

**GEANDRO LUIZ SCOPEL**

**SOCIEDADE LIMITADA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO  
ADMINISTRADOR**

**CURITIBA**

**2009**

**GEANDRO LUIZ SCOPEL**

**SOCIEDADE LIMITADA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO  
ADMINISTRADOR**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPr, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças-2007.

Orient.: Dr. Vicente Pacheco.

**CURITIBA  
2009**

## RESUMO

**SCOPEL, Geandro Luiz.** Sociedade Limitada e a Responsabilidade Tributária do Administrador. A grande parte das empresas nacionais encontra-se, atualmente, organizada sob a forma de sociedade limitada. Típica sociedade de pessoas, é certo que cada vez mais se busca a profissionalização de sua administração. Nesse panorama, o gestor da sociedade pode tanto ser sócio como não sócio da pessoa jurídica, o que traz vantagens e desvantagens que devem ser avaliadas. No decorrer do presente trabalho, serão analisados os aspectos que envolvem a responsabilidade do gestor da sociedade limitada no exercício de suas funções e a possibilidade ou não de responsabilização pessoal por débitos da sociedade. Para que um panorama realista possa ser analisado, serão destacados julgados dos principais Tribunais do país, no sentido de se averiguar, caso a caso, o entendimento judicial pela responsabilização pessoal do gestor da sociedade frente aos débitos que ela contrai enquanto no exercício de seus fins sociais.

**Palavras-chave:** gestores de sociedades; responsabilidade; sociedade limitada; administrador;

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	iii
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	5
<b>2 SOCIEDADES</b> .....	7
2.1 Constituição da Sociedade .....	9
<b>3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E RESPONSABILIDADE DOS GESTORES</b> .....	11
3.1 Fato Gerador e Responsabilidade Tributária .....	13
3.2 Responsabilidade do Capital Social Integralizado .....	19
3.3 Limitação da Responsabilidade Tributária .....	21
3.4 A Responsabilidade do Administrador .....	23
3.5 O Administrador Não-Sócio .....	24
3.6 Responsabilidade do Administrador. Pressuposto .....	25
3.7 Do Excesso de Poder, Infração de Lei ou do Contrato .....	30
3.8 Dissolução Irregular da Sociedade .....	32
<b>4. CONCLUSÃO</b> .....	34
<b>5 REFERÊNCIAS</b> .....	35

## 1. INTRODUÇÃO

É inegável a importância das sociedades empresárias para o desenvolvimento de um país. Responsáveis pela geração de vários empregos, diretos e indiretos; pelo pagamento de tributos, pela geração de divisas para o país, a existência delas está diretamente ligada à riqueza de um país.

Deve-se considerar, todavia, que desde a concepção até o desenvolvimento de uma sociedade, uma vez concebida a pessoa jurídica, sua condução deverá ser feita de forma cautelosa, de modo a não causar transtornos àquelas pessoas físicas que, necessariamente, devem ser responsáveis pela pessoa jurídica.

Os administradores das sociedades, quer sejam sócios ou não da pessoa jurídica, exercem função de extrema importância que, não obstante traga bônus, traz igualmente ônus.

Em considerando que o grande número de sociedades no Brasil são sociedades limitadas e que a maioria é de pequeno porte, é de grande interesse dos seus gestores, tomarem conhecimentos dos limites de suas respectivas responsabilidades por eventuais débitos contraídos pela pessoa jurídica.

Outrossim, sendo de notório conhecimento o elevado número de sociedades levadas ao insucesso, ocasionado por má gestão e/ou pelo próprio mercado, ocorre o seu fechamento, razão pela qual há a necessidade de se analisar a responsabilidade de seus sócios e administradores, frente as dívidas da sociedade, não se olvidando, que na maior parte, o fechamento da sociedade se dá de forma irregular, ou seja, sem o procedimento legal para a dissolução da sociedade.

O gestor de uma sociedade, uma vez tendo assumido tal cargo, deve estar ciente de todos os riscos e responsabilidades que deverá assumir, a fim de evitar que seu patrimônio pessoal venha a responder por dívidas que são, na verdade, da pessoa jurídica.

No decorrer do presente trabalho, que de forma alguma pretende esgotar o tema, será dado enfoque à constituição das sociedades, às responsabilidades tributárias de tais entes e, conseqüentemente, das precauções e providências a serem tomadas por seus gestores para evitar dissabores e ônus sobre seu patrimônio pessoal.

Será dado especial enfoque a julgados dos tribunais pátrios, no intuito de verificar o entendimento do Poder Judiciário frente à situação ora abordada. Como

se verá, para que os gestores possam proteger seu patrimônio pessoal e não se verem incurso em crimes, devem os mesmo exercer seu encargo em total observância aos atos constitutivos da sociedade e à lei, não agindo com excesso de poderes e além dos limites que lhe são impostos.

O objetivo, ao final deste trabalho, será mostrar que é possível exercer a gestão de sociedades de forma a gerar riquezas aos sócios, ao País, à sociedade na qual a empresa está inserida e de forma segura aos gestores.

## 2. SOCIEDADES

Com o nascimento das sociedades empresárias, não sendo o início diferente da atualidade, para composição das sociedades, necessitava-se de altos investimentos e recursos, sendo eles os componentes de logística, mercadorias, estabelecimento comercial, entre tantos outros agregados. Sendo assim, para alcançar novos patamares de faturamento, dois ou mais comerciantes ou empresários se unem e formam a sociedade comercial, ocasionando no direito a separação das pessoas física e jurídica, principalmente em relação aos seus deveres e obrigações, nas palavras de Amador Paes de ALMEIDA:

A sociedade comercial, uma vez submetida às exigências legais, passa a ser vista como unidade jurídica distinta das pessoas físicas dos respectivos sócios, tornando-se, em princípio, responsável por suas próprias obrigações. (...) Os sócios não possuem, nas sociedades de que fazem parte, um direito de propriedade. Constituído o capital social, esse, por sua vez, não se confunde com o patrimônio dos respectivos sócios, quer dizer, todas as contribuições efetuadas pelos sócios para a formação do fundo social desvinculam-se integralmente da propriedade dos sócios.<sup>1</sup>

No mesmo sentido é a lição de Fran Martins: *“não se confundem, assim, as pessoas jurídicas que deram lugar ao seu nascimento, pelo contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos em nome próprio.”*<sup>2</sup>

Nesse sentir, o que se percebe é que a personificação das sociedades traz consigo a condição de promover direitos e contrair obrigações, ademais, pressupõe sua formação pela união de pessoas, as quais são titulares de seu patrimônio e responsável, prima face, por sua obrigações.

Posteriormente, com a evolução legislativa, adveio o Código Civil de 2002 (*Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002*), o qual passou a reger de forma mais detalhada os preceitos legais das sociedades limitadas, estabelecendo ainda, que em caso de lacuna, será regido de forma supletiva pelas regras das sociedades simples ou no caso de expressa vontade dos sócios no contrato social, poderá ter, como regra supletiva a lei das sociedades anônimas.

---

<sup>1</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias e trabalhistas, 5ª ed., São Paulo: Ed.Saraiva, 2001. p. 5.

<sup>2</sup> MARTINS, Fran. Curso de direito comercial, 8ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 175.

Calha frisar que enquanto vigente o texto legal revogado pelo novo código civil de 2002, era chamada de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a atual legislação prevê e passou a denominá-las simplesmente por sociedades limitadas.

No conceito atual no direito brasileiro, sociedade limitada é aquele *“tipo social em que o capital é dividido em quotas iguais ou desiguais, e a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, respondendo todos solidariamente pela integralização do capital social.”*<sup>3</sup>

Por oportuno frisar que não se admite em nosso ordenamento jurídico a sociedade limitada unipessoal (CC/2002, art. 1.033, IV), portanto o primeiro requisito para sua formação é a pluralidade de sócios. A exteriorização da vontade dos sócios em contratar e formar sociedade caracteriza pela vontade dos contratantes em constituir a pessoa jurídica.

Essa vontade dos contratantes em contratar é um dos principais fatores que leva à análise da característica de uma sociedade quanto ao fato de ser uma sociedade de pessoas ou uma sociedade de capital. Essa questão se mostra de grande relevância quanto à responsabilidade tributária dos sócios de sociedades limitadas, principalmente na análise do artigo 134, VII, do Código Tributário Nacional, na medida em que este preceito, na presença dos requisitos do *caput* do artigo, impõe a responsabilidade pelos tributos aos *“sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”*.<sup>4</sup>

Mas por trazer tanto aspectos típicos de sociedades de pessoas, como elementos comuns às sociedades de capital, a maioria dos autores a considera uma sociedade híbrida, com características típicas das sociedades de pessoas, mas eivada de aspectos próprios da sociedade de capital, principalmente quanto à limitação da responsabilidade de seus sócios. Ela se constitui *intuitu personae*, por simples contrato social, assim como as sociedades de pessoas, mas todos os seus sócios têm responsabilidade limitada, característica das sociedades de capital.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> SIMÃO FILHO, Adalberto. A Nova Sociedade Limitada. São Paulo: Manole, 2004. p. 3.

<sup>4</sup> LORENS, Júlio César. Responsabilidade do Sócio Não-Administrador na Sociedade Limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 63.

<sup>5</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias e trabalhistas, 6ª ed. Ver., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 32.

## 2.1. Constituição Da Sociedade

Primeiramente, calha salientar que é sedimentado na doutrina pátria, a autonomia da empresa no que tange a seu patrimônio, ou melhor, na formação de uma unidade autônoma que não se confunde com as pessoas física do sócio da pessoa jurídica. Como já dito, relembramos as lições de Freitas de BASTOS, onde dispõe que a união de esforços para o objetivo em comum que faz nascer o pacto societário, vejamos:

A sociedade comercial surge do contrato mediante o qual duas ou mais pessoas se obrigam a prestar certa contribuição para um fundo, o capital social, destinado ao exercício do comércio, com a intenção de partilhar os lucros entre si.<sup>6</sup>

A legitimação ou personalização da sociedade se dará, se e somente se obtiver e providenciar o arquivamento do contrato social na Junta Comercial competente.<sup>7</sup> O entendimento dos doutrinadores converge para o eficaz registro ou inscrição do contrato social, seu respectivo arquivamento corresponde ao registro da empresa e que, por consequência, terá adquirido a personalidade jurídica.

## 2.2. Instrumento Constitutivo Da Sociedade

De regra, a sociedade deve estar escrita regularmente, o que pressupõe a lavratura de um contrato social e devidamente registrado no órgão competente, para tanto. O conteúdo do contrato social deve seguir o contido no artigo 997, do Código Civil de 2002, o qual faz referência às cláusulas obrigatórias do contrato social, tais como, qualificação dos sócios, denominação da sociedade, objeto, sede e prazo da sociedade, entre outros.

Sendo assim, o contrato social deve conter todas as cláusulas que se fizerem necessárias para a fixação, com precisão, dos direitos e obrigações dos sócios entre si e para com terceiros, sendo recíprocas, tornando-se comum para todos os sócios, nos termos do artigo 981, do Código Civil de 2002:

---

<sup>6</sup> BASTOS, Freitas. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 5ª ed. V. 1, pag. 379.

<sup>7</sup> Artigo 998, do Código Civil de 2002.

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

No entanto, a sociedade se forma por contrato plurilateral, onde os sócios se obrigam reciprocamente.<sup>8</sup> E assim, confeccionado o contrato social, com o preenchimento dos requisitos legais, levado a registro no órgão competente, efetiva a personalização da sociedade, ou seja, se desvincula da pessoa física dos sócios integrantes da sociedade. No que tange essa separação – patrimonial – Amador Paes de ALMEIDA, leciona que os bens patrimoniais desta, aos sócios não pertencem, o mesmo ocorrendo com a participação desses últimos para a formação do capital social.<sup>9</sup>

Nesse contexto, feita essas primeiras considerações acerca da sociedade limitada, será abordado o objetivo do presente estudo, certamente que não se pretende esgotá-lo, pois, inúmeras interpretações da doutrina e jurisprudência, bem como há necessidade de análise aprofundada do caso concreto para ser aplicada a legislação vigente.

---

<sup>8</sup> Artigo 981, do Código Civil de 2002.

<sup>9</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias e trabalhistas, 5ª ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2001. p. 05.

### 3. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E RESPONSABILIDADE DOS GESTORES

No que tange às obrigações tributárias, nasce a partir do momento que, para a execução de seus fins o Estado precisa criar uma relação jurídica tributária que lhe permita cobrar uma contraprestação pecuniária para que possa cobrir seus investimentos e despesas operacionais públicos. Sendo assim, diante da evolução das relações obrigacionais entre Estado e cidadão, é preciso que haja mecanismos cada vez mais eficientes para evitar que as pessoas deixem de adimplir com suas obrigações frente ao Estado.

Desta forma, uma vez não existindo obrigação jurídica tributária decorrente de vontade ou de ato ilícito, esses mecanismos devem estar expressos na legislação, por ser a obrigação tributária uma obrigação *ex lege*.<sup>10</sup>

Para que haja sua ocorrência, é preciso que ocorra um fato gerador definido em lei como necessário e suficiente a gerar a tributação correspondente. No ponto, Zelmo DENARI define a obrigação tributária como:

o vínculo jurídico em virtude do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação pecuniária (objeto), nas condições previstas em lei (causa) (...). No entanto, nada obsta a delegação da capacidade tributária ativa a entes diversos do Estado, com personalidade de Direito Público e que exercitam o poder impositivo em via secundária. É o caso das contribuições sociais, instituídas pela União e delegadas a entes públicos descentralizados (INSS).<sup>11</sup>

No particular, ainda para melhor elucidar a obrigação tributária, traz-se a lume as lições de Luiz Felipe Silveira DIFINI:

as especificidades da obrigação tributária são que o sujeito ativo é uma pessoa jurídica de direito público interno, genericamente denominada fisco; sujeito passivo pode ser contribuinte, o substituto tributário, o responsável ou o sucessor; a prestação é o pagamento de tributo (por isso, a obrigação principal é obrigação de dar). Finalmente, sua causa – que nas obrigações de direito civil é a vontade (obrigações decorrentes de contratos ou atos unilaterais de vontade) ou ato ilícito (obrigação de reparação de dano decorrente de ato ilícito) – na obrigação tributária é a lei (o tributo não decorre da vontade do sujeito passivo, nem é sanção de ilícito).<sup>12</sup>

<sup>10</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e tributário. 9ª ed. Atual. e ampl. São Paulo: Ed. Celso Bastos, 2002. p. 280.

<sup>11</sup> DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 187.

<sup>12</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 191.

Portanto, a relação jurídico-tributária que se instaura entre o Estado e o contribuinte é, sem sombra de dúvida, obrigacional, sendo muitas as teorias que tentam explicar este vínculo obrigacional entre Estado e indivíduo, mas o importante no estudo da responsabilidade tributária é o consenso de que o poder tributário do Estado está submetido às normas legais, devido ao princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988<sup>13</sup>, e artigo 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, oportuno destacar o conceito de fato gerador<sup>14</sup>: “é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.”<sup>15</sup>

E é do surgimento de uma obrigação tributária que nasce para a Fazenda Pública a possibilidade de se exigir do contribuinte ou responsável o pagamento de um tributo, nos precisos termos do artigo 113, do Código Tributário Nacional:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

No que consiste as obrigações principal e acessória Paulo de Barros CARVALHO, leciona:

O legislador do Código chama de obrigação principal ao vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária. É a relação jurídica, de cunho patrimonial, estabelecida no conseqüente da regra-matriz de incidência. As demais relações, destituídas desse caráter, são designadas por obrigações acessórias (...).<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> “Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

<sup>14</sup> Código Tributário Nacional. “art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

<sup>15</sup> FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária, ed. Forense, 5ª ed., 1994, p. 02.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª edição, ed. Saraiva, 1996, p. 184.

Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.<sup>17</sup>

### 3.1. Fato Gerador e Responsabilidade Tributária

Para que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária tenha uma obrigação imponível contra o sujeito passivo é preciso que se caracterize a ocorrência de um fato gerador, o fato gerador já conceituado no presente trabalho, encontra-se expresso no artigo 114, do Código Tributário Nacional, sendo a circunstância representada por um fato, ato, ou situação jurídica que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária.

Os efeitos produzidos pelo fato gerador mostram a importância deste na análise da responsabilidade dos sócios de sociedade limitada por débitos tributários. Dentre outros efeitos, o fato gerador fixa o momento em que se materializa a obrigação tributária principal prevista abstratamente na lei, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina o regime jurídico da obrigação tributária, e, assim, a lei a ser aplicada será aquela que estiver vigorando no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que no momento do lançamento esteja revogada ou modificada.<sup>18</sup>

Contudo, calha frisar que o fato gerador determina no tempo quem são os eventuais terceiros responsáveis nos casos de responsabilidade tributária previstos em lei<sup>19</sup>:

É que a apuração da responsabilidade do sócio pelos créditos correspondentes à obrigação tributária, para os efeitos do artigo 135 do CTN, há de remontar aos atos

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª edição, ed. Saraiva, 1996, p. 199.

<sup>18</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco as. Manual de direito financeiro e direito tributário. 17ª ed., Ed. Renovar. Rio de Janeiro: 2003, p. 481.

<sup>19</sup> Código Tributário Nacional. "art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigação tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos."

praticados à época do fato gerador, desimportando os que lhe antecederam ou os que lhe sucederam.<sup>20</sup>

Outrossim, no que consiste as obrigações dos sócios, como está expresso no artigo 1.001 do Código Civil de 2002<sup>21</sup>, portanto, a partir da celebração do contrato social, o sócio assume a obrigação de integralizar as quotas subscritas, bem como todos os direitos inerentes à condição de sócio.

De outro lado, no direito pátrio, a norma tributária positivada caminha por regras específicas, as quais procuram não deixar dúvidas quanto à responsabilidade dos sócios pelos débitos fiscais da sociedade comercial a que pertencem. Nesse diapasão encontra-se delimitado, *prima oculi* no artigo 121, do Código Tributário Nacional<sup>22</sup>, o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, de regra aquele diretamente vinculado ao fato gerador.

Conduto, de forma excepcional, poderá a obrigação tributária recair sobre terceira pessoa, no tempo e forma do disposto no artigo 128, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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.

Nota-se, portanto, que no artigo 128 do Código Tributário nacional, a exata definição de responsabilidade tributária. É importante notar que o responsável é um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador, até porque nas sociedades empresárias, destaca Amador Paes de ALMEIDA, a pessoa jurídica não é senão um instrumento para a satisfação das necessidades humanas, dirigida pelas pessoas físicas de seus respectivos sócios, que devem imprimir, em sua direção, todas as cautelas necessárias.<sup>23</sup> Neste contexto, já se observa que os sócios e administradores, estão intimamente ligados ao o fato gerador da obrigação tributária.

<sup>20</sup> TJ-RS, 21ª Câmara Cível, AI n.º 70007897465, Des. Genaro José Baroni Borges. J. 22/09/2004.

<sup>21</sup> "As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais."

<sup>22</sup> "Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária."

<sup>23</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. Manual das sociedades comerciais: direito de empresa. 14ª ed. Ver., atual. e aum. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004. p. 39.

Sendo assim, a responsabilidade pode ser, conforma o caso, por sucessão, regulada pelos artigos 129 e 133, do Código Tributário Nacional, de terceiros, nos termos dos artigos 134 e 135, do mesmo diploma legal, por substituição, conforme prevista no artigo 128, do referido *codex* e por infrações, consoante disposto nos artigos 136, 137 e 138, do Código Tributário Nacional. Em resumo, pelo Código Tributário Nacional o responsável tributário assume essa condição ou por substituição,, substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por diversos motivos, expressamente previsto em lei, ou por transferência, recebendo o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual não pode ou não deve satisfazer a prestação.<sup>24</sup>

Contudo, o principal ponto a ser analisado, condiz com a responsabilidade tributária do terceiro, contida nos artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional, responsabilidade tributária que “deve ser examinada diante do inadimplemento da obrigação principal e diante da impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.”<sup>25</sup>

Prevê o artigo 134 do Código Tributário Nacional a responsabilidade subsidiária de terceiro, que surge nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, podendo a Fazenda, redirecionar a execução fiscal à terceiro responsável. No ponto, leciona Hugo de Brito MACHADO:

A responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 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, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum 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 existia uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7º ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 706.

<sup>25</sup> MURTA, Antonio Carlos Diniz. Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 73.

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 138.

Esclarecendo ainda, Bernardo Ribeiro de MORAES: “Há a necessidade, aqui, também, do terceiro interferir por ação ou omissão na falta de pagamento dos respectivos tributos”.<sup>27</sup>

Dispõe o referido artigo 134:

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

Note-se que o parágrafo único do artigo supra transcrito, determina de forma expressa que terceiros respondem pelo tributo e pela multa de caráter estritamente moratório, ou seja, decorrente do descumprimento da obrigação principal. No ponto, Bernardo Ribeiro de MORAES, esclarece:

O terceiro não responde, assim, pelas penalidades decorrentes de infração praticada pelo contribuinte, exceção feita na hipótese de haver dolo específico desse terceiro responsável caracterizador da infração tributária.<sup>28</sup>

De outro lado, dispõe o artigo 135, do Código Tributário Nacional:

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.

<sup>27</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª ed., 1995, p. 520.

<sup>28</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª ed., 1995, p. 521

O entendimento sobre a responsabilidade tributária, consoante a atitude dos gestores das sociedades, está afinada na manifestação de Aliomar BALEEIRO:

Repousa na presunção de que as pessoas nele (contrato social) indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamentos dos tributos, etc.<sup>29</sup>

Procurar-se-á, modestamente, esclarecer o que pretende o legislador ao trazer a regra contida no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, ou seja, até onde vai a responsabilidade do sócio pela dívida tributária.

Nesse aspecto, observa-se que tanto a doutrina, quanto a jurisprudência dos tribunais Pátrios são divergentes ao tipo de responsabilidade deste artigo. A jurisprudência do STJ tem entendido que se trata de responsabilidade por substituição, conforme se infere em trecho de voto do Ministro Castro Meira:

Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, III, do CTN, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.<sup>30</sup>

No mesmo sentido, o mesmo Superior Tribunal de Justiça, por sua colenda 2ª Turma, decidiu quando do julgamento do REsp n.º 724.077/SP, sendo relator o Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO AO 13 DA LEI 8.620/93. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. Os sócios-gerentes são responsáveis, por substituição, pelos créditos referentes a obrigações tributárias decorrentes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, ou quando tenha ocorrido a dissolução irregular da sociedade, comprovada, porém, a culpa.

2. O simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal.

3. Recurso especial conhecido, mas improvido.<sup>31</sup>

Contudo, Aliomar BALEEIRO<sup>32</sup> entende, que se trata de responsabilidade pessoal, em virtude do texto literal do *caput* do artigo 135, do Código Tributário

<sup>29</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 5º ed. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1973, p. 433.

<sup>30</sup> STJ, 2ª Turma, Ministro Castro Meira, Emb. Decl. No REsp n.º 109.143/PR, DJ 02.05.2005. p. 255.

<sup>31</sup> DJ. 21.11.2005. p. 202.

Nacional. Frise-se que na substituição tributária, por outro lado, é a própria lei que exclui da obrigação tributária o contribuinte, que seria quem normalmente teria de pagar o tributo e coloca como sujeito passivo o substituto, que é terceira pessoa, que não pratica o fato imponible, mas de alguma forma está ligada a ele.<sup>33</sup>

Neste sentido, Manoel de Queiroz Pereira CALÇAS acrescenta que a responsabilidade do administrador é direta e pessoal em face da conduta culposa ou dolosa.<sup>34</sup>

No mesmo sentido, leciona Sacha CALMON, entretanto com ressalvas a respeito da responsabilidade tributária:

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração da lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de "planejamentos tributários" marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento de obrigação igualmente a propósito a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência.<sup>35</sup>

Nesse diapasão, oportuno trazer a baila a doutrina de Eduardo Domingos Bottallo, trazida por Betina Treiger GRUPNMACHER, onde leciona com precisão, acerca da responsabilidade tributária do diretor, gerente ou administrador, vejamos:

O que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador, a tornarem-se responsáveis, é a causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomando isoladamente. Então, é preciso que se investigue as causas dessa inadimplência para verificar se, entre elas, estariam fatos capazes de serem enquadrados como 'excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto'. E quais seriam os eventos aptos a desencadear esta responsabilidade? Neste particular, o artigo 50 do Código Civil trouxe elementos muito importantes a ensejar a sua adequada integração com a norma tributária. (...). Em outras palavras, somente quando demonstrada, pelo Fisco, que a obrigação tributária a cargo da sociedade decorreu de alguma das causas apontadas na lei civil (art. 50) é que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional poderá ser acionado.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. 11ª ed. Ver. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 755.

<sup>33</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 209-210.

<sup>34</sup> CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. Sociedade limitada no novo Código Civil. São Paulo: Atlas, 2003. p. 99.

<sup>35</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª ed. Ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 748.

<sup>36</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. In: GRUPENMACHER, Betina Triger. Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192/193.

No particular, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

#### TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE.

1. Para que se viabilize o redirecionamento da execução é indispensável que a respectiva petição descreva, como causa para redirecionar, uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado. Pode-se admitir que a efetiva configuração da responsabilidade e a produção da respectiva prova venham compor o objeto de embargos do novo executado. O que não se admite - e enseja desde logo o indeferimento da pretensão - é que o redirecionamento tenha como causa de pedir uma situação que, nem em tese, acarreta a responsabilidade subsidiária do terceiro requerido.
2. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos sócios
3. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto-lei nº 7661/45).
4. Recurso Especial improvido.<sup>37</sup>

Com tais ponderações, pode-se tecer as considerações de que inclinará o Poder Judiciário, pela mais justa decisão, tendo em vista as diferenças apresentadas entre a pessoa jurídica e pessoa física, não esquecendo da melhor interpretação do artigo 135, do Código Tributário Nacional, ora apresentada, de modo que não se considere a responsabilização extra dos sócios-gerentes, diretores e controladores senão quando evidenciados atos culposos ou dolosos seus que conduzam à insolvência dos débitos tributários.

### 3.2. Responsabilidade Do Capital Social Integralizado

Mesmo o sócio que não exerce a gerência da sociedade responde, solidariamente, pela integralização do capital social (*Código Civil, art. 1.052*)<sup>38</sup>, podendo a credora na relação tributária cobrar de um, alguns ou todos os sócios a dívida do remisso, assegurado ao pagamento direito regressivo contra o inadimplente. Assim sendo, não estando o capital completamente integralizado, e

<sup>37</sup> STJ, 1ª Turma, REsp n.º 512.688/PR, relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 06.10.2003.

<sup>38</sup> "Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de sua quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social."

não havendo bens da sociedade suficientes para satisfazer o crédito, todos os sócios respondem solidariamente pela parte que faltar para preencher o pagamento das quotas não inteiramente integralizadas.

Oportuno frisar, no entanto, que os bens destes sócios só poderão ser executados depois de exauridos os bens sociais. O artigo 1.024 do Código Civil dispõe expressamente que "*os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais*". Assim como o artigo 596 do Código de Processo Civil dispõe que:

"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."

Neste sentido, Sérgio CAMPINHO destaca que:

Como o Código Civil de 2002, em seu art. 1.052, não mais se impôs a falência como condição para a efetivação da solidariedade entre os sócios, hoje já não mais se pode ter incerteza em afirmar que, na execução judicial proposta em face da sociedade, podem os credores, na ausência de patrimônio da pessoa jurídica, visto que a responsabilidade dos sócios sempre será em grau subsidiário, pretender a responsabilização até a integralização do capital social a que os sócios são solidariamente obrigados, citando-os na causa para extrair o pretendido efeito. Contudo, repita-se, isso somente poderá ocorrer em não havendo patrimônio da sociedade, posto que o benefício de ordem é sempre oponível pelos sócios aos credores sociais.<sup>39</sup>

Conclui-se, portanto que a execução – *fiscal* – só pode ser redirecionada contra qualquer dos sócios quando o capital ainda não foi totalmente realizado, e somente quando exauridos os bens da sociedade. Neste sentido, é a orientação do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - PENHORA - EXISTENCIA DE BENS PATRIMONIAIS DA EXECUTADA - PRETENSÃO DE SUBSTITUIÇÃO COM OUTROS DO PATRIMONIO PESSOAL DOS SOCIOS - CTN, ART. 135 - LEI 6.830/80 (ARTS. 15 E 24).

1. EXISTENTES, LOCALIZADOS E PENHORADOS BENS PATRIMONIAIS DA PESSOA JURIDICA EXECUTADA, DESCABE A SUBSTITUIÇÃO POR OUTROS DO PATRIMONIO PESSOAL DOS SOCIOS, ATE QUE, NÃO ARREMATADOS, OU NÃO ADJUDICADOS, REAVALIADOS, FIQUE DEMONSTRADA A INSUFICIENCIA DO VALOR PARA QUITAR A DIVIDA FISCAL ATUALIZADA.

<sup>39</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 5. ed. Ver. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 188.

## 2. RECURSO IMPROVIDO.<sup>40</sup>

Contudo, após a efetiva integralização do capital social, a regra é de que o patrimônio pessoal do sócio não-administrador fica resguardado contra execuções fiscais dirigidas à sociedade limitada, visto que não se aplicam às sociedades limitadas o art. 134 do CTN, eis que o mandamento é dirigido às sociedades tipicamente de pessoas, o que não é o caso das limitadas, entendidas pela maior parte da doutrina como híbridas<sup>41</sup>.

Sendo que em nosso ordenamento jurídico pátrio, se adota a liberdade quanto à fixação do montante do capital social, não havendo estipulação legal quanto a um piso ou um teto, razão pela qual a responsabilidade pela integralização do capital social não dá muita garantia à Fazenda, pois na prática, a maioria das sociedades limitadas inicia as suas atividades com o capital já integralizado. O que irá garantir os credores da sociedade será o seu efetivo patrimônio, pois o capital social, apesar de não distribuído aos sócios, ou mesmo ausente qualquer má-fé na administração, pode-se diluir no momento seguinte à sua integralização, sem a aquisição de qualquer patrimônio que pudesse substituí-lo.<sup>42</sup>

### 3.3. Limitação Da Responsabilidade Tributária

A responsabilidade pelas dívidas tributárias de uma sociedade limitada não pode ser imputada aos seus sócios pelos simples fato de serem sócios, mas somente ao sócio que exerça a administração da sociedade. No ponto, leciona Manoel Pereira CALÇAS:

Rigorosamente falando, o art. 135, III, do Código Tributário Nacional não disciplina a responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais, mas sim a responsabilidade dos administradores de sociedade limitada por tais débitos. O sócio da limitada, pela simples circunstância de ostentar tal *status*, não responde pessoalmente com seu patrimônio pelas dívidas fiscais da sociedade.<sup>43</sup>

<sup>40</sup> STJ, REsp n.º 53.108/PR, 1ª Turma, Min. Milton Luiz Pereira, DJ 18/09/1995.

<sup>41</sup> POMPEO FILHO, Roberto Nelson Brasil. *Sociedade por quotas, de responsabilidade limitada: aspectos da responsabilização do sócio não-gerente por dívidas tributárias da sociedade irregularmente dissolvida. Jurisprudência Brasileira*. Curitiba, Juruá n.º 196, 2002, p. 23.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 26.

<sup>43</sup> CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 96.

Nota-se que a regra esculpida no artigo 135 do Código Tributário nacional é dirigida apenas aos administradores, uma vez que o simples sócio quotista não exerce poderes de que possa abusar. Não se poderia enquadrar, nesse caso, a omissão por parte do sócio não-administrador contra atos do administrador, pois a redação legal prevê apenas a forma comissiva.

No particular, é pacífica e uníssona a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, destacando que o sócio não-administrador não é responsável pelas dívidas tributárias da sociedade limitada com a União, Distrito Federal, Estados e Municípios, como se constata do arresto colacionado:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PROVAS PRÉ-CONSTITUÍDAS SUFICIENTES. SÚMULA 7/STJ. SÓCIOS. RESPONSABILIDADE VINCULADA AO EXERCÍCIO DE GERÊNCIA OU ATO DE GESTÃO. LEI 8.620/93. PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1 a 3 (...).

4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

5. A Primeira Seção desta Corte de Justiça, no julgamento do REsp 717.717/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos com a Seguridade Social (Lei 8.620/93), "a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada" somente "existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN" (REsp 833.977/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 30.6.2006).<sup>44</sup>

Idêntico sentido, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, decidiu:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. SÓCIO SEM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. INCLUSÃO NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. O sócio-quotista sem poderes de administração da pessoa jurídica não é responsável por solidariedade pelos débitos fiscais da sociedade.(...)<sup>45</sup>

<sup>44</sup> STJ, REsp n.º 640.155/RJ, 1ª Turma, Ministra Denise Arruda, DJ 24/05/2007.

<sup>45</sup> TJ/RS, AC n.º 70007000342, 2ª Câmara Cível. Desembargador Arno Werlang, Julgado em 17/11/2004.

Contudo, calhar frisar entendimento adotado em julgamento pelo extinto Tribunal de Alçada de São Paulo, que decidiu:

se existe prova nos autos de que a empresa devedora vem-se utilizando meios indevidos para frustrar a execução, e inexistindo nos autos elementos que comprovem tenha a empresa outros bens passíveis de penhora, é possível desconsiderar-se sua personalidade jurídica e proceder-se à penhora de bens particulares dos sócios.<sup>46</sup>

Sendo assim, restou afastada a responsabilidade do sócio não-administrador nas sociedades limitadas com o capital já integralizado.

### 3.4. A Responsabilidade Do Administrador

De rigor, administrador é o gênero do qual diretor, gerente e representante são espécies. Juridicamente, entretanto, gerente é o administrador da sociedade, não importando o nome dado ao cargo, mas sim as atribuições ou poderes que lhe são conferidos pela lei ou pelo contrato. Essa importância reside no fato de o Código Tributário Nacional imputar a essas figuras a responsabilidade pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com abuso de poder, infração de lei ou do contrato social.<sup>47</sup>

Outrossim, oportuna a definição da natureza jurídica da relação entre a sociedade e o administrador, para se demonstrar a natureza da responsabilidade do administrador, eis que para a exteriorização da vontade da sociedade e condução dos negócios sociais de acordo com as metas dos sócios, é imprescindível a intermediação de um órgão que, na sociedade, é a administração. Gustavo Saad Diniz leciona, conceituando a administração da sociedade limitada como:

o órgão societário, composto por uma ou mais pessoas naturais, com poderes específicos atribuídos pelo contrato social para administrar a sociedade no âmbito interno e atuar por ela nas relações jurídicas com outras pessoas naturais e jurídicas, privadas ou públicas.<sup>48</sup>

<sup>46</sup> Ex.TA/SP, AC n.º 720066-0/1, 10ª Câmara Cível, Juiz Soares Levada, Julgado em 28/11/2001.

<sup>47</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 33-34.

<sup>48</sup> DINIZ, Gustavo Saad. *Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas*. Porto Alegre: Síntese, 2003. p. 88.

Na confecção do contrato social, os sócios da sociedade limitada podem dar-lhe uma estrutura simplificada ou podem esquematizar uma estrutura mais sofisticada. A administração pode ser exercida por apenas um sócio, que desempenha a função de gerência e representa ativa e passivamente a sociedade, ou pode estabelecer uma gerência colegiada, em que dois ou mais sócios desempenham a função de administração da sociedade.

Com a vigência Código Civil de 2002, os gestores da sociedade limitada passaram a ser denominados de administradores, podendo o contrato social atribuir-lhes o título de diretores. Se o contrato social atribuir a administração a todos os sócios, essa atribuição não se estenderá aos futuros sócios, exceto se houver outorga específica.

Outrossim, oportuno destacar a importante inovação trazida pelo novo Código Civil, no que tange ao reconhecimento na sociedade limitada os sócios não são automaticamente administradores da sociedade. Isto quer dizer que não há a presunção de que qualquer sócio da sociedade limitada seja administrador, assim como, para o Direito Tributário, não há obrigação solidária ou subsidiária automática em relação ao sócio da sociedade. A solidariedade ou subsidiariedade só ocorrem em decorrência de uma sanção aplicada ante a prática de atos abusivos ou ilegais na condução da administração da sociedade.<sup>49</sup>

Neste contexto, observa-se que é fundamental para o Estado, como sujeito ativo da relação jurídico-tributária, conhecer a estrutura da pessoa jurídica, para exercer corretamente a formalização do crédito tributário, quando do lançamento, e para a eventual execução fiscal.

### 3.5. O Administrador Não-Sócio

Outra inovação trazida pelo novo Código Civil foi a delegação da gerência a terceiros por ato unilateral do sócio-gerente, possibilitando a eleição de administrador estranho à sociedade limitada, contudo, para que sejam admitidos

---

<sup>49</sup> KISHINO, Luciana. *Responsabilidade tributária do sócio administrador da sociedade limitada*. Revista Ibero-Americana de Direito Público, Rio de Janeiro, n. 15, 2004, p. 2004.

administradores não sócios, é indispensável que haja previsão contratual.<sup>50</sup> Indispensável, ainda, presença no contrato social, devidamente arquivado na Junta Comercial, a permissão de administrador não-sócio e todas as responsabilidades e poderes desse administrador.

Por conseguinte, a função de administrador da sociedade limitada, pelo regramento do Código Civil, poderá ser exercida por sócio ou por pessoa estranha à sociedade. Sendo que a diferença é na exigência, para escolher o administrador não-sócio, aprovação dos sócios por unanimidade, enquanto o capital não estiver integralizado, e por dois terços, se o capital estiver integralizado.<sup>51</sup>

No que tange a responsabilidade do administrador da sociedade, por culpa no desempenho de suas funções, a lei não faz distinção entre sócio administrador e administrador não sócio, logo, seja qual for a natureza da relação, o administrador responderá, em tese, pelos débitos tributários da sociedade, nos casos previstos em lei.

De igual forma que alguém pode ter sido sócio, mas nunca ter exercido função de administração de uma sociedade, o Código Civil de 2002 passou a permitir que alguém possa ser administrador de uma sociedade limitada da qual nunca foi sócio. Assim, presente o pressuposto do excesso de poderes ou da violação à lei ou do contrato, surgirá a responsabilidade desse administrador que, seja ou não sócio, poderá ser responsabilizado com fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

### 3.6. Responsabilidade Do Administrador. Pressuposto.

Como já dito, o administrador de uma sociedade limitada possui o poder de gerir os atos da sociedade, buscando atingir os objetivos da sociedade, agindo de forma correta, praticando atos em nome e em benefício da sociedade, não assume o administrador da sociedade limitada a responsabilidade por eventuais transtornos que advenham de sua administração.

---

<sup>50</sup> OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Tratado de direito empresarial brasileiro*. v. 2, Campinas: LZN, 2004. p. 429.

<sup>51</sup> CC/2002, artigo. 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."

Existe, entretanto, uma constante evolução no direito brasileiro para responsabilizar o administrador, abandonando as simples previsões de que a administração deveria fundar-se meramente no respeito à lei, dentro dos limites dos contratos sociais. Como a atribuição da administração é administrar a sociedade, os membros do órgão devem ser diligentes e leais, sendo responsabilizados quando desatendidos os deveres gerais dos administradores.<sup>52</sup>

Contudo, poderá o administrador ser responsabilizado, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, é apenas aquele incumbido dos comandos financeiro e comercial da empresa, que opina e decide sobre o recolhimento de tributos. No ponto, decidiu Tribunal Regional Federal da 4ª Região, quando do julgamento da Apelação Cível n.º 91.04.030290-PR, sendo relator o Desembargador Federal Volkmer de Castilho:

EMBARGOS DE TERCEIRO. EXECUÇÃO FISCAL. FGTS. LEGITIMIDADE ATIVA. DIRETOR TÉCNICO. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. 1. Havendo outros sócios com designação contratual para a direção financeira e comercial da empresa, não é responsável tributário o diretor técnico, de departamento autônomo com finalidade técnica específica não sendo caso em que incida o Art. 135, III do CTN. Sentença reformada. Apelação provida para julgar procedentes os embargos de terceiro, excluindo o sócio embargante da execução.<sup>53</sup>

Portanto, de regra, o administrador não será responsável pelos atos de representação e gestão ordinária da sociedade, mas respondem pelas obrigações tributárias causadas por culpa no desempenho de suas funções, quando ultrapassam os atos regulares de gestão ou quando procedem com violação do contrato social ou lei. O mero exercício da administração não implica automaticamente responsabilidade do administrador pelos débitos fiscais da sociedade. Sendo obrigatoriamente dever do fisco provar que o administrador praticou um ato ilícito, e sua responsabilidade decorre desse ato ilícito que ensejou o não pagamento do tributo, e não do simples inadimplemento da obrigação tributária da sociedade.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *A sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 51-52.

<sup>53</sup> DJ. 15/01/1997, p. 991.

<sup>54</sup> CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 97.

Sendo assim, sem caráter objetivo, o mero não recolhimento do tributo não constitui causa de responsabilidade, no ponto, Itamar GAINO leciona, de forma esclarecedora que:

A imputação da responsabilidade ao terceiro deriva, portanto, da presença de provas diretas ou indiretas (indícios) quanto a ter ele agido maliciosamente, com o propósito de prejudicar o fisco ou, ao menos, com a previsão de que, ao praticar o ato significativo de excesso de poderes, de infração de lei ou do contrato social, poderia tornar a sociedade inadimplente com respeito às obrigações tributárias.<sup>55</sup>

Oportuno destacar a conclusão de Zelmo DENARI, que nem todas as obrigações tributárias estão compreendidas nessa responsabilidade, pois "o dispositivo faz expressa referência a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos"<sup>56</sup>. Ademais, mesmo assim, somente após a comprovação de que a sociedade não tem bens suficientes para o adimplemento da obrigação, pode a execução fiscal ser redirecionado ao legítimo responsável.

O disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional entretanto, tem sido usado em diversos julgados com o alcance que efetivamente não tem, conforme salienta Hugo de Brito MACAHDO, "ensejando soluções que não se harmonizam com as garantias fundamentais que o nosso ordenamento jurídico oferece, ou que negam vigência a dispositivos expressos de lei"<sup>57</sup>. É importante destacar este aspecto, pois por muito tempo a jurisprudência considerou a simples falta de pagamento do tributo como infração à lei, atribuindo a responsabilidade ao dirigente da pessoa jurídica, onde na verdade há "espaço para a simples culpa, para o dolo específico e também para o estado de necessidade, na medida em que os donos da empresa não tenham numerário ou ordenem verbalmente o não pagamento"<sup>58</sup>.

Calha observar que em um primeiro momento o Superior Tribunal de Justiça, adotou o entendimento da responsabilidade objetiva do administrador da sociedade limitada, pela ausência de recolhimento de tributo, verbis:

---

<sup>55</sup> GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 42.

<sup>56</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 223.

<sup>57</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004. p. 594.

<sup>58</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 747.

TRIBUTARIO - EXECUÇÃO FISCAL - PENHORA DE BENS - RESPONSABILIDADE DO SOCIO - ARTIGOS 135 E 136, CTN.

1. O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, <sup>59</sup>contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação a lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita. (...).

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça, através de novo entendimento, ou seja, acolhendo o afirmado pela doutrina majoritária, que não caracterizando o mero não pagamento do tributo infração à lei passível de responsabilização do administrador, consoante se observa dos arrestos colacionados:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. SÚMULA N. 168/STJ.

1. "Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente" (REsp n. 260.107, Primeira Seção, Ministro José Delgado).

2. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal firmou-se no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula n. 168/STJ).<sup>60</sup>

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SÓCIO-QUOTISTA. RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO NÃO-PAGAMENTO DO FGTS. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. 1. O não recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei, suficiente a ensejar a responsabilidade pessoal do sócio, devendo-se comprovar a prática de atos fraudulentos ou com excesso de poderes. (...).<sup>61</sup>

Não obstante, neste diapasão leciona Leandro PAULSEN, que também analisa o entendimento jurisprudencial quanto à questão do inadimplemento do tributo como infração à lei:

O mero inadimplemento de obrigação tributária não é suficiente para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN. Nesse sentido é que se consolidou o entendimento tanto da 1ª como da 2ª Turmas do STJ, que, assim, adotam a melhor posição, acatando a doutrina bastante consistente que já vinha preconizando uma interpretação adequada e sistemática desse dispositivo. Em setembro de 2001, também a 1ª Seção do TRF4 revisou sua posição anterior em sentido contrário para, à luz da nova orientação do STJ, alinhar-se pela interpretação que descarta o

<sup>59</sup> STJ, REsp n.º 33.371/MG, 2ª Turma, Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 06/03/1995.

<sup>60</sup> STJ, EREsp n.º 422.732/RS, 1ª Seção, Ministro João Otávio de Noronha, DJ 09/05/2005.

<sup>61</sup> STJ, AgREsp n.º 641.831/PE, 1ª Turma, Ministro Francisco Falcão, DJ 28/02/2005.

simples inadimplemento como fundamento para a responsabilização dos sócios-gerentes.<sup>62</sup>

Idêntico posicionamento Luiz Emygdio da ROSA JÚNIOR, "só se pode aplicar a referida regra se o ato for ao mesmo tempo tributável, sem ter havido pagamento de tributo, e constituir infração de lei, contrato social ou estatuto".<sup>63</sup>

Sacha Calmon Navarro COELHO ressalta que:

o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar.<sup>64</sup>

Por sua vez, Aliomar BALEEIRO, fazendo uma análise dos dispositivos sobre a responsabilidade de terceiros no CTN, entende no mesmo sentido:

A responsabilidade pessoal e exclusiva dos terceiros, arrolados no art. 135, se desencadearia com a simples ausência de recolhimento do tributo devido – sem dúvida um ilícito ou infração de lei. Mas, se assim fosse, qual seria a diferença entre os art. 134 e 135? Observe-se que as mesmas pessoas, mencionadas no art. 134, estão repetidas no art. 135, I. (...) Por isso que hipóteses de singelo não pagamento do tributo a cargo de terceiro se enquadram no art. 134 e não no art. 135.<sup>65</sup>

Por outro lado, quanto à responsabilidade de antigos administradores, questiona-se se estes podem ser responsabilizados pelo período em que exerciam cargo de gerência ou administração. Nesse ínterim, surge uma dúvida se o novo administrador pode ser cobrado pelo não recolhimento do tributo relativo a período em que não exercia a gerência<sup>1</sup>. O Superior Tribunal de Justiça tem pacificado a matéria, no sentido que o administrador não responde pelas dívidas da sociedade, no período que exerceu a gerência, se dela se afastou regularmente, e a sociedade continuou regularmente suas atividades, *verbis*:

<sup>62</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. Ver. e atual. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2004. p. 956.

<sup>63</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 531.

<sup>64</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 747.

<sup>65</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Ver. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 756.

(...) o sócio/embargado retirou-se da sociedade antes do ajuizamento da execução, continuando a empresa a exercer as suas atividades. Esse panorama está caracterizado nos autos, de modo inquestionável, passando a exercer forte influência para a interpretação e aplicação do art. 135, III, do CTN, em face de o embargado não ser apontado como tendo, no exercício de diretoria, dissolvido irregularmente a sociedade nem violado a legislação em vigor ou os estatutos sociais. Esta, após a saída do embargado dos seus quadros sociais, continuou cumprindo as suas atividades. Configurado esse quadro determinador da relação jurídica em debate, há de se acompanhar entendimento jurisprudencial já esposado no âmbito do STJ, em eximir a responsabilidade de sócio quando não lhe é apontada a culpa pelo insucesso da sociedade ou por sua irregular dissolução. (...). O Recurso não prospera, quanto a este argumento. A hipótese que nos é apresentada nestes autos é diferente: o embargante varão alienou suas cotas a terceiros, sem dissolver a pessoa jurídica. Assim, a sociedade continuou a existir e operar a empresa, com outros gerentes, por longo tempo após a retirada do Embargante. (...). Se o sócio desligou-se regularmente da sociedade, que permaneceu em plena atividade, não há como falar em responsabilidade solidária.<sup>66</sup>

Portanto, conclui Amador Paes de ALMEIDA, *"a responsabilidade do sócio-gerente está, obviamente, condicionada à contemporaneidade das obrigações fiscais e do seu gerenciamento"*<sup>67</sup>.

### 3.7. Do Excesso De Poder, Infração De Lei Ou Do Contrato

Relembrando o artigo 135 do Código Tributário Nacional "excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", cabendo esclarecer sobre as expressões elencadas no seu caput. As discussões judiciais e administrativas estão basicamente centradas à margem do que seria infração à lei e excesso de poderes.

No que tange ao excesso de poderes praticados pelos administradores, leciona Cláudia RODRIGUES, no seguinte sentido:

Tem a ver com a desobediência às cláusulas contratuais, que à semelhança do mandatário que exorbita dos poderes a ele outorgados, responde pessoalmente junto a terceiro pelos prejuízos que causar. Verifica-se o abuso ou excesso de poder quando o sujeito, no caso específico, os gerentes, representantes, sócios ou

<sup>66</sup> STJ, 1ª Seção, EDivResp, n.º 100.739/SP, Ministro José Delgado, DJ 28/02/2000.

<sup>67</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 6. ed. rer., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 139..

diretores, praticam atos que o Direito autoriza, porém, além dos limites do seu exercício.<sup>68</sup>

Contudo, o ponto nodal é acerca da responsabilidade atribuída aos administradores das sociedades limitadas pelo crédito constituído em desfavor da pessoa jurídica por eles representada, é justamente quando o crédito tributário é decorrente de prática de atos em infração de lei. Neste contexto, fundamental a doutrina de Hugo de Brito MACHADO:

primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor (...). Deve-se distinguir, repita-se, o ato da pessoa jurídica do ato da pessoa natural que corporifica, para se saber quem praticou a infração à lei. Se o tributo (direto ou indireto) não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para outros fins lícitos (v.g. pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida incidência da norma contida no artigo 135, III, do CTN. Nesse último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural.<sup>69</sup>

Outra não é a orientação do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE ANÔNIMA E/OU SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO DIRETOR E/OU DO SÓCIO-GERENTE.

Quem está obrigada a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica, e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o diretor ou o sócio-gerente, a obrigação tributária é daquela, e não destes. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do diretor ou do sócio-gerente, que só respondem, e excepcionalmente, pelo débito, se resultar de atos praticados com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos, exatamente nos termos do que dispõe o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

<sup>68</sup> RODRIGUES, Cláudia. Conjuntura: Processo Administrativo. Revista Jurídica Consulex, São Paulo, nº 148, mar.2003, p. 28.

<sup>69</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004. p. 589-590.

Recurso especial conhecido, mas improvido.<sup>70</sup>

Portanto, como se observa, para se caracterizar a responsabilidade, é imprescindível que o ato cometido seja com infração de lei ou contrato social, como exemplo, isso pode ocorrer quando a sociedade desconta o imposto de renda na fonte de seus empregados e não recolhe o valor correspondente aos cofres do erário, caracterizando apropriação indevida, sendo esse o caso mais claro de ilícito caracterizador da responsabilidade pessoal de que trata o artigo 135, do Código Tributário Nacional, concluindo que não basta o mero inadimplemento de obrigação tributária, para configurar a responsabilidade do artigo 135, do Código Tributário Nacional.<sup>71</sup>

### 3.8. Dissolução Irregular Da Sociedade

A dissolução de toda sociedade, deve ocorrer nos termos da lei aplicável à espécie, de forma imperativa. Esse procedimento pode ocorrer de forma mais simples, ou seja, pelo distrato da sociedade, ao de forma mais complexa, quando da dissolução judicial. Ocorrendo, a extinção de sociedade limitada que simplesmente encerrou suas atividades, sem que os administradores a tenham dissolvido e liquidado regularmente, a doutrina deu o nome de dissolução de fato.<sup>72</sup>

Contudo, ocorrendo o encerramento da atividade social e não ocorrendo a dissolução regular, ou seja, sem antes seja dissolvido e liquidada regularmente, deixando, por exemplo, passivo tributário, estaremos diante de uma dissolução irregular da sociedade, notadamente constitui infração de lei.

No particular, Leandro PAULSEN leciona, no seguinte sentido:

durante muito tempo, a dissolução irregular foi apontada de modo uníssono como a hipótese mais característica da responsabilização dos sócios com fundamento no art. 135, III do CTN. A rigor, entretanto, não atrai a incidência do referido dispositivo legal. Isso porque o art. 135, III, do CTN diz respeito à responsabilização por créditos

---

<sup>70</sup> STJ, 2ª Turma, REsp n.º 100.739/SP, Ministro Ari Pargendler, DJ 01/02/1999.

<sup>71</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7ª ed., ver. E atual. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2005, p. 1005 e 1007.

<sup>72</sup> GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 50.

correspondentes a obrigações tributárias “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Ora], a dissolução irregular é posterior, não decorrendo dela as obrigações tributárias. Assim, não é suficiente, por si só, para trazer os sócios automaticamente para a posição de sujeitos passivos das obrigações tributárias da sociedade, na qualidade de responsáveis tributários.<sup>73</sup>

Nesse diapasão, o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo:

(...)

4. É cabível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando a sociedade tiver sido dissolvida de forma irregular. Precedentes da Corte.

5. A ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e pro labore, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público.

6. Recurso especial parcialmente provido para determinar o redirecionamento da presente execução fiscal para o sócio-gerente da empresa executada.

(...)<sup>74</sup>

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - DEVOLUÇÃO DA CARTA CITATÓRIA NÃO-CUMPRIDA - INDÍCIO INSUFICIENTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - ART. 8º, III, LEI N. 6.830/80.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 736.879-SP, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado em 19.12.2005, firmou entendimento no sentido de fortalecimento da regra contida no art. 135, III, do CTN, do qual se extrai a previsão de que, no caso das sociedades limitadas, os administradores respondem solidariamente somente por culpa, quando no desempenho de suas funções.

2. O instituto do redirecionamento configura exceção ao princípio da autonomia da pessoa jurídica. Por esse princípio, a sociedade constitui-se em um ente distinto da pessoa dos sócios, e o seu patrimônio é responsável pelas dívidas societárias.

3. Pelo artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade. A liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.

(...)<sup>75</sup>

---

<sup>73</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7ª ed., ver. E atual. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2005, p. 1007.

<sup>74</sup> STJ, 1ª Turma, REsp n.º 529.464/PR, Ministro Luiz Fux, DJ 23/06/2003.

<sup>75</sup> STJ, 2ª Turma, REsp n.º 1.017.588/SP, Ministro Humberto Martins, DJe 28/11/2008.

#### 4. CONCLUSÃO

Com o presente trabalho, denota-se a imperiosa a necessidade de ponderar e analisar cada caso concreto, no que diz respeito a responsabilidade tributária dos administradores nas sociedades limitadas.

Isso porque, a responsabilidade dos administradores, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, dispõe que estes se põem em tal situação pelos créditos correspondentes à obrigação tributária resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Como dito, as referidas condutas “ilícitas”, poderão ser analisadas tão-somente em cada caso concreto, ou seja, verificar os dispositivos legais e contratuais que regulamentam cada sociedade limitada, verificar a atitude do gestor para então, verificar se é caso de responsabilização pessoal ou não.

A rigor, uma vez que o gestor aja em observância e no limite de seus poderes, cumprindo, dentro de sua gestão, com todas as obrigações que lhe são impostas por lei, a tendência é a de que seu patrimônio pessoal não venha a ser atingido por débitos da empresa.

Não é por outra razão que, atualmente a lei exige que o administrador, uma vez eleito nos documentos sociais da empresa, deve declarar seu desimpedimento para tal função, ou seja, deve declarar que não se encontra impossibilitado de exercer o comércio, tampouco qualquer função ligada a ele.

O administrador e gestor da sociedade, como peça fundamental para o desenvolvimento da pessoa jurídica, não pode estar incurso em qualquer fato que o inabilite ou mostre sua incapacidade, ou ainda má-fé, no exercício de suas funções.

A responsabilidade do administrador, portanto, será limitada e restrita àquelas funções por ele executadas. Não havendo excesso de poderes, não poderá ao administrador ser imposta sanção que lhe atinja o patrimônio pessoal ou ainda sua esfera pessoal de bens e direitos. Deve sim, ser respeitada a separação legal que existe entre pessoa física e jurídica, restringindo a responsabilidade do administrador naqueles atos que pratica em nome exclusivo da sociedade.

## 5. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. Manual das sociedades comerciais: direito de empresa. 14° ed. Ver., atual. e aum. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 6. ed. rer., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 5° ed. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Ver. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e tributário. 9ª ed. Atual. e ampl. São Paulo: Ed. Celso Bastos, 2002.

BASTOS, Freitas. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 5ª ed. V. 1.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. In: GRUPENMACHER, Betina Triger. Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 5. ed. Ver. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª edição, ed. Saraiva, 1996.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7º ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003.

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

FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária, ed. Forense, 5ª ed., 1994.

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

KISHINO, Luciana. *Responsabilidade tributária do sócio administrador da sociedade limitada*. Revista Ibero-Americana de Direito Público, Rio de Janeiro, n. 15, 2004.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Fran. Curso de direito comercial, 8ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª ed., 1995.

MURTA, Antonio Carlos Diniz. Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Tratado de direito empresarial brasileiro*. v. 2, Campinas: LZN, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. Ver. e atual. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª ed., ver. E atual. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2005.

POMPEO FILHO, Roberto Nelson Brasil. *Sociedade por quotas, de responsabilidade limitada: aspectos da responsabilização do sócio não-gerente por dívidas tributárias da sociedade irregularmente dissolvida*. *Jurisprudência Brasileira*. Curitiba, Juruá n.º 196, 2002.

RODRIGUES, Cláudia. Conjuntura: Processo Administrativo. *Revista Jurídica Consulex*, São Paulo, n.º 148, mar.2003.

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

SIMÃO FILHO, Adalberto. *A Nova Sociedade Limitada*. São Paulo: Manole, 2004.

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