a permitir a designação de administradores não-sócios, o que poderá ocorrer através de previsão expressa em cláusula do contrato social. Então, se o contrato assim permitir, faz-se necessária a aprovação desse administrador pela unanimidade dos sócios, enquanto o capital ainda não restar integralizado; e por no mínimo dois terços, se a integralização já houver se consumado. Ou ainda poderá ocorrer a designação do administrador em ato separado, mediante termo de posse no livro de atas da administração.⁹²

Entretanto, conquanto seja a tendência e, muitas vezes, a necessidade das atuais empresas, designar como dirigentes de seus negócios pessoas estranhas ao corpo social mas que apresentem uma formação técnica especializada, é comum ainda que os próprios sócios exerçam a gerência da sociedade. São os chamados sócios-gerentes os quais, se vierem a praticar ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, enquadrar-se-ão na hipótese legal do artigo 135, III, do CTN.

Hugo de Brito Machado Segundo, nessa linha de pensamento, faz a seguinte consideração:

⁹⁰ Em nota de rodapé Waldecy Lucena esclarece que "Usar da firma social e gerir negócio em nome da sociedade são expressões sinônimas (...)." (LUCENA, J. W. Obra citada, p. 428)

⁹¹ LUCENA, J. Waldecy. Obra citada, p. 428.

⁹² Art. 1.061. Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de dois terços, no mínimo, após a integralização; Art. 1.062. O administrador designado em ato separado investirá-se no cargo mediante termo de posse no livro de atas da administração. (Código Civil/02).

Só aquele que age em nome da sociedade pode, nessa condição, cometer infrações ao contrato ou à lei, capazes de responsabilizá-lo pessoal e ilimitadamente. O sócio que não tem poderes de direção ou gerência, nada obstante a insistência de algumas autoridades fiscais, não é responsável pelas dívidas da sociedade. Nesse sentido já é pacífica a jurisprudência.⁹³

É preciso se ter em conta, todavia, de um lado, o CTN, e de outro, as novas regras acerca da responsabilidade dos administradores das sociedades aduzidas pelo novel Código Civil, sobre o que Sacha Calmon Navarro Coêlho e André Mendes Moreira fazem a seguinte ponderação:

(...) no que se refere à responsabilidade pelas dívidas das empresas, a matéria continua sendo regida pelo Código Tributário Nacional, que é lei complementar *ratione materiae* e não poderia, por conseguinte, ter suas disposições alteradas por lei ordinária (*in casu*, a Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o novo código Civil). Contudo haverá hipóteses em que, devido a previsões do NCC que obrigam o administrador a responder solidária e ilimitadamente pelos débitos da empresa, o mesmo se tomará responsável pelas dívidas tributárias (quem pode o mais – responder por todas as dívidas da sociedade - pode o menos - ser cobrado pelos tributos da firma).⁹⁴

Então, importa analisar-se com cautela a apuração de responsabilidade tributária dos administradores (e sócios-administradores) das sociedades limitadas à luz do novo Código Civil, visto que este não apresentou sobre o tema qualquer modificação, e nem poderia fazê-lo, vez que não teria o poder de revogar nenhuma disposição legal do CTN, o qual se trata de lei complementar.

Sacha Calmon Navarro Coêlho e André Mendes Moreira, contudo, como já se citou, entendem que o Fisco, apesar de possuir as regras do CTN como esteio para responsabilização de administrador que exceda seu mandato ou infrinja lei, contrato social ou estatuto, poderá também imprimir-lhe responsabilidade conforme o Código Civil, nos casos em que este não guarde nenhuma incompatibilidade ou não discipline de maneira similar a mesma matéria já regulada pelo CTN. Assim sustentam esses autores:

(...) se o administrador responde *pelos atos que praticar antes de requerer a averbação* do instrumento de sua nomeação, e se estes atos geram obrigações

⁹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária dos Sócios-Gerentes nas Sociedades Limitadas. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo, n. 21, p. 548.

⁹⁴ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 199.

tributárias não adimplidas, por interferência lógica deduz-se que o administrador fica responsável, solidariamente com a sociedade, pelas obrigações tributárias a que deu causa.

Não há incompatibilidade com o CTN, tampouco derrogação do mesmo.(...)

Por outro lado, o mesmo raciocínio não se aplica ao disposto no art. 1.016 do NCC, que prediz:

“Art.1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

(...) entretanto tal dispositivo não poderá ser utilizado pelo Fisco para responsabilização *tributária* do administrador, uma vez que é o CTN que regula os casos em que gerentes, administradores e diretores responderão pelos débitos tributários da sociedade por culpa ou dolo dos mesmos. (...) Há, aqui, uma impossibilidade de se aplicar o novel dispositivo às relações tributárias, em face da mesma matéria já regulada por lei específica.⁹⁵

Em se tratando da sociedade limitada, cumpre esclarecer que não consta do capítulo dedicado a sua disciplina no novo Código Civil qualquer dispositivo que disponha acerca da responsabilidade dos administradores desse tipo societário. Entretanto, o artigo 1.053⁹⁶ desse diploma legal prevê que as regras das sociedades simples regerão supletivamente as sociedades limitadas. Ademais, esse mesmo dispositivo legal, em seu parágrafo único, autoriza ainda que seja prevista no contrato social a regência supletiva da sociedade limitada pelas regras próprias às sociedades anônimas.

No caso, então, em que o ato constitutivo das sociedades limitadas preveja sua regência supletiva pelas regras das sociedades anônimas, mais especificamente quanto à responsabilização dos administradores, aplicar-se-á a regra contida no artigo 158⁹⁷ da Lei n.º 6.404/1976 (mais conhecida como Lei das S/As).

⁹⁵ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 203.

“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.” (Código Civil/02).

⁹⁶ “Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima. (Código Civil/02).

⁹⁷ Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

- I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
- II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de

Aqui, novamente, faz-se oportuno transcrever lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho e André Mendes Moreira, a saber:

(...) a hipótese é similar à do CTN, que torna o administrador pessoalmente responsável pelos tributos devidos pela sociedade quando o mesmo agir com dolo, violando a lei ou o estatuto social (art. 135,III, do CTN ...).

(...) o disposto na Lei n.º 6.404/1976 acerca da responsabilidade do administrador de S/A não influi na responsabilização do mesmo pelas dívidas tributárias da empresa, a qual já é regida pelo que já está posto no Digesto Tributário.⁹⁸

Destaque-se, ainda, que para que se verifique a transferência de responsabilidade de que cuida esse artigo 135 do CTN, não basta ser diretor, gerente, ou representante, mas para além desse requisito, há outro no sentido de que o débito fiscal a ser transferido tenha sido gerado em decorrência da prática de ato com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Resta patente, pois, que nas sociedades limitadas, os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital social, não respondem por débitos fiscais da sociedade, exceto quando estes incorrerem na prática de ato com excesso de poderes, ou infração de lei ou contrato social. Ademais, configurada uma dessas hipóteses, somente há que se falar em responsabilização daquele que tenha gerido a sociedade limitada (seus sócios-administradores), de modo tal

agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral.

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

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

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

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

(Lei n.º 6.404/1976).

⁹⁸ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 207.

que os meros quotistas, sem poderes de gestão, não serão atingidos pela regra constante do artigo 135, III, do CTN.

2.1. Do não pagamento de tributo

Tendo em vista o artigo 135, III, do CTN, há que se voltar a atenção para um grande problema que avulta no campo doutrinário, qual seja o de se delimitar aquilo que configura um ato praticado com excesso de poderes, ou então o que caracteriza infração de lei ou contrato social, para fins de aplicação desse dispositivo aos sujeitos nele arrolados.

Nesse sentido, a questão que suscita maiores discussões é a de se considerar o simples não pagamento de um tributo devido pela sociedade uma infração à lei, o que ensejaria a responsabilização pessoal dos sócios-gerentes, ou seja, a aplicação do inciso III, do artigo 135, do CTN.

Em que pese a opinião defendida pela Fazenda Pública, no sentido de que o mero não recolhimento de tributo, nos termos do artigo 135 do CTN, configura infração de lei, há doutrinadores e julgados dos Tribunais que se posicionam em sentido contrário.

Hugo de Brito Machado filia-se à corrente que entende não configurar o simples não pagamento de tributo uma infração de lei, senão vejamos:

Há quem entenda, e assim decidiu, em alguns casos, o Tribunal Federal de Recursos, que o não recolhimento do tributo constitui infração da lei suficiente para ensejar a aplicação do art. 135, III, do CTN. Não nos parece que seja assim. Se o não pagamento do tributo fosse infração à lei, capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco. Aliás, inexistiria essa limitação mesmo em relação a terceiros.⁹⁹

Hugo de Brito Machado Segundo, nesse sentido, reputa incoerente a tese defendida por alguns doutrinadores que, tendo em vista a inviabilidade da extinção da figura das sociedades limitadas, afirmam que não seria qualquer inadimplemento hipótese de infração à lei consoante o artigo 135 do CTN, mas apenas o inadimplemento de tributos. Assim assevera o autor:

⁹⁹ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 110.

Dizemos incoerente porque nada há no sistema jurídico que fundamente tal raciocínio. A lei tributária não é diferente das demais, e se o não pagamento de um tributo é infração à lei, o não pagamento do 13.º salário também o é. Além disso, as leis que cuidam da responsabilidade de sócios e dirigentes de sociedades comerciais não estabeleceram essa distinção, nem tampouco o artigo 135, III, do CTN, não cabendo ao intérprete fazê-la.

(...)

Não se justifica, portanto, que a responsabilidade do sócio-gerente seja uma perante o direito trabalhista, comercial e civil, e outra inteiramente diversa no âmbito de direito tributário.¹⁰⁰

Eduardo Domingos Bottallo, ademais, explica que o que pode conduzir à responsabilização pessoal do diretor, gerente ou administrador “é a **causa** do não pagamento, mas **jamais este próprio efeito, tomado isoladamente**”. Assim, para o professor, faz-se necessária a apuração das causas da inadimplência, observando-se se dentre elas poderiam ser identificados “*atos capazes de serem enquadrados como ‘excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social, ou ao estatuto.*”¹⁰¹

Fábio Ulhoa Coelho, em linhas gerais, predica em que situação o administrador de uma sociedade passará à condição de responsável perante o Fisco, a saber:

Em termos gerais, se a sociedade limitada possuía o dinheiro para o pagamento do tributo, mas o seu administrador o destinou a outras finalidades, este é responsável perante o fisco; mas, se ela não dispunha do numerário, não é cabível a responsabilização do administrador. Para facilitar o exame da matéria, chamo a primeira situação de *sonegação*, e a segunda, de *inadimplemento*. O art. 135, III, do CTN deve ser interpretado no sentido de imputar ao administrador a responsabilidade pelas obrigações tributárias da sociedade limitada em caso de *sonegação*, mas não no de *inadimplemento*.¹⁰²

Sacha Calmon Navarro Coêlho, a seu turno, sustenta que “o simples não recolhimento de tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico, decorrente de lei ou de contrato”.¹⁰³ Entretanto, para o professor, o simples não pagamento de tributos devidos pela sociedade, conquanto configure uma ilicitude, não torna necessariamente os seus gerentes, diretores, administradores ou sócios

¹⁰⁰ MACHADO SEGUNDO, H. de B. Obra citada, p. 548-547.

¹⁰¹ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 192-193.

¹⁰² COELHO, F. U. Obra citada, p. 54.

¹⁰³ COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 725-726.

pessoalmente responsáveis pelo cumprimento dessa obrigação. Nessa linha de raciocínio, assevera o professor, outrossim, a necessidade de identificar na conduta infringente daqueles sujeitos a presença do elemento dolo.

Então, de acordo com o entendimento desse professor, revela-se de suma importância a identificação da presença ou não do dolo na conduta do administrador (ou sócio-administrador), porquanto a constatação desse elemento nos atos praticados por este ensejará sua pessoal responsabilização. Nesse sentido, então, leciona:

Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Não se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados. (...) ¹⁰⁴

Flávio de Azambuja Berti, de modo diverso, tendo por base o sistema dualista de responsabilidade adotado no Brasil, em que, para o professor, de um lado, está a responsabilidade subjetiva baseada na culpa, e de outro, a responsabilidade objetiva, fundamentada no risco, entende que, em regra geral, “o dever de ressarcimento pela prática de ilícito, ou omissão como no caso de não recolhimento da obrigação tributária, fundamenta-se na culpa ou na censura da conduta do agente” ¹⁰⁵.

Esse professor afirma, outrossim, que as hipóteses previstas nos artigos 134, VII, e 135, III do CTN cuidam de casos de responsabilidade subjetiva, fulcrados no elemento culpa, “na medida em que não há especificação quanto à simples responsabilidade decorrente do risco”. ¹⁰⁶

Por fim, Flávio de Azambuja Berti afirma que, a despeito de prevalecer em regra no ordenamento brasileiro a responsabilidade subjetiva, como é o caso, segundo entende, dos dispositivos supracitados, toda vez que o legislador pretender responsabilizar objetivamente (com base no risco) um terceiro pelo

¹⁰⁴ COELHO, S. C. N. Obra citada, p. 726.

¹⁰⁵ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 369.

¹⁰⁶ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Idem, *ibidem*.

adimplemento de obrigação tributária, deverá fazê-lo de forma expressa em lei, consoante se sucedeu com a Lei 8.620/93.

Mencione-se que o artigo 13¹⁰⁷ dessa lei que trata da Seguridade Social é alvo também de discussões em sede doutrinária e jurisprudencial, mormente porque procura atingir o patrimônio pessoal dos sócios das sociedades limitadas ao responsabilizá-los solidária e pessoalmente por débitos previdenciários.

Cumpra anotar aqui que no caso de redirecionamento da execução fiscal da sociedade para a pessoa dos administradores ou sócios-administradores, tendo-se em vista o disposto no artigo 135, III, do CTN, incumbe ao Fisco o ônus da prova da infração cometida.

Assim, é necessário que o Fisco comprove, de forma satisfatória, a realização dessa infração por parte dos sujeitos relacionados nos incisos do dispositivo sob comento. Do contrário, a demanda judicial apenas poderá ser aforada contra a pessoa jurídica de direito privado, de tal sorte que os referidos sujeitos não mais gozarão de legitimidade para figurar no pólo passivo do processo.

Nesse sentido, Flávio de Azambuja Berti anota, preliminarmente, o seguinte:

Aqueles que labutam no direito tributário no dia-a-dia dos fóruns e tribunais sabem que a jurisprudência é uníssona no sentido de somente permitir tal redirecionamento, em sede de execução fiscal, quando houver prova produzida pela Fazenda Pública que demonstre a efetiva prática de ato culposo por parte do sócio ou diretor da pessoa jurídica, além, evidentemente, da necessidade de restar demonstrado quem era o sócio-gerente quando da ocorrência do fato jurídico tributário inerente ao débito objeto da cobrança em sede executiva.¹⁰⁸

Entretanto, na seqüência, esse professor acrescenta que com a vigência do novo Código Civil, no caso de dissolução irregular da sociedade, (o que se estudará adiante) quando restará viabilizada a responsabilização pessoal dos sócios-gerentes, o redirecionamento das execuções fiscais já ajuizadas ou

¹⁰⁷ Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

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

¹⁰⁸ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 373.

passíveis de ajuizamento, poderá ser feito “independentemente da produção de provas por parte da Fazenda Pública, de que tais sócios ou diretores tenham incorrido na prática de atos culposos”.¹⁰⁹

No que respeita ainda à caracterização da infração de lei prevista no artigo 135 do CTN, faz-se oportuno anotar que Hugo de Brito Machado Segundo aponta para a necessidade de se distinguir o ato da pessoa jurídica, do ato da pessoa do sócio, a fim de se determinar quem praticou a infração à lei. E nesse sentido exemplifica:

Se uma pessoa jurídica retém a contribuição previdenciária sobre a folha de salário de seus empregados mas não repassa aos cofres públicos porque usou esses recursos para pagar o salário de outros empregados, por exemplo, tem-se uma dívida da sociedade não paga pela sociedade. Entretanto, se essa mesma contribuição é retida e não paga porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos sócios, que dolosamente não recolhem a contribuição e dela se apropriam, em infração à lei societária, tem-se nítida a incidência da norma contida no artigo 135, III, do CTN. Neste último caso, ressalte-se, não foi da *pessoa jurídica* o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo retido, mas do sócio, enquanto pessoa natural.¹¹⁰

O Superior Tribunal de Justiça¹¹¹ já se pronunciou no sentido de que inexistente a responsabilidade pessoal do artigo 135 do CTN em caso de não pagamento de tributo, o que entende não constituir hipótese de infração de lei. É o que se observa em importantíssimo aresto da lavra do Ministro José Delgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. LIMITES ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que negou seguimento ao Especial da parte agravante.

2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por (sic) sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

¹⁰⁹ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Idem, p. 372.

¹¹⁰ MACHADO SEGUNDO, H. de B. Obra citada, p. 547-546.

¹¹¹ Waldecy Lucena esclarece o seguinte: “Com o advento da Constituição de 1988, a última palavra sobre a matéria passou a ser do Superior Tribunal de Justiça, vocacionado ao controle de legalidade do direito positivo no plano infraconstitucional.” (LUCENA, J. W. Obra citada, p. 912).

3. *O simples inadimplemento não caracteriza infração legal.* Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatuto, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal.

5. A responsabilidade tributária substitutiva prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende de prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal. (AgReg no AG n.º 246475/DF, 2ª Turma, Relª Minª. NANCY ANDRIGHI, DJ de 01/08/2000).

6. Precedentes das egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

7. Precedentes citados, não obstante o respeito a eles reverenciados, que não transmitem a posição deste relator. A convicção sobre o assunto continua a mesma e intensa.

8. Agravo regimental não provido. (Grifou-se).¹¹²

No que respeita ao recolhimento do IPI e do Imposto de Renda descontado na fonte, há que se ter em consideração a disposição do artigo 8.º do Decreto-lei n.º 1.736/79, cuja redação é a seguinte:

Art 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

Hugo de Brito Machado, não obstante conclua que haverá sim a responsabilização prevista no artigo supramencionado caso se verifique no mundo fenomênico a hipótese por ele prevista, procede à seguinte consideração:

Pode-se questionar a respeito da validade dessa disposição do Decreto-lei n. 1.736, tendo em vista que a responsabilidade tributária é matéria compreendida

¹¹² Superior Tribunal de Justiça, 1ª turma, AgRg no REsp 557.483/MT, Rel. Min. José Delgado. Julgamento: 04/11/2003, DJ 19/12/2003, p. 368. Disponível em: <www.stj.gov.br>

em campo reservado à Lei Complementar, nos termos do art. 146, item III, da Constituição Federal. De qualquer forma, nota-se que a jurisprudência já vinha se orientando no mesmo sentido da regra em referência, que, assim, praticamente não fez inovação.¹¹³

Diante do exposto, é de se notar que mais acertada é a posição no sentido de que o não pagamento de tributo não constitui infração de lei, nos termos do artigo 135 do CTN, de tal sorte que os administradores e sócios-administradores não deverão ser responsabilizados pessoalmente pelas dívidas tributárias geradas por conta disso.

2.2. Da dissolução irregular da sociedade

A dissolução de toda sociedade, em havendo causa que a enseje, seja via dissolução de pleno direito, seja por meio de dissolução judicial, far-se-á, inarredavelmente, por conta de imposição legal. Isso se aplica às sociedades limitadas, que deverão de constituir-se, dissolver-se e liquidar-se de forma regular.

Cumpra aqui anotar que, assim como a legislação pregressa, o atual regime jurídico contemplado pelo Código Civil de 2002 inadmitte a existência de sociedade limitada de fato ou irregular. Destarte, do mesmo modo que, regularmente, deve a sociedade constituir-se, cumprir-lhe-á conduzir sua dissolução e liquidação, mediante o arquivamento de seu ato extintivo no registro competente, a saber, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Portanto, observa-se a dissolução de fato de uma sociedade limitada quando seus administradores, sejam ou não sócios, não procedem a sua regular dissolução e liquidação, o que poderá implicar responsabilidade pessoal daqueles junto ao Fisco, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Flávio de Azambuja Berti assim escreve:

Ora, é justamente quando se extingue a atividade empresarial mediante a baixa dos bens do ativo da pessoa jurídica, através inclusive de sua alienação, que ganha importância a discussão referente à possibilidade de responsabilizar ou não a pessoa física do sócio-administrador.¹¹⁴

¹¹³ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 112.

¹¹⁴ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 366.

O novo Código Civil arrolou, em seus artigos 1.033 e 1.034, as causas que conduzirão à dissolução da sociedade, possibilitando ainda, em seu artigo 1.035, que o contrato social preveja outras causas de dissolução e necessidade de verificação destas quando judicialmente contestadas.¹¹⁵

Assim, constatada alguma das hipóteses previstas nesses dispositivos, há que se aplicar o preceituado pelo artigo seguinte do mesmo diploma legal, qual seja o 1.036:

Art. 1.036. Ocorrida a dissolução, cumpre aos administradores providenciar imediatamente a investidura do liquidante, e restringir a gestão própria aos negócios inadiáveis, vedadas novas operações, pelas quais responderão solidária e ilimitadamente.

O professor Flávio de Azambuja Berti, a respeito do artigo 1.033 do Código Civil assinala o que se segue:

A consequência jurídica imediata que pode ser extraída da interpretação da norma instituída pelo artigo 1.033 do novo Código Civil, resultante de hermenêutica simples, é o reforço à possibilidade de atribuição de responsabilidade, inclusive tributária, à pessoa do sócio que se omitir e não providenciar a nomeação do liquidante, continuando com operações que levem à inadimplência quanto aos débitos tributários da pessoa jurídica dissolvida, a qual tornar-se-ia, assim, incapaz de honrar suas dívidas de natureza fiscal.¹¹⁶

Há que se observar que foi a intenção do legislador do novo Código Civil, ao editar as regras contidas nos artigos 1.023 e 1.024, e mais especificamente, no

¹¹⁵ Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

- I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;
- II - o consenso unânime dos sócios;
- III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;
- IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;
- V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

Art. 1.034. A sociedade pode ser dissolvida judicialmente, a requerimento de qualquer dos sócios, quando:

- I - anulada a sua constituição;
- II - exaurido o fim social, ou verificada a sua inexecutabilidade.

Art. 1.035. O contrato pode prever outras causas de dissolução, a serem verificadas judicialmente quando contestadas. (Código Civil/02).

¹¹⁶ GRUPENMACHER, B. T. (coord.). Obra citada, p. 371.

caso das sociedades limitadas, o artigo 1.052 (dispositivos¹¹⁷ esses já estudados alhures), proteger o patrimônio pessoal dos sócios, de modo tal que assegurou a prioridade na cobrança das dívidas da sociedade diretamente no patrimônio social desta.

Entretanto, no caso de dissolução irregular da sociedade, em que não raro se verifica a alienação do patrimônio da pessoa jurídica pelos sócios, sem que se tenha formalizado a liquidação daquela, pode ocorrer que não remanesçam bens sociais suficientes capazes de suportar as dívidas contraídas pela sociedade junto ao Fisco. É nesse caso que os administradores ou os sócios-administradores tornar-se-ão passíveis de responsabilização pessoal.

Hugo de Brito Machado anota que a responsabilização pessoal dos sócios-gerentes, diretores e administradores pelas dívidas tributárias da sociedade, no caso em que esta deixe de operar sem que ocorra a sua regular liquidação, deve-se ao fato de que aqui “há uma presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade”.¹¹⁸

Waldecy Lucena, sobre esse assunto, faz importante consideração, senão vejamos:

Se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, (...), é firme e aturada no sentido de responsabilizar o administrador, pessoal e ilimitadamente, pelas dívidas fiscais de sociedade dissolvida irregularmente, o mesmo não ocorre nos arrais doutrinários.

Por todos, cita-se artigo intitulado “Dissolução Irregular da Empresa não Enseja a Responsabilidade Tributária de seus Administradores” de Eduardo Fortunato Bim, no qual o articulista assevera que o Superior Tribunal de Justiça criou uma presunção *juris et de jure* e, com base nela, considera a dissolução irregular de sociedade como causa suficiente da responsabilidade tributária dos administradores, o que a seu ver, “é inconstitucional e ilegal”.¹¹⁹

Nesse sentido, observe-se excerto extraído do relatório do Ministro Ilmar Galvão, referente ao julgamento do Recurso Especial n.º 7.745, em que a

¹¹⁷ Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.

Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

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

¹¹⁸ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 112.

¹¹⁹ LUCENA, J. W. Obra citada, p. 919.

Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu por unanimidade considerar a dissolução irregular de sociedade uma infração de lei, nos termos do artigo 135 do CTN, a qual se cometida por seus sócios-gerentes ensejará a responsabilização pessoal destes pelos débitos tributários da sociedade; *in verbis*:

O v. acórdão impugnado entende que a responsabilidade por substituição, de que cuida o inciso III do art. 135 do CTN, diz respeito a obrigação tributária resultante de infração legal, o que não teria ocorrido, na hipótese *sub judice*, porque a indigitada infração - irregular dissolução da sociedade - não poderia ensejar o crédito, porque este antecedeu àquela.

A controvérsia não oferece maior dificuldade para seu deslinde, principalmente em face da torrencial jurisprudência do extinto TFR e do STF, no sentido de que o sócio-gerente, de acordo com o art. 135 do CTN, é responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, considerando-se como tal, a dissolução irregular da sociedade, sem o pagamento dos impostos devidos.¹²⁰

Kiyoshi Harada, a seu turno, discute essa questão da dissolução irregular das sociedades em sede do artigo 134 do CTN, e, tendo em vista o entendimento assente dos Tribunais acima exposto, faz a seguinte consideração:

Se o *caput* do art. 134 do CTN introduziu dois requisitos expressos para a deflagração da responsabilidade solidária de terceiro, não há como, em nome da doutrina ou de regra de direito privado, desprezar aqueles requisitos essenciais para aplicar apenas o inciso legal (inciso VII), que aponta os sócios como responsáveis “*no caso de liquidação de sociedade de pessoas*”

Por conta dessa interpretação equivocada, a jurisprudência já construiu, de forma quase irreversível, a teoria da responsabilidade de todos os sócios na hipótese de cessação da atividade do contribuinte sem arquivamento do distrato na Junta Comercial, o que caracterizaria dissolução irregular da sociedade, adjetivação esta, aliás, desnecessária ao teor do dispositivo sob comento, que não distingue liquidação regular da irregular.¹²¹

Destarte, a despeito de qualquer discussão doutrinária acerca dessa questão, é certo que já é posição firme do Superior Tribunal de Justiça, em consonância com o que já vinha julgando o STF, que a dissolução irregular da sociedade torna o sócio-gerente, inclusive das sociedades limitadas, responsável direto pelas dívidas tributárias da sociedade, porquanto é considerada infração à lei, nos termos do que dispõe o indigitado artigo 135, III, do CTN.

¹²⁰ Superior Tribunal de Justiça, 2ª turma, REsp 7.745/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 10/04/1991, DJ 29/04/1991 p. 5258. Disponível em: <www.stj.gov.br>

¹²¹ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores e Gerentes de Empresas. Repertório IOB de Jurisprudência, n.15/2000, caderno 1, p. 397.

CONCLUSÃO

A presente monografia versou sobre a possibilidade de responsabilização pessoal dos sócios meramente quotistas e dos sócios-gerentes das sociedades limitadas pelos débitos tributários desta, nos termos do que dispõem, respectivamente, os artigos 134, VII, e 135, III, do CTN.

Antes de serem tecidas, todavia, quaisquer conclusões acerca do tema objeto de estudo deste trabalho, necessário se faz anotar que, a despeito das patentes dissensões no campo doutrinário acerca do tema, em sede pretoriana, com destaque para o STJ, a quem compete o controle de legalidade do direito positivo no plano infraconstitucional (tal qual o CTN - Lei complementar n.º 5.172/66), já se constituiu jurisprudência pacífica e aturada sobre a matéria.

Assim, é de se concluir primordialmente que a regra que paira sobre os sócios das sociedades limitadas é a da limitação de suas responsabilidades à importância total do capital social. Entretanto há que se ter em conta que, não obstante o preceito contido no artigo 1.052 do Código Civil/2002, existem dispositivos legais que, em detrimento daquela regra, apresentam hipótese excepcional de responsabilização pessoal dos sócios dessas pessoas jurídicas. É o típico caso constante do artigo 135, III, do CTN.

No que respeita à discussão acerca da aplicabilidade do disposto no artigo 134, VII, do CTN aos sócios das sociedades limitadas, a fim de transferir-lhes a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária da sociedade, diante da impossibilidade de esta suportar esse ônus, e quando aqueles tenham, ativa ou omissivamente, participado do fato gerador, o melhor entendimento é o de que não se pode aplicá-lo nesse caso.

Em que pese toda a discussão doutrinária acerca dessa questão, a posição mais acertada está no sentido de que não se trata a sociedade limitada pura e simplesmente de uma sociedade de pessoas, e sim de uma sociedade de natureza mista, razão pela qual a seus sócios quotistas não se poderá irrogar a responsabilidade prevista no artigo 134, III, do CTN.

É, certamente, o artigo 135, III, do CTN, que, no contexto do presente trabalho, configura previsão de responsabilidade tributária dos sócios-gerentes das sociedades limitadas, quando aqueles praticarem ato com excesso de

poderes, ou infração de lei ou contrato social. Conquanto se refira expressamente aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, aqui também estão inclusos os sócios-gerentes, pelo simples fato de que estes também podem exercer cargo de gerência, ingerindo diretamente no funcionamento da empresa.

É evidente, nesse sentido, que para que se configure a hipótese do artigo supracitado é necessário que o sócio-gerente, com enfoque aqui para aqueles das sociedades limitadas, obre com excesso de poderes, violação de lei ou contrato social, de tal sorte que a prova dessa conduta irregular incumbe ao Fisco. Assim, se este não comprovar, satisfatoriamente, que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou ao contrato social, a demanda judicial apenas poderá ser aforada contra a pessoa jurídica de direito privado.

Ademais, configurada uma das causas viabilizadoras de responsabilidade tributária do artigo 135, III, do CTN, somente é razoável se falar em responsabilização daquele que tenha gerido a sociedade limitada (administrador ou sócio-administrador) e que, portanto, tenha concorrido para a realização do fato gerador do tributo. Desse modo, os sócios meros quotistas, sem poderes de gestão, não serão atingidos pela regra constante desse dispositivo legal.

Com relação ao simples não pagamento de tributo, que pode, conjuntamente à dissolução irregular de uma sociedade, ser considerado uma hipótese de infração à lei, consoante previsão do artigo de lei sob comento, há que se sustentar que a posição mais coerente é a de não se considerar o mero não pagamento de tributo uma infração de lei, de tal sorte que os administradores e sócios-administradores não deverão ser responsabilizados pessoalmente pelas dívidas tributárias geradas por essa razão. Não se trata aqui, sublinhe-se, de infração à lei tributária.

Por derradeiro, conclui-se que, na esteira do entendimento que já se consolidou no Superior Tribunal de Justiça, de acordo com o que já vinha julgando o STF, a dissolução irregular da sociedade, sem que se proceda ao arquivamento de seu ato extintivo no registro competente, a saber, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, torna o sócio-gerente, inclusive das sociedades limitadas, responsável pessoalmente pelas dívidas tributárias da sociedade. Isso

porque a dissolução irregular da sociedade pode ser considerada infração à lei, nos termos do que preceitua o artigo 135, III, do CTN.

Ao revés, no caso de a dissolução ocorrer regularmente, não haverá um porquê de se falar em qualquer responsabilidade imputável ao sócio-gerente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BARROS, Cássio Mesquita. **Responsabilidade dos sócios e dos administradores ante o novo Código Civil**. Revista do Advogado. São Paulo: ASSP, n. 70, p. 18-27, julh. 2003.

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

COELHO, Fábio Ulhoa. **A sociedade limitada no novo Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GIL, Renata Helena Pimenta. **Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. Revista Jurídica da Universidade de Franca. Franca: Universidade de Franca, ano 7, n. 12, set. 2004.

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

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores e Gerentes de Empresas**. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário,

Constitucional e Administrativo, n. 15, p. 397-395, 1ª quinzena de ago. de 2000, caderno 1.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 5. ed., v.1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

LEMOS, Rafael Severo de. **A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 964, 22 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8015>>. Acesso em: 13 jun. 2006.

LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades limitadas**, 6. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. aum. São Paulo: Malheiros, 1995.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Responsabilidade Tributária dos Sócios-Gerentes nas Sociedades Limitadas**. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo, n. 21, p. 549-545, 1ª quinzena de nov. de 2000, caderno 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, v. 1, 5. ed. Belém: Cejup, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1997.

_____. **Caderno de Pesquisas Tributárias: Responsabilidade Tributária**. 2. tiragem, v. 5, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1990.

PAES, P. R. Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. E aum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

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

SILVA, Cássius Silva; CÔRREA, Luiz Artur de Paiva; ROCHA, Púlio Emílio. **A Responsabilidade dos Sócios pelas Dívidas Tributárias da Empresa.** Jornal Trabalhista. Brasília: Consulex, v. 16, n. 782, p. 3-4, out. 1999.

SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. **Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica.** Revista Dialética de Direito Tributário. Rio de Janeiro, n. 76, jan. 2002.

Parecer Normativo n.º 1, de 24 de setembro de 2002, da Secretaria da Receita Federal.

Jurisprudência

Superior Tribunal de Justiça, 2ª turma, REsp 153.664/ES, Rel. Francisco Peçanha Martins. Julgamento: 08/08/2000, DJ 11/09/2000, p. 238. Disponível em: <www.stj.gov.br>

Supremo Tribunal Federal, 1ª turma, RE 202.715/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 26/10/1999, DJ 17/12/1999. Disponível em: <www.stf.gov.br>

Supremo Tribunal Federal, 2ª turma, RE 80.249/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra. Julgamento: 19/03/1982, DJ 30/04/1982. Disponível em: <www.stf.gov.br>

Supremo Tribunal Federal, 1ª turma, RE 70.870/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Julgamento: 08/06/1973, DJ 05/10/1973. Disponível em: <www.stf.gov.br>

Superior Tribunal de Justiça, 1ª turma, AgRg no REsp 557.483/MT, Rel. Min. José Delgado. Julgamento: 04/11/2003, DJ 19/12/2003, p. 368. Disponível em: <www.stj.gov.br>

Superior Tribunal de Justiça, 2ª turma, REsp 7.745/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 10/04/1991, DJ 29/04/1991 p. 5258. Disponível em: <www.stj.gov.br>