

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO PARANÁ**

**PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO SOCIETÁRIO**

**RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NA SOCIEDADE POR COTAS DE  
RESPONSABILIDADE LIMITADA E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO  
FISCAL.**

**Curitiba  
Outubro de 2001**

**ANA PAULA FARIA DA SILVA**

**RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NA SOCIEDADE POR COTAS DE  
RESPONSABILIDADE LIMITADA E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO  
FISCAL.**

Trabalho apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Direito Societário da Universidade Federal do Estado do Paraná sob a orientação do Professor Edgar Katzwinkel Junior.

**CURITIBA  
Outubro de 2001**

## TERMO DE APROVAÇÃO

**BANCA EXAMINADORA:**

---

---

---

---

---

---

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>01</b>
<b>I CAPÍTULO</b>	
<b>I- SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.....</b>	<b>02</b>
I.1. Breve Panorama Histórico.....	02
I.2. Do Conceito da Sociedade por Cotas .....	03
I.3. Natureza Jurídica da sociedade por cotas de responsabilidade limitada.....	05
I.4. Dos Deveres e da Responsabilidade dos Sócios na Sociedade por Cotas.....	08
<b>II CAPÍTULO</b>	
<b>II- DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>10</b>
II.1. A Responsabilidade na Doutrina Tributária.....	11
II.2. A Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional.....	13
II.3. Constituição do Título Executivo Extrajudicial.....	13
II.4. A Responsabilidade dos Terceiros.....	15
II.4.1. Análise do artigo 134 do CTN.....	16
II.4.2. Análise do Artigo 135 do CTN.....	20
II.4.3. Infração a Lei ou ao Contrato Social.....	27
II.5. Redirecionamento da Execução Fiscal e o Devido Processo Legal.....	30
II.6. Alguns casos específicos de responsabilidade.....	37
II.6.1. Sucessão .....	38
II.6.2. Dissolução Regular de Sociedade....	42
II.6.3. Responsabilidade de Ex-sócio	43
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>50</b>

## INTRODUÇÃO

A proposta do presente trabalho é examinar a responsabilidade dos terceiros, onde se incluem os sócios, na sociedade limitada perante o direito tributário, numa análise geral da legislação que a rege.

Para tanto, será necessário serem tecidas algumas considerações sobre o conceito e a natureza jurídica da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, para demonstrar quais os deveres e responsabilidades dos sócios neste tipo societário.

A partir destas premissas o estudo se voltará para as regras específicas do direito tributário, que delineiam de forma clara e precisa a responsabilidade dos terceiros (sócios) pelos débitos fiscais da sociedade de que fazem parte.

O Código Tributário Nacional dedica alguns artigos especificamente à responsabilidade, assim será apresentado um breve panorama destes dispositivos legais, para ulteriormente analisar suas particularidades.

Como objetivo específico, tratará o presente estudo do chamado “redirecionamento” do processo executivo fiscal contra os sócios de pessoa jurídica executada, já que mesmo quando esta é solvente e nomeia bens à penhora a responsabilidade dos seus dirigentes ou integrantes é invocada.

A jurisprudência pátria será amplamente utilizada para demonstrar qual o procedimento correto para a determinação da responsabilidade dos sócios, perante o direito tributário.

A questão objeto de análise é a possibilidade de ocorrer a inclusão no pólo passivo de execução fiscal de sócios ou dirigentes de sociedade limitada, buscando o adimplemento do pagamento dos tributos em bens de referidas pessoas e não da sociedade.

Destarte, é imperiosa a interpretação da legislação, buscando-se o preciso sentido dado pelo legislador e, a partir daí, identificar o limite da extensão da aplicação da responsabilidade por infrações tributárias.

## I CAPÍTULO

### I. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

#### I.1 Breve Panorama Histórico

Primeiramente, faz-se necessário prestar-se alguns esclarecimentos quanto a origem das sociedades por cotas, no intuito de verificar o porquê da sua criação para posteriormente serem estabelecidas suas características que serão utilizadas no deslinde do presente trabalho.

A Alemanha foi a precursora nos estudos jurídicos sobre uma nova sociedade que pudesse atender aos anseios e preocupações da maioria dos comerciantes, já que as sociedades existentes por necessitarem para sua implantação e funcionamento de grandes investimentos de capitais, de que os investidores corressem o risco da responsabilidade ilimitada, de adotar a forma de sociedade anônima de difícil constituição, vez que dependia de autorização burocrática e dispendiosa; não atraíam os investimentos e anseios dos comerciantes.

Buscou-se então um tipo de sociedade intermediária, para a pequena e média empresa, na qual limitava-se a responsabilidade dos sócios, como na sociedade anônima, mas que não proibisse a cessão de cotas sociais a estranhos, e que tivesse forma e constituição simplificada, bem como, direção pessoal dos negócios sociais.

Assim, o Deputado Oechelhaeuser debateu a questão no parlamento alemão, vindo o governo a formular projeto de lei instituindo as 'sociedades de responsabilidade limitada', denominadas *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, que foi transformada na Lei promulgada em 20 de abril de 1892.

Ressalta-se que anteriormente à criação da legislação alemã, o comércio inglês previu sociedades diferentes, já que os pequenos e médios comerciantes

ingleses, procurando fugir às dificuldades e ônus da criação das sociedades anônimas, e não querendo se submeter à responsabilidade ilimitada das sociedades de pessoas, criaram, segundo previa a *common law*, sociedades com número limitado de sócios, no mínimo e no máximo; capital de formação privada, vedando a captação por oferta pública, prevendo restrições à cessibilidade das cotas.

Segundo José Waldecy Lucena<sup>1</sup> “A essas sociedades o uso deu o nome de private companies, para distingui-las das grandes empresas, que eram denominadas public companies.”

Verifica-se que a sociedade por cotas surgiu de uma necessidade, que ocorreu em todos os países, que ao atingirem um determinado estágio de desenvolvimento econômico, necessitaram de um tipo societário diferente dos existentes é que dentre as principais características tivesse a responsabilidade dos sócios limitada, e forma de constituição e funcionamento mais simplificada.

Assim, na Inglaterra e na Alemanha apareceu no final do século passado, na França em 1925, e no Brasil, em 1919 após o término da Primeira Guerra Mundial.

Em 1912 Inglês de Souza incluiu a sociedade de responsabilidade limitada em seu Projeto de Código Comercial, e ulteriormente em 1918 um projeto de autoria do deputado Joaquim Luiz Osório, propôs a criação de um novo tipo societário, já que aguardar a aprovação do novo Código Comercial, para introduzir a sociedade por cotas de responsabilidade limitada no direito pátrio seria muito demorado.

O Projeto foi convertido em lei, pelo Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que é a norma legal que vige e regulamenta a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, ainda hoje, no direito pátrio.

## **I. 2. Do Conceito da Sociedade por Cotas**

Antes de trazer à colação o conceito de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, ressalta-se que para melhor compreensão do tema é imperioso analisar-se a legislação aplicável à espécie em cada país.

---

<sup>1</sup> LUCENA, José Waldecy. *Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 2001, p. 07.

Segundo esclarece José Waldecy Lucena<sup>2</sup>, existe um elemento identificador que deve existir em qualquer sistema jurídico, qual seja, **a responsabilidade limitada dos sócios.**

Oportuno nesse sentido transcrever a lição do referido magistrado “o elemento ‘responsabilidade limitada’, dentro de cada sistema jurídico, há de ser aglutinado a outros, os quais, então, assim reunidos, dão origem a determinadas realidades, que se subsumirão ao conceito jurídico ‘sociedade de responsabilidade limitada’”.

Ressalta-se que coaduna com essa opinião Cunha Peixoto<sup>3</sup>, ao esclarecer que “conceito de sociedade de responsabilidade limitada deve, pois, restringir-se a cada país, (...) como se verifica, pelo exame do direito comparado, não é possível, atualmente, assentar, de maneira geral, a natureza jurídica dessa espécie de sociedade, pois seus característicos divergem de uma legislação para outra.”

Assim, analisando-se a legislação pátria que rege a Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada – Decreto nº 3.708/1919, pode-se extrair algumas características que a definem, quais sejam:

- responsabilidade dos sócios limitada ao total do capital social – art. 2º;
- adoção de firma ou denominação particular seguidas da palavra “limitada” – art. 3º e §§;
- responsabilidade dos sócios solidária em caso de falência, pela parte que faltar para completar o pagamento das cotas não inteiramente liberadas – art. 9º;

Fran Martins<sup>4</sup>, com a proficiência que lhe é peculiar, conceitua a sociedade por cotas de responsabilidade limitada:

*Segundo a lei brasileira, caracterizam-se as sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, pela limitação da responsabilidade solidária dos sócios ao total do capital social e, em caso de falência, também pela parte que faltar para preencher o pagamento das quotas não inteiramente liberadas; e pela adoção de uma firma ou denominação à qual se deverá sempre aduzir a palavra limitada.*

---

<sup>2</sup> LUCENA, José Waldecy. Obra citada, p. 58.

<sup>3</sup> PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A Sociedade por Quota de Responsabilidade Limitada*. Forense, 1960, vol. I, p. 50.

<sup>4</sup> MARTINS, Fran. *Sociedades Por Quotas no Direito Estrangeiro e Brasileiro*. Forense, 1960, vol. I, p. 285.

Diante do exposto, constata-se que a responsabilidade limitada do sócio é característica marcante, no tipo societário em comento, a qual deve estar presente sempre não importando qual ordenamento jurídico está sendo analisado.

### **I . 3. Natureza jurídica da sociedade por cotas de responsabilidade limitada**

A discussão quanto à natureza jurídica da sociedade por quotas de responsabilidade limitada, entre as sociedades de pessoas ou entre as de capital, é das mais acirradas na doutrina.

Dentre os doutrinadores que a classificam como sociedade de pessoas cita-se Cunha Peixoto<sup>5</sup>, Fran Martins, Waldemar Ferreira, Pontes de Miranda e Rubens Requião.

Oportuno transcrever lição do Professor Edgard Katzwinkel Junior<sup>6</sup>, que coaduna com essa corrente, e explica o porquê da adoção dessa posição:

(...) situamos a sociedade por quotas de responsabilidade limitada na categoria das sociedades de pessoas, especialmente pela sua nítida formação contratual, com declarada manifestação de vontade das partes contratantes; pelas formalidades existentes para a cessão de quotas sociais, mesmo entre os sócios; pelo caráter supletivo da lei das sociedades anônimas apenas ao contrato social, quando este tratar de institutos regulados pela lei das sociedades por ações e nada dispuser a respeito desses institutos; pelo formalismo exigido para a alteração do contrato social e que, se ocorrendo alteração pela vontade da maioria, gera ao sócio divergente o direito de retirar-se da sociedade.

Adotando a corrente que defende que as sociedades de responsabilidade limitada seriam sociedades de capitais, cita-se Pedro Barbosa Pereira<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Cunha Peixoto, **A sociedade por quotas de responsabilidade limitada**, vol. I, p. 56 "Verifica-se, pelo exame do dec. nº3.708, que o legislador criou, no Brasil, um novo tipo de sociedade intuitu personae. Com efeito, consoante o art. 2º desse diploma legal, o título constitutivo da sociedade por quotas de responsabilidade limitada regular-se-á pelas disposições dos art. 300 a 302 do Cód. Comercial. Ora, consoante o art. 302, constitui regra geral todos os sócios participarem da direção da sociedade. A exclusão do sócio da direção da sociedade pressupõe dispositivo contratual expresse. E isto, como vimos, caracteriza a sociedade de pessoa"

<sup>6</sup> KATZWINKEL, Edgard Junior. **Dissolução e Liquidação da Sociedade Limitada pela Vontade do Sócio**. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Privado do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1988, p. 44.

Esclarece-se que a importância desta discussão reside em saber se se aplicam às referidas sociedades o disposto nos artigos 300 e 302 do Código Comercial, segundo preceitua o artigo 2º do Decreto 3.708/1919 – sociedade de pessoas; ou a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) – sociedade de capital.

Existe uma terceira corrente que entende que as sociedades de responsabilidade limitada possuem natureza híbrida, mista, se constituem em um tipo societário a parte.

Nesse sentido transcreve-se o magistério de José Waldecy Lucena<sup>8</sup>:

A nós se nos afigura que a sociedade de responsabilidade limitada há de ser considerada como tipo social distinto, inclassificável como sociedade de pessoas ou de capitais. Mesmo aqueles que a classificam como sociedade de capitais acabam por admitir, como o fizeram Ripert/Roblot e Philippe Merle, que “a sociedade de responsabilidade limita conserva assim certos vínculos com as sociedades de pessoas, que lhe conferem uma fisionomia original.”

(...)

De fato, o Dec. Nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, ao introduzi-la no ordenamento jurídico brasileiro, expressou que a sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, seria regulada, em sua constituição, “pelas disposições dos arts. 300 a 302 e seus números de Código Comercial”, pertinentes às sociedades de pessoas, ou seja, com ênfase especial ao *intuitus personae*, mas “devendo estipular ser limitada a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social”, princípio cardeal das sociedades de capitais (cf. art. 2º).

Reuniram-se, de conseguinte, na constituição e funcionamento da limitada brasileira, os princípios-chave de cada espécie e, mais ainda, determinou-se a observância no que não for regulado pelo estatuto social, e na parte aplicável, das disposições da lei de sociedades anônimas (art. 18).

(...)

Essa construção híbrida da sociedade, de par com a ampla liberdade concedida pelo Decreto aos sócios para, obedecidas apenas umas poucas regras obrigatórias (*ius cogens*), estruturarem a sociedade sob forma que melhor consulte a seus interesses e conveniências, permite que a sociedade por quotas possa ser constituída sob índole capitalista preponderante ou sob índole pessoalista predominante, conforme contenha mais elementos de uma sociedade de capitais, ou, ao contrário, reúna mais elementos de uma sociedade de pessoas.

<sup>7</sup> PEREIRA, Pedro Barbosa. *Curso de Direito Comercial*. Ed. Revista dos Tribunais, 1969, vol.II, p. 71.

<sup>8</sup> LUCENA, José Waldecy. *Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 2001, p.50 – 53.

Coadunam com esse posicionamento Amador Paes de Almeida<sup>9</sup>, e Fábio Ulhoa Coelho<sup>10</sup> para quem “a natureza da sociedade limitada é matéria de contrato entre os sócios. Cabe-lhes negociar, no ato constitutivo da sociedade, as condições para a cessão de cotas, a cláusula de impenhorabilidade e as implicações do falecimento.”

Destarte, verifica-se que as sociedades por cotas de responsabilidade limitada ao se constituírem podem adotar a natureza de sociedade de pessoas, ao preverem a inaccessibilidade das cotas sociais a estranhos, dissolução por morte de sócio, necessidade de aprovação de todos os sócios para a venda das cotas; ou de sociedade de capitais, ao estipularem a livre cessibilidade, adoção de assembléia geral e de conselho fiscal, venda das cotas não condicionada à anuência de todos os sócios, etc.

Assim, para apurar-se a real natureza das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, faz-se necessário analisar-se o contrato social de cada sociedade, e verificar-se o que foi determinado em suas cláusulas.

Ressalta-se que o Colendo Supremo Tribunal Federal<sup>11</sup> já se manifestou sobre o tema, vindo a julgar que a sociedade por cotas de responsabilidade limitada possui natureza mista e não de pessoas.

Além disso, esclarece-se que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada é contratual, fruto da vontade das partes que a compõem e resultado de suas convenções, subordinando os contratantes à execução do que ficara convencionado sob pena de resolução do contrato.

Quanto a Teoria Contratualista, explica o saudoso Prof. Rubens Requião:

---

<sup>9</sup> ALMEIDA, Amador Pais. *Manual das Sociedades Comerciais*. 4 ed., São Paulo: Saraiva, 1984, p. 144-145.

<sup>10</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 366-367.

<sup>11</sup> SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. EXECUTIVO FISCAL CONTRA OS SÓCIOS.

1. A SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE E MISTA E NÃO DE PESSOAS.

2. SE EXTINTA, O EXECUTIVO FISCAL, PELAS DIVIDAS DELA, SÓ PODERÁ ATINGIR OS BENS DOS SÓCIOS SE VERIFICADAS AS CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONAIS DOS ARTS. 134 E 135, DO CTN (LEI (LEI 5.172/66).

3. "O RESPONSÁVEL, NA FORMA DA LEI", - A QUE SE REFERE O ART. 4, V, DO D. - LEI 960/38, HA DE SER UM DOS INDICADOS COMO TAIS PELO C.T.N.

(STF – RE nº 70870/SP – 1ª Turma – Rel. Min. Aliomar Baleeiro – DJ de 05/10/1973 – J. 08/06/1973)

Não podemos abrir mão, na verdade, pelo menos no que diz respeito ao direito brasileiro, da noção do contrato para explicar as sociedades comerciais. Mas entre os contratos temos que distinguir, pois evidentemente o conceito de contrato bilateral não se presta para tal explicação. (...) Contrato plurilateral. O Prof. Tullio Ascarelli, na Itália, foi o principal divulgador da teoria moderna do contrato plurilateral. O Código italiano de 1942 o definiu como o contrato com mais de duas partes, cuja prestação de cada uma é dirigida à consecução de um fim comum. Quando se fala em plurilateralidade, em relação aos que participam do contrato, é bom explicar, não se tem em consideração o número de partes, mas indeterminação do número, ou melhor, a possibilidade de participação de um número variável de partes. (...) E Ascarelli prossegue (...) na sociedade é possível a participação de mais de duas partes, uma verdadeira pluralidade, não sendo viável agrupá-las em apenas duas posições. Todas as partes são titulares de direitos e obrigações, não para com a outra, mas para com todas, e da mesma forma são titulares dos direitos (...) no contrato plurilateral uma (parte) está ao lado da outra, contratando para a realização do fim comum, que é a obtenção do lucro<sup>12</sup>.

Com isso, constata-se que pelo fato da sociedade por quotas de responsabilidade limitada ser constituída por contrato, qualquer alteração deste depende de outro acordo de vontades, ou seja, outro contrato. Por maior que ela seja, em número de sócios ou montante de capital, referida alteração dá ao sócio divergente da alteração proposta, o direito de retirar-se da sociedade.

Dessa forma, tem-se que a sociedade por cotas de responsabilidade limitada é regida pelo que as partes – sócios, estipularam em seu contrato social, sendo necessária sua análise para se determinar se a natureza jurídica da sociedade em estudo possui características – cláusulas, das sociedades de pessoas ou de capitais, já que este tipo societário pode possuir natureza híbrida.

#### **I. 4. Dos Deveres e da Responsabilidade dos Sócios na Sociedade por Cotas.**

Primeiramente, cumpre esclarecer que a principal obrigação que o sócio possui ao integrar a sociedade por cotas de responsabilidade limitada é a de investir na sociedade, determinado recurso previsto no contrato social, que poderá ser em

---

<sup>12</sup> Rubens Requião, *Curso de direito comercial*, vil. 1º, p. 258/259.

dinheiro, bens ou créditos. Assim, cada sócio se compromete a investir determinado valor na sociedade, que é conhecida como cota subscrita.

Quando o sócio entrega o valor prometido à sociedade, diz-se que ele integralizou as suas cotas. Na hipótese do sócio não cumprir o estipulado, não integralizando sua cota no prazo previsto, ele é considerado remisso.

Com a elaboração e assinatura do contrato social surge um novo sujeito passivo, qual seja, a sociedade limitada, que passa a ser titular de direitos e deveres relativamente aos sócios. Assim, a sociedade por cotas de responsabilidade limitada possui personalidade jurídica própria dissociada da dos seus sócios, com isso as obrigações da sociedade não podem ser imputadas aos sócios e vice-versa.

Ressalta-se que foi essa característica que originou a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, pois os sócios queriam ser limitadamente responsáveis pelas obrigações da sociedade.

Nesse sentido leciona Fábio Ulhoa Coelho<sup>13</sup> “Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor com que se comprometem, no contrato social. É esse o limite de sua responsabilidade.”

Com efeito, a responsabilidade dos sócios é prevista no artigo 2º do Decreto nº 3.708/19, que assim preceitua “O título constitutivo regular-se-á pelas disposições dos arts. 300 a 302 e seus números do Código Comercial, devendo estipular ser limitada a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social.”

Da leitura do dispositivo supra transcrito, depreende-se que cada sócio obriga-se pela totalidade do capital social e não somente por sua cotas, uma vez que estas foram integralizadas, tendo sido constituído o capital social, nenhuma responsabilidade subsiste, quer para com a sociedade, quer para com terceiros, permanecendo o patrimônio particular dos sócios inteiramente a salvo dos compromissos decorrentes das obrigações sociais.

Nesse sentido esclarecedor é o magistério de Amador Paes de Almeida<sup>14</sup>, que cita Eunápio Borges “uma vez integralizadas todas as cotas, liberam-se os

---

<sup>13</sup> COELHO. Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 396.

<sup>14</sup> ALMEIDA, Amador Pais. *Manual das Sociedades Comerciais*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1984, p. 145.

sócios de qualquer responsabilidade, nada mais devendo, normalmente, nem à sociedade, nem aos credores dela.”

Oportuno destacar que os sócios da sociedade limitada são solidários pela integralização do capital social, o que diferencia a sociedade por cotas de responsabilidade limitada da sociedade anônima. Assim, respondem pelo total do capital social subscrito e não integralizado. Contudo, se o capital social foi totalmente integralizado, não há responsabilidade dos sócios.

Destarte, a regra que vige para as sociedades por cotas de responsabilidade limitada é a da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais.

Todavia, verificar-se-á na seqüência que existem posicionamentos de que nas hipóteses de créditos tributários é possível buscar sua solvência no patrimônio dos sócios. Assim, demonstrar-se-á se referida premissa é verdadeira, e em que hipóteses poderá ocorrer.

## **II CAPÍTULO**

### **II . DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

Entraremos agora na parte do nosso trabalho, cujo objetivo é demonstrar a responsabilidade tributária dos sócios-cotistas nas sociedades por cotas de responsabilidade limitada, em casos específicos, segundo prevê a legislação infra-legal.

Todavia, antes de adentrarmos no cerne da questão, faz-se necessário estabelecer algumas premissas quando ao conceito de responsabilidade tributária, bem como, quanto ao procedimento para sua caracterização e execução.

## II . 1. A Responsabilidade na Doutrina Tributária.

Não existe uma discussão muito acirrada na doutrina tributária pátria quanto a responsabilidade tributária. Diante de tal fato, existem decisões judiciais de diversas espécies, que nem sempre correspondem ao efetivo direito do contribuinte.

Primeiramente é oportuno trazer à colação a posição do mestre Alfredo Augusto Becker<sup>15</sup>, para quem não existia distinção legal de *débito* e *responsabilidade*, quando explicava que “O responsável sempre é devedor de débito próprio.”

Referido doutrinador entendia que o débito somente poderia ser exigido do *responsável legal tributário* depois que ocorresse o fato da *não-satisfação* do débito tributário pelo contribuinte de direito. Assim, aplicava duas regras, quais sejam, a primeira relativa à criação da relação jurídica tributária em que figura no pólo negativo o sujeito passivo tributário, e a segunda que tem por hipótese a inadimplência da prestação jurídica naquela primeira relação jurídica, e quem figura nessa segunda relação jurídica é o responsável legal tributário.

Para o mestre o fato mais importante era a natureza dessa segunda relação jurídica tributário, ao afirmar que “Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.”<sup>16</sup>

Do acima exposto, conclui-se que para Becker não havendo o cumprimento da obrigação tributária nasce a relação de responsabilidade, apesar dele não separar débitos de responsabilidade entendia que o responsável não é devedor, é garantidor – fiduciário.

Já Dino Jarach<sup>17</sup> adota outro posicionamento, e conseqüentemente outra divisão, para ele a dívida pertence ao contribuinte *por título próprio*, enquanto ao

---

<sup>15</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo:Lejus, 1998, p.558.

<sup>16</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo:Lejus, 1998, p.558.

<sup>17</sup> JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 2ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 184.

substituto *pertence a responsabilidade pela dívida, porque não se pode atribuir o fato imponível de conformidade com a causa do imposto*. Esclarece que o responsável a quem a lei atribui o fato imponível, usualmente, tem alguma relação com o contribuinte, “relação que, sem embargo, não causaria por si mesma nenhuma responsabilidade do sujeito pela dívida do contribuinte, se a lei tributária assim não o mandar.”

Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup> possui outro posicionamento, o Professor entende que a responsabilidade tributária possui cunho sancionatório, definindo-a como sanção administrativa, afirmando que:

Acho que tributo se conhece examinando um tipo de norma, a norma tributária. E tudo o mais, que a ordem jurídica dispuser, não modifica a essência da figura, que já está delimitada pela norma.

No caso do tabelião, acho que é sanção, porque a hipótese é o descumprimento de um dever – no caso do tabelião, como em todos os casos de responsabilidade tributária estabelecidos no CTN; um pai, por exemplo, que responde pelo filho, é um elemento totalmente estranho ao fato imponível. Ele será responsabilizado, quando nem sequer participou, porque descumpriu um dever, que era o dever de zelar pelo filho menor. Assim no caso de todas as responsabilidades.

Marçal Justen Filho<sup>19</sup> não aceita a teoria acima exposta, de que a responsabilidade tributária teria natureza de sanção, porque o dever imposto ao responsável corresponde em tudo ao exigível do contribuinte, a responsabilidade não elimina nem substitui a sujeição tributária, e o sujeito ativo não pode exigir mais de uma vez a prestação tributária.

Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>20</sup> há necessidade dos sujeitos passivos estarem vinculados à materialidade do tributo, no passo que os responsáveis estarão atrelados a um ato passível de sanção, nos seguintes termos:

Isto posto, entendemos que, à luz dos princípios sobranceiros que informam a ciência jurídica, aquelas pessoas desatreladas do fato jurídico tributário não podem, sequer por hipótese, assumir a condição de sujeitos passivos de

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Debates no IV Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP*, in “*Destinatário Legal Tributário*”, RDP 30:288.

<sup>19</sup> JUSTEN, Marçal Filho. *Sujeição Passiva Tributária*. Cejup: Belém, 1986, p.288.

<sup>20</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 200.

obrigação tributária, sob pena de agredirmos as estruturas do sistema. Entretanto, podem ser elas responsabilizadas pela obrigação penal tributária, à medida que se enlaçaram com o contribuinte no cometimento de um ato omissivo ou comissivo susceptível de providência de cunho sancionatório.

Diante do exposto, coaduna-se com a posição de Paulo de Barros Carvalho, de que o responsável tributário é garantidor do crédito não tendo participação na relação jurídica tributária. Esclarece-se que a relação jurídica tributária surge com a subsunção do fato jurídico tributário à previsão legal determinada na regra-matriz de incidência, dessa forma, o responsável tributário somente se envolve na relação jurídica tributária ulteriormente à ocorrência do fato gerador.

## **II . 2. A Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional**

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária no Livro II, Título II, Capítulo V; que pode ser classificada da seguinte forma:

- a) responsabilidade por sucessão, regulada pelos artigos 129 a 133;
- b) responsabilidade de terceiros, regulada pelos artigos 134 a 135;
- c) responsabilidade de terceira pessoa vinculada ao fato gerador, regulada pelo artigo 128 (substituição tributária);
- d) responsabilidade por infrações, regulada pelos artigos 136 a 138.

Diante do objetivo do nosso trabalho que é a responsabilidade dos terceiros, será dada maior ênfase aos artigos do CTN que o disciplinam, já que a escolha do tema foi influenciada pelos enfoques esdrúxulos que vêm sendo dados ao tema, que ocorrem quando se propõe a execução fiscal contra a pessoa jurídica e seus administradores ou sócios; ou quando a empresa não é citada e o Fisco vem e requer a citação dos responsáveis tributários que são definidos aleatoriamente.

## **II . 3 . Constituição do Título Executivo Extrajudicial.**

Antes de adentrar diretamente na análise dos artigos do Código Tributário Nacional que versam sobre a responsabilidade de terceiros, é conveniente destacar

o procedimento para a elaboração do título executivo extrajudicial do Fisco, o qual deve obedecer um tramite legal para gozar da presunção de liquidez, certeza e exigibilidade que a lei lhe confere.

Com efeito, o Código de Processo Civil, em seu artigo 585<sup>21</sup>, autoriza a União, os Estados, Distrito Federal, Território e Município, a valer-se do processo de execução quando a matéria objeto de cobrança seja um crédito tributário, através da *certidão de dívida ativa*.

O Código Tributário Nacional disciplina a dívida ativa em seus artigos 201 a 204.

Os artigos 201<sup>22</sup> e 202<sup>23</sup> do CTN, demonstram a intenção do legislador, que foi de reconhecer que a responsabilidade não se trata de sujeição passiva tributária, tanto é que previu a inclusão do nome do devedor, bem como, do responsável na Certidão de Dívida Ativa.

Assim, o Fisco somente poderá executar o contribuinte após ter constatado o não-recolhimento do tributo; no que diz respeito à execução fiscal do responsável tributário, o Fisco deverá possuir título hábil, que comprove a responsabilidade do mesmo.

Ressalta-se que tanto a Lei de Execução Fiscal nº 6.830/80, como o Código de Processo Civil, permitem a execução judicial do responsável tributário. Todavia, referidas normas legais exigem como requisito para a execução a existência de título executivo, que reúna as condições de sua procedibilidade, e dentre elas se inclui a comprovação da responsabilidade do terceiro.

Diante do exposto, um processo de execução sem título executivo ou com título executivo que não seja a expressão da realidade, não está revestido da presunção que a lei lhe confere, qual seja, da certeza, liquidez e exigibilidade.

---

<sup>21</sup> Art. 585 – São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

VI – certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, corresponde aos créditos inscritos na forma da lei;

<sup>22</sup> Art. 201 – Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

<sup>23</sup> Art. 202 – O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outro.

Dessa forma, para que o Fisco proponha execução fiscal contra os “terceiros”, deverá provar os fatos que configuram sua responsabilização, que serão explicitados no capítulo seguinte.

Para tanto a responsabilidade deverá ter sido apurada antes da inscrição do débito em dívida ativa, ou seja, no processo administrativo, o qual deverá observar o devido processo legal, por exigência constitucional (artigo 5º, inc. LV), sendo conferida a ampla defesa.

#### **II . 4. A Responsabilidade dos Terceiros.**

Conforme anteriormente exposto, a escolha do tema foi motivada pela corriqueira atitude do Fisco de redirecionar o processo de execução fiscal contra os sócios ou administradores da pessoa jurídica executada. Dessa forma, mesma na hipótese da empresa ser solvente e nomear bens à penhora em valor suficiente para garantir toda a dívida, a responsabilidade de seus dirigentes ou integrantes é invocada.

Tal fato decorre da interpretação equivocada que vem sendo conferida ao artigo 135 do CTN, que determina que são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pelos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, parte da doutrina e da jurisprudência vem entendendo que o não-pagamento de tributo no prazo é infração de lei tributária, acarretando a responsabilização dos diretores, gerentes e representantes pelo seu adimplemento, provocando o redirecionamento da execução fiscal.

Demonstrar-se-á que a atitude do Fisco, bem como, a da doutrina e da jurisprudência que vêm adotando tal posicionamento estão equivocados.

Todavia, antes de adentrarmos na análise específica do artigo 135 do CTN, iremos seguir a seqüência do Código ao tratar da responsabilidade de terceiros, dedicando alguns comentários ao artigo 134 do referido diploma legal.

#### II .4.1. Análise do artigo 134 do CTN

O artigo 134<sup>24</sup> do CNT, traz os requisitos para se configurar a responsabilidade das pessoas ali elencadas.

O primeiro requisito para a aplicação do dispositivo legal é a **impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte**.

Esclarece-se que alguns casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação são de fácil visualização, como ocorre no caso de menor proprietário de imóvel, representado pelo seu pai.

Assim, referido dispositivo legal prevê a possibilidade de cobrança de quem deva ser cobrado – contribuinte, por meio de seus representantes, o que se verifica facilmente nas hipóteses dos incisos I a VI do artigo 134 do CTN, ou não mais existam prevista no inciso VII. Caso não ocorra esses pressupostos, se não existir a comprovação de que os sujeitos passivos não possam responder diretamente por seus atos, ou se a empresa executada deixou de existir, não há que se direcionar a execução fiscal aos representantes.

O “caput” do artigo 134 do CTN prevê a responsabilidade solidária entre sujeito passivo tributário e responsável, contudo da análise da norma constata-se que não se trata realmente de solidariedade, mas sim de subsidiariedade, já que somente na **impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte** é que o Fisco pode exigir o crédito tributário do responsável.

---

<sup>24</sup>Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes nos atos em que intervierem ou pela 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 – os 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.

Oportuno nesse sentido transcrever o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>25</sup>, que esclarece “Conforme se verifica da leitura do artigo, trata-se de responsabilidade subsidiária. Apenas no caso de impossibilidade da pessoa jurídica é que será exigido o tributo de seus sócios<sup>26</sup>.”

Gilberto Etchaluz Villela<sup>27</sup> explica que “A idéia de que o credor-estatal exigirá os tributos do contribuinte e, só depois, verificada a impossibilidade de cobrança, voltar-se contra o patrimônio das pessoas indicadas no artigo 134 é, certamente, caso de subsidiariedade, e não, de solidariedade. Como tal, entendemos que qualquer das pessoas elencadas, se chamadas à responsabilidade antes do contribuinte, ainda que muitas vezes o represente, poderá invocar tempestivamente o beneficium excussionis e indicar, desde logo, bens do seu administrado, contribuinte, para penhora.”

O Professor e Procurador do Estado de Minas Gerais Antônio Carlos Diniz Murta<sup>28</sup>, coaduna com o acima exposto explicando que:

A regra instituída pelo artigo supratranscrito não é solidariedade *ab initio*, como nos informa a interpretação de seu *caput*. Os pais, os tutores, os curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, os síndicos e comissários, os tabeliães e escrivães e demais serventuários, os sócios nas sociedades de pessoas, quando liquidadas, respondem, em princípio, subsidiariamente, pelos tributos devidos pelos filhos, pelos tutelados, pelos curatelados, pelos titulares de bens, pelos espólios, pelas massas falidas, pelas concordatárias, pelos pacientes dos cartórios e pelas sociedades de pessoas, mas somente na hipótese de os contribuintes naturais, ou seja, os representados, não serem capazes de responder pelos débitos tributários. O CTN diz que “somente na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” é que os representantes se tornam “solidariamente” obrigados, conjuntamente com os seus “representados”, pelos débitos fiscais destes, assim mesmo, apenas relativamente aos atos

---

<sup>25</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal**. Problemas de Processo Judicial Tributário, 4º Vol., Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2000, p. 131.

<sup>26</sup> É certo que o artigo emprega a expressão “solidariedade”. Essa expressão, porém, presta-se para estabelecer liame de solidariedade **entre** os sócios, no adimplemento do tributo pelo qual são responsáveis de forma subsidiária à sociedade (Cfr. Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização ao “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 754).

<sup>27</sup> VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A Responsabilidade Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p.108.

<sup>28</sup> MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade Tributária dos Sócios**. Belo Horizonte: Del Rey, Fumec, 2001, p. 74.

em que intervierem ou às omissões (culposas) de que foram efetivamente responsáveis.

Diante do exposto, verifica-se que o normativo estabelece que no caso de impossibilidade de se cobrar do contribuinte principal, o crédito tributário poderá ser exigido das figuras elencadas no rol do artigo 134 do CTN, de forma subsidiária, pois, conforme amplamente demonstrado se de solidariedade se trata-se não haveria porque aguardar-se pela verificação da **impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte**.

O segundo requisito para a caracterização da responsabilização das pessoas elencadas no artigo 134 do CTN, é que elas tenham intervindo ou se omitido na prática dos referidos atos. Assim, o Código não admite que a responsabilidade se dê em qualquer caso.

Luciano Amaro<sup>29</sup> respalda a afirmação acima exarada, ao disciplinar que “Observe-se que não basta o mero ‘vínculo’ decorrente da relação de tutela, inventariança, etc., para que se dê a eleição do terceiro como responsável; requer-se que ele tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), pois sua responsabilidade se conecta, com os ‘atos em que tenha intervindo’ ou com as ‘omissões pelas quais for responsável’.”

No que diz respeito ao inciso VII, do artigo 134 do CNT, que determina que **“os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”**, será responsável pelo crédito tributário, deve-se observar que somente nos casos das sociedades por cotas de responsabilidade limitada que revestirem a roupagem de sociedade de pessoas é que se aplica referido dispositivo legal. Conforme exposto em capítulo anterior, a sociedade de responsabilidade limitada possui natureza híbrida, somente analisando-se seu contrato social é que será possível verificar se ela se reveste de características das sociedades de capitais, ou de pessoas quando então será aplicado o dispositivo em comento.

Além disso, deve restar configurado o requisito previsto na norma legal, qual seja, de que a sociedade tenha sido liquidada, pois, se a mesma estiver desenvolvendo suas atividades normalmente não será possível a responsabilização dos sócios.

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 305.

Confirmando esta posição e comentando a condicionante, diz HAROLDO FUNKE, em sua dissertação de Mestrado:

Por estar a responsabilidade solidária condicionada à impossibilidade da exigência da obrigação da sociedade, por liquidação desta, Zelmo (3) [Solidariedade e Sucessão Tributária, p. 53], baseado em autores italianos, denomina-a solidária, em via subsidiária.

Assim, a execução direta do sócio só nos parece possível mediante comprovação prévia da liquidação da sociedade.” (FUNKE, Haroldo. Op. et loc. cit.) (destaca-se).

Por último, ressalta-se que o parágrafo único, do artigo 134 do CTN traz uma importante limitação à responsabilidade, ao abranger somente os **encargos de caráter moratório**. Dessa forma, o Fisco não pode exigir dos responsáveis as penalidades, pois, se o responsável tivesse que por exemplo recolher multas, iria descontá-las do patrimônio do sujeito passivo. Se diverso fosse, o contribuinte veria infringido seu patrimônio em resposta a atos que não praticou, em punição que nada lhe adiantaria.

Antônio Carlos Diniz Murta<sup>30</sup>, discorda em parte desse entendimento, vez que para ele o responsável deverá arcar com o crédito tributário que engloba a dívida originária e a multa, e os ônus decorrentes do atraso no pagamento, que se traduz na exigência dos juros de mora e da correção monetária.

Isto posto, constata-se que o artigo 134 do CTN estabelece para “terceiros”, que têm deveres de representação, administração e fiscalização, sanção pela prática de ato ilícito, responsabilizando-o subsidiariamente pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte, na hipótese deste estar impossibilitado de cumprir a obrigação.

---

<sup>30</sup> “**A responsabilidade das pessoas arroladas no artigo atinge exclusivamente o valor da dívida originária, com os acréscimos exigidos, em decorrência do simples atraso no pagamento do tributo, englobando o crédito tributário (dívida originária e multa moratória) e os ônus decorrentes do atraso no pagamento (juros de mora e correção monetária.)**”  
MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios*. Belo Horizonte: Del Rey, Fumec, 2001, p. 74

#### II. 4. A análise do Artigo 135 do CTN.

O artigo 135<sup>31</sup> do CNT difere substancialmente do comando inscrito no artigo 134 do mesmo diploma legal. Já que enquanto pelo artigo 134 diante da “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”, o responsável responde solidariamente, o artigo 135 determina que na hipótese da prática de atos “*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*” ocorrerá a responsabilidade pessoal.

Dessa forma, a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica não pode ser considerada infração à lei ou ao contrato, sob pena de coexistirem dois artigos com suportes fáticos iguais, e determinações diferentes.

Oportuno nesse sentido transcrever a lição do mestre Renato Lopes Becho<sup>32</sup>:

Por meio de esforço interpretativo, identificamos variações entre os dois textos (artigos 134 e 135), já que não é razoável imaginarmos que o legislador simplesmente laborou em duplicidade. A análise cuidadosa do *caput* dos artigos dirime qualquer aparente duplicidade entre eles.

A dúvida é porque o primeiro dos incisos traz para essa norma todas as pessoas previstas no artigo anterior. O que eles têm de diferente? Justamente as diferenças dispostas no *caput*. De fato, o artigo 135 já determina a responsabilidade *pessoal* do agente. Isso significa que, ao contrário do artigo 134, nos casos em que se aplicar o artigo 135, o *sujeito passivo da obrigação tributária* não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária.

---

<sup>31</sup> 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>32</sup> BECHO. Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 174.

Mas a dúvida maior passa a ser, então, quais são os acontecimentos que afastam a responsabilidade dos sujeitos passivos, para recair apenas sobre os responsáveis. A resposta está também no *caput* do artigo 135, ao prever que isso acontecerá em relação aos “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.” Como argutamente frisou Misabel Derzi, o artigo 135 aplica-se aos casos de condutas dolosas, enquanto as do artigo 134 comportam, quando muito, culpa levíssima.

Misabel Abreu Machado Derzi<sup>33</sup>, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, esclarece a distinção existente entre os dois artigos do Código Tributário Nacional:

Ora, o art. 134, ao contrário do art.135, mantém no pólo passivo da relação, em favor da Fazenda Pública, tanto o contribuinte, como o responsável; o primeiro, em caráter preferencial, o segundo subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar o tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento. A infringência de tais deveres de fiscalização, de representação e de boa administração, que devem ser exercidos com diligência e zelo, desencadeia a responsabilidade do terceiro. Por isso que hipóteses de singelo não pagamento do tributo a cargo de terceiro se enquadram no art. 134 e não no art. 135.

Já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134. A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o pólo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a “obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.” O ilícito é assim prévio *ou* concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.

Diante do exposto, constata-se que as disposições do artigo 135 do CTN são bem diferentes das do artigo 134, vez que seu suporte fático se compõem da prática de um ato não autorizado pelo contribuinte, e como consequência atribui a responsabilidade pessoal, por substituição, ao agente que o praticou.

Hugo de Brito Machado perfilha do mesmo entendimento ao dispor que:

---

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 756.

Note-se que as pessoas mencionadas no art. 134, se agirem com excesso de mandato, infração à lei, contrato social ou estatutos, assumem plena responsabilidade pelos créditos tributários respectivos. Deixam de responder apenas na impossibilidade de exigência do cumprimento de obrigação principal pelo contribuinte, e passam à posição de responsáveis solidários. Nos termos do art. 135, inciso III, não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes, etc. Esclarecer tal situação é questão ainda a carecer de esclarecimentos. Não se pode admitir que o não-pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção.

O não-cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção. Quanto ao *caput* do art. 135, a exclusão da responsabilidade do contribuinte teria que ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN, segundo o qual *a lei pode atribuir de modo expreso 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*. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade do contribuinte.

Ressalta-se que o Colendo Supremo Tribunal Federal, de longa data vem se manifestando nesse sentido:

Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. jurisprudência do supremo tribunal federal.

Recurso extraordinário não conhecido.

(STF - RE nº 85241/SP – 2ª Turma – Rel.Min. Leitão de Abreu – J. 22/11/1977 – DJU de 24/02/1978)

E Sacha Calmon<sup>34</sup>, esclarece que do acórdão supra transcrito, o STF firmou o seguinte entendimento:

A responsabilidade executória por débito fiscal está, hoje, disciplinada pelo Código Tributário Nacional. Além do sujeito passivo da obrigação tributária, responsável primário, admite o Código a responsabilidade solidária de terceiros (art. 134) e a responsabilidade por substituição (art. 135). Na questão da responsabilidade dos sócios, por dívidas da sociedade, dispôs o Código que a solidariedade advém de sua intervenção nos atos ou pelas omissões de que forem responsáveis (art. 134) e que a substituição ocorre quando a obrigação tributária advém ou é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135). Pretende a terceira embargada que a responsabilidade dos sócios advém de infração à lei, por não terem solvido a tempo a obrigação tributária; labora em equívoco; a infração à lei diz com a economia societária; a admitir-se o contrário, os sócios seriam sempre os responsáveis pelas dívidas da sociedade, quer nas relação de Direito Público, quer nos negócios jurídicos de Direito Privado, pois o inadimplemento de qualquer obrigação constitui ofensa à lei; ofensa tão arraigada que o legislador do Direito Civil teve por dispensável erigir o princípio em preceito legal, como observa Agostinho Alvim, lembrando a lição de Clóvis Bevilácqua 'ao legislador pareceu dispensável exprimir esta regra, uma vez que, segundo a doutrina, ela é fundamental, em matéria de efeitos das obrigações.'

Do exposto, conclui-se que o artigo 134 do CNT prevê a responsabilidade subsidiária quando preenchido seus requisitos, enquanto o artigo 135 trata da responsabilidade pessoal das pessoas previstas no seu *caput*, que ocorrerá quando se verificar que os "terceiros" agiram com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos. Ressalta-se que o simples fato dos tributos não terem sido recolhidos não implica na caracterização da responsabilidade dos chamados "terceiros", conforme será abaixo demonstrado.

Renato Lopes Becho<sup>35</sup>, com a clareza que lhe é peculiar esclarece:

Não compartilhamos com os argumentos usualmente utilizados em defesa pelo Fisco, de que deixar de recolher tributo é infração à lei nos moldes

---

<sup>34</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. Carlos V. Nascimento, Rio de Janeiro: Forense, p. 320.

<sup>35</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 181.

previstos no artigo 135. Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondentes fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da empresa.

Cumprе esclarecer, que há muito tempo os nossos Tribunais vêm entendendo que não se confunde a pessoa do sócio com a da sociedade, e que aquele só pode ser considerado responsável tributário, nos casos de violação de lei, contrato social, excesso de poderes, comprovados pelo Fisco. Nesse sentido transcreve-se posicionamento exarado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos:

A responsabilidade tributária por substituição do sócio ou gerente *decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto*. Não apurada falta dessa natureza, mesmo porque nem se discute a integralização das cotas do sócio, não há que falar em responsabilidade. O simples fato de ter sido o embargante sócio-gerente da empresa executada, legalmente extinta pelo Banco Central, não é suficiente a autorizar o prosseguimento da execução contra o ex-sócio. (TFR – Rem. ex officio/ 73.429, DJU de 19/08;1982, p. 7823).

E, o Colendo Supremo Tribunal Federal reiterou esse entendimento:

A responsabilidade pelo imposto é daquele devedor vinculado por fato gerador da respectiva obrigação. Na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, o sócio responde até o limite do capital social. *Não provando a Fazenda os requisitos da responsabilidade dos sócios, não pode a execução recair sobre os bens deste*. (STF – RE nº 98.996 – Rel. Min. Alfredo Buzaid – julgado em 08/02/1983 – DJU de 25/03/1983 – Seleções Jurídicas, ADV, jun. 1983, p. 43, nota 39).

O sócio não responde pelas obrigações fiscais da sociedade quanto não se lhe impute *conduta dolosa ou culposa*, com violação da lei ou do contrato social. (STF – RE nº 95.023 – Rel. Min. Rafael Mayer – DJU de 03/11/1981 – Lex – Jurisprudência do STF 38:246)

Responsabilidade Tributária – Sociedade por Quotas – Inexistência de Conduta Dolosa ou Culposa. O sócio não responde, em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, pelas obrigações fiscais da sociedade quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato.

(STF – 1ª Turma – RE nº 108.728-5-SP – Relator Min. Néri da Silveira – DJ de 14/11/1991).

O Superior Tribunal de Justiça, a quem compete julgar tais matérias atualmente, vem mantendo a posição adotada pelo Excelso Supremo Tribunal Federal. Veja-se algumas decisões:

(...) 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. Recurso especial conhecido, mas improvido.

(STJ – 2ª Turma – REsp. nº 100739/SP - Rel. Min. Ari Pargendler – por unanimidade - DJ de 01/02/1999 pg. 00138).

(...) 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.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. 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. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Recurso provido.

(STJ – RESP nº 308195/RS – 1ª Turma – Rel. José Delgado – J. 24/04/2001 – DJU de 25/06/2001 p.00129) (destaca-se)

Diante do exposto, demonstrou-se que para a responsabilização dos sócios, gerentes e ou administradores não basta o não recolhimento do tributo, faz-se necessário comprovar que referidos “terceiros” agiram com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Oportunas são as lições de Marçal Justen Filho<sup>36</sup>, que com proficiência explica que:

Se o credor só pode exigir o pagamento de um dos co-devedores depois de haver, infrutiferamente, tentado satisfazer-se perante outro co-devedor, não existe solidariedade, mas subsidiariedade.

(...) Ou seja, a insolvência do contribuinte seria arcada pelo ‘representante legal’, quando se tratasse de relação jurídica tributária. Ao contrário do que dispõem todas as regras e princípios jurídicos, estaria criado um privilégio inadmissível para o fisco. Consistiria em que a insuficiência do patrimônio do devedor seria fundamento único e bastante para atribuir ao credor o direito de voltar-se contra outrem.

O resultado é que a lei tributária teria transformado os representantes legais não apenas em ‘representantes’, mas também em *garantidores* legais das dívidas dos representados. E isso não por decorrência de qualquer atuação indevida que lhes seja imputável, mas em atenção ao exclusivo e puro evento da existência da representação.

(...) Não há como cogitar de responsabilidade subsidiária automática, independentemente de uma atuação ilícita de parte do representante (excetuados os casos de sócios de sociedades de pessoas – e isso pela peculiaridade do próprio direito privado). (destaca-se).

Destarte, da legislação e doutrina exposta, depreende-se que originariamente a dívida tributária é da empresa (do contribuinte), sendo necessário que seja feita a prova da conduta ilícita ou ilegal do sócio, já que o simples não-pagamento de débitos tributários não configura ilícito propriamente dito, ficando suas seqüelas limitadas à própria pessoa jurídica, não se caracterizando em responsabilidade dos sócios. Frisa-se mais uma vez, que somente com a comprovação de terem os sócios

---

<sup>36</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Cejup: Belém, 1986, pp. 307, 310 e 314.

cometido fraudes ou sonegação fiscal em termos claros e estritos, é que será possível a sua responsabilização.

Assim, conclui-se que o sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas. Um não responde pelas obrigações da outra. Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. Ela desaparece tão logo se integralize o capital.

Para que não paire qualquer dúvida é conveniente caracterizar quando ocorre a infração à lei ou ao contrato social, o que será desenvolvido no próximo capítulo.

#### **II. 4. 3. Infração a Lei ou ao Contrato Social.**

O comentado artigo 135 do Código Tributário Nacional, preceitua que quando se configurarem atos praticados com *excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos*, os terceiros serão responsáveis.

Assim, faz-se necessário caracterizar quando se configuram estes atos.

**Excesso de poderes**, ocorre quando as pessoas agem além do que lhe seria dado fazer; cita-se como exemplo, o representante comercial que contrata a venda de um produto em quantidade além de sua cota.

Já a **infração de contrato social**, poderá ser verificada quando um executivo extrapola a competência de seu cargo, tem-se como exemplo gerente de marketing que contrai dívida financeira em nome da sociedade, sendo que essa atribuição seria do gerente financeiro.

E, a **infração de lei**, caracteriza-se quando houver infringência à lei societária, tem-se como exemplo a dissolução irregular de sociedade, ou seu funcionamento de fato.

Cumprе esclarecer que é a lei que limita a conduta das pessoas. Assim, a lei civil limita a conduta dos pais, tutores, curadores, inventariantes, administradores de bens de terceiros, tabeliães etc. A lei comercial limita a conduta de sócios, administradores, síndicos, comissários etc.

No caso específico da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, são as normas contidas no Decreto nº 3.708/19<sup>37</sup>, que apresentam algumas limitações para os sócios, gerentes e administradores em geral.

Para a parte da doutrina que entende que se aplica, subsidiariamente, nas sociedades por cotas de responsabilidade limitada, a lei das sociedades anônimas, por força do previsto no artigo 18 do Decreto nº 3.708/19, a Lei nº 6.404/76 traz algumas limitações para os administradores previstas nos artigos 154<sup>38</sup> e 158<sup>39</sup> do referido diploma legal.

---

<sup>37</sup> Art. 10. Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

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

(...)

Art. 13. O uso da firma cabe aos sócios-gerentes; se, porém, for omissa o contrato, todos os sócios dela poderão usar. É lícito aos gerentes delegar o uso da firma somente quando o contrato não contiver cláusula que se oponha a essa delegação. Tal delegação, contra disposição do contrato, dá ao sócio que a fizer pessoalmente a responsabilidade das obrigações contraídas pelo substituto, sem que possa reclamar da sociedade mais do que a sua parte das vantagens auferidas do negócio.

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

<sup>38</sup> Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º. O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º. É vedado ao administrador:

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

§ 3º. As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º. O Conselho de Administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.

<sup>39</sup> 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 agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar

Além da caracterização dos atos que importem na responsabilidade de terceiros, é importante para a correta aplicação do artigo 135 do CTN, perquirir *quem* praticou a infração.

Assim, se a pessoa jurídica praticou o ato através de órgão seu a responsabilidade é deste, ou seja, da própria pessoa jurídica, e não da pessoa física que exercia a função.

Oportuno nesse sentido transcrever as palavras de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>40</sup>:

(...) os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do artigo 135 do CTN, quanto atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com *infração das normas que limitam essa competência*, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

(...) Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O 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, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

---

sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao Conselho Fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia geral.

§ 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 à 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.

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito Segundo. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal**. Problemas de Processo Judicial Tributário. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, 4º Vol. São Paulo: Dialética, 2000, p.136 – 138.

(...) Importante é verificar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária, outra para fins de responsabilidade civil, outra para fins comerciais e outra para fins trabalhistas. A infração à lei capaz de responsabilizar o diretor ou sócio-gerente é uma só, em virtude de configurar-se com a violação das disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

Sendo assim, tem-se que os “terceiros” serão responsabilizados quando agirem com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social, entendida esta como a transgressão das disposições legais de direito societário.

## **II . 5. Redirecionamento da Execução Fiscal e o Devido Processo Legal.**

Cumprе ressaltar que a Constituição Federal de 1988 trouxe como princípios constitucionais basilares o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF/88), inclusive nos processos administrativos. Dessa forma, atualmente a nenhum cidadão poderá ser imputada diminuição de seu patrimônio sem que lhe seja conferida oportunidade de defesa. Assim, em se tratando de valores exigidos pela Administração Pública, seja em virtude de infrações de trânsito, em face de danos ao meio ambiente ou ainda pela infração de leis tributárias, faz-se necessária a instauração de procedimento administrativo, oportunizando a defesa, como condição para a formação do título executivo – certidão de dívida ativa, e ulterior execução.

Coaduna com o acima exposto Renato Lopes Becho, ao afirmar que:

É necessário provar, com amplo direito de defesa, no processo administrativo prévio a execução fiscal, a conduta dita reiterada na ausência de recolhimento dos tributos. Se essa restar comprovada, aí sim, parte-se para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e busca-se no patrimônio do sócio-gerente a responsabilização pelo recolhimento do tributo. Não se pode partir da presunção de culpa, sem o respeito ao devido processo legal (*due process of law*).

Lucia Valle Figueiredo, ao proferir julgamento exteriorizou o mesmo entendimento:

Deveras, vejo que o art. 135 do Código Tributário Nacional impõe responsabilidade subjetiva. É dizer, o sócio-gerente ou o administrador ou ainda o diretor com poder de mando, para que possam responder pela obrigação tributária, devem ter agido com dolo ou culpa. E a prova há de ser produzida pelo Fisco.

Logo, se assim é, deixar de recolher tributo não se caracteriza em infração de lei. Não posso entender que o sócio tenha agido com dolo ou culpa quando descumprir prazo para pagar determinada exação. Mais ainda, quando o Fisco possibilita ao contribuinte parcelamento de débitos, anistia, remissão, e outros benefícios para o crédito tributário. Ora, não é a mesma situação quando se dissolve irregularmente a sociedade, aí sim importando em infração de lei.

(TRF 3ª Região – Ac nº 405231 – Relatora Juíza Lucia Valle Figueiredo) (destaca-se)

É oportuno ressaltar, mais uma vez, que a pessoa jurídica e seus sócios são diferentes. Assim para que o sócio, ou o administrador seja incluído no pólo passivo de execução é necessário demonstrar-se em processo administrativo, que agiu com excesso de poderes, infração de lei societária, do contrato social ou estatuto social, caso não seja adotado esse procedimento restará violado o direito à ampla defesa. Já que conforme amplamente exposto, o mero inadimplemento de obrigação tributária não se caracteriza em suporte jurídico para incidência do artigo 135, do CTN.

Para que o pedido formulado pelo Fisco de redirecionamento de execução fiscal contra sócio possa ser deferido, tem que estar amparado no artigo 134, inciso VII, do CTN, e desde que a sociedade não possua bens suficientes para garantir a dívida. Ressalta-se, que nessa hipótese não se pode executar primeiro ou unicamente os bens dos sócios, tem-se que dirigir o executivo contra os bens da sociedade e se estes não forem suficientes é que poderá ser redirecionado o pedido.

Assim, para a inclusão do sócio ou administrador no pólo passivo de execução fiscal é indispensável a instauração de processo administrativo específico para o fim de apurar a prática dos atos descritos no *caput* do artigo 135 do CTN. Contudo, caso seja obedecido este tramite e se apure a infração, a responsabilidade dos sócios ou administradores será pessoal, sendo desnecessária a observância do artigo 350 do Código Comercial, bem como do artigo 134 do CTN.

Esclarece-se que a dissolução regular, ou ainda a falência da pessoa jurídica inadimplente, não conduz à responsabilidade das pessoas previstas no *caput* do

artigo 135 do CTN, apenas o desaparecimento fático, irregular, autoriza o redirecionamento.

Além disso, somente a Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção de liquidez e certeza, segundo determina o artigo 3º da Lei nº 6.830/80. Essa liquidez e certeza dizem respeito tanto ao valor da dívida como a sujeição passiva.

Oportuna é a lição de Humberto Theodoro Junior<sup>41</sup>:

Antes, portanto, de ingressar em juízo, tem a Fazenda Pública de promover o *acertamento* de seu crédito, tanto *objetiva* como subjetivamente, mediante o procedimento da inscrição, para atribuir-lhe liquidez e certeza, ou seja, para determinar, de forma válida, a existência do crédito tributário, a quantia dele e a responsabilidade principal e subsidiária por seu resgate. Em outros termos, há de apurar-se antes da execução a existência da dívida, o que se deve e quem deve.

Somente depois da inscrição, que resolve todos esses problemas, e da extração da competente Certidão de Dívida Ativa – que é o título executivo fiscal – é que estará a Fazenda habilitada a promover a execução em juízo. (grifa-se).

Para que o Fisco defina quem legitimamente responde pela dívida deve utilizar-se do processo administrativo fiscal, ou seja, nele irá averiguar e apurar a concreta responsabilidade pelo débito tributário, quando então será inscrito em Dívida Ativa.

Ainda, com proficiência leciona o Professor Humberto Theodoro Junior<sup>42</sup>:

Enfim é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário ou co-responsável.

(...)

Em todos os casos, por isto, é pelo exame do título (Certidão de Dívida Ativa) e, eventualmente, por meio de outros documentos complementares, que se pode pesquisar e definir a legitimação do sujeito passivo da execução fiscal.

(...)

Sendo a execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender

---

<sup>41</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 09.

<sup>42</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 22-26.

a Fazenda o acertamento de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo (...).

Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acertamento antes do ingresso da Fazenda no juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas.

(...)

Em suma, a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal. Reclama, como é curial, apuração pelos meios legais, e só depois do indispensável acertamento do fato que a tiver gerado é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa. Isto, como é óbvio, nunca poderá ser feito depois da penhora, no bojo da execução forçada já em curso, já que a certeza é pressuposto de admissibilidade da própria execução, devendo anteceder-lhe obrigatoriamente.

Com base no exposto, verifica-se que a certeza para que o título seja exeqüível há de ser objetiva e também subjéctiva, ou seja, também deve dizer respeito aos que respondem pelo crédito tributário.

Isto posto, não há de afirmar-se que pelo fato do artigo 4º da Lei nº 6.830/80 dispor que a execução fiscal pode ser promovida contra outras pessoas, além do devedor o Fisco poderia vir e colocar como sujeito passivo da Certidão de Dívida Ativa – CDA, pessoa que não é legitimada, vez que não houve prova administrativa que elida tal presunção.

Ademais, a Lei de Execução Fiscal em seu artigo 2º, § 3º e artigo 3º *caput*, exige como requisito *sine qua non* da execução forçada, a regular inscrição do débito, apurando-se sua liquidez e certeza. Assim, é indispensável a identificação concreta de quem está vinculado ao título, já que *nulla executio sine titulo*.

Os Tribunais pátrios não destoam desse entendimento. Veja-se:

#### PROCESSO CIVIL- AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – CITAÇÃO DO SÓCIO-QUOTISTA.

I – Em face do sócio, na execução fiscal, não há débito lançado formal ou definitivamente. A inscrição de dívida ativa existente refere-se à pessoa

jurídica da qual foi ou é ele sócio-quotista. Assim, a inobservância do procedimento administrativo prévio, que confira ao sócio oportunidade de defesa sobre a imputação de fraude, importa violação ao due process of law.  
II – Agravo de instrumento improvido.

(TRF 2ª Região – Agravo de Instrumento nº 98.02.37579-9/ES – Relator Desembargador Federal Chalu Barbosa – Julgado em 10/08/1999 – DJ de 28/09/1999).

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça demonstra a orientação a ser seguida.

Veja-se:

(...)

Como bem salientaram os recorrentes, o sócio de sociedade apenas responde com seu patrimônio na execução fiscal se houver prova de que praticou, no comando da sociedade, abuso ou violação do contrato ou lei, com instauração, por parte da Fazenda Pública, de prévio processo para averiguação de responsabilidade.

Ora, pelo não recolhimento do tributo devido, deve responder a pessoa jurídica e não os seus sócios, se não restou cabalmente demonstrado que as obrigações tributárias não resultaram de prática de excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Este é o meu entendimento sobre o assunto.

(STJ – 1ª Turma – REsp nº 236098/SP – Relator: Min. José Delgado – Julgado em 01/02/2000 – DJ de 24/02/2000).

Historiam os autos que Paulo Campos Telles Neto, ora agravado, impetrou mandado segurança contra ato do Diretor da Dívida Ativa da Fazenda do Estado do Ceará pelo fato deste haver se negado a expedir certidão negativa de débito ante a justificativa do requerente figurar como co-responsável, na qualidade de sócio-cotista, pelo débito de responsabilidade da empresa Ypioca Agroindustrial S/A, inscrito como dívida ativa objeto de execução judicial.

O r. juízo monocrático concedeu a segurança, em suma, por não ter sido apurada a responsabilidade do requerente pela prática dos atos referidos no art. 135, do CTN, mediante a instauração de processo administrativo fiscal, com garantia de ampla defesa, na forma da lei.

Em grau recursal, o eg. Tribunal a quo confirmou a decisão singular, negando provimento aos recursos voluntário e oficial sob as razões sintetizadas na seguinte ementa (fls. 106):

"OS SÓCIOS DA SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA NÃO SÃO SOLIDÁRIOS COM AS OBRIGAÇÕES DESTA, SENÃO QUANDO AGEM CONTRA A LEI OU OS ESTATUTOS.

Deve a Fazenda Pública fazer a prova de que o sócio ou administrador incidiu na censura do art. 135, do CTN, de sorte a responsabilizá-lo pelo tributo devido.

Age contra a lei o administrador que nega a emissão de certidão negativa de débito para o integrante de sociedade limitada, à conta de estar esta em débito com o fisco.”

(STJ – 1ª Turma – Ag. nº 248298/CE – Relator: Min. José Delgado – Julgado em 27/09/1999 – DJ de 14/10/1999 pg. 00166).

Destarte, restou demonstrado que para que a execução fiscal possa ser redirecionada às pessoas previstas no *caput* do artigo 135 do CTN, é necessário que tenha sido instaurado processo administrativo para apurar as respectivas responsabilidades. Não se verificando tal procedimento, faz-se necessário seja declarada a nulidade da execução fiscal, já que não é exequível por não preencher os requisitos exigidos para sua constituição.

O Excelso Supremo Tribunal Federal, filiou-se à posição acima citada, ressaltando que o ônus da prova, nos casos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, é de responsabilidade do Fisco. Assim decidiu reiteradamente:

Não evidenciados pela Fazenda exeqüente os requisitos da responsabilidade tributária dos sócios, não é possível fazer que a execução prossiga contra eles, embora não encontrada a sociedade.

(STF – RE nº 97.612 – Rel. Min. Soares Muñoz - julgado em 21/09/1982 – DJU de 08/10/1982 – p. 10191).

Do voto do Relator Ministro José Delgado, proferido no Recurso Especial. nº 230754, extraí-se posição do Superior Tribunal de Justiça que deve irradiar seus efeitos por todo o sistema jurídico brasileiro. Citando o disposto no artigo 135 do CTN esclarece-se que:

Essa disposição legal traz norma de excepcionalidade, visto que, via de regra, os bens particulares dos sócios de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se houver a prática de ato com excesso de poder ou infração à lei ou ao estatuto.

Não basta que o sócio tenha sido gerente, ainda que de fato, isto é, sem constar a gerência do estatuto ou de suas alterações. É preciso que ele, na condição de administrador, voluntariamente, tenha agido com infração de uma das hipóteses elencadas no artigo 135, do CTN.

Além disso, a prova da prática de atos expressamente tipificados em lei como geradores da responsabilidade tributária, por substituição, somente pode ser imputada ao sócio-gerente, após

ter a Fazenda comprovado documental ou pericialmente, a existência material dos atos-condição praticados (ato concessivo) ou omitidos (obrigação não adimplida) na gestão do sócio-gerente, tudo antes de requerer a citação e a penhora de seus bens.

(...)

Não se aplica à Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada o artigo 134, do CTN, porque, ainda que doutrinariamente a sociedade limitada possa ser considerada como sociedade de pessoas, não se elimina com isso o traço que a lei e a doutrina lhe conferem, em que a responsabilidade do sócio é limitada à importância do capital social.

A responsabilidade só incide sobre o gerente ou sócio das limitadas, tal como prevê o art. 135, I e III, do CTN, se o crédito tributário resultar de ato praticado com excesso de poder, infração da lei ou do estatuto.

(...)

Tenho que a dívida fiscal é da sociedade. O sócio-gerente só responde por ela se ficar provado que agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou ao contrato social. Essa prova há de ser feita pelo Fisco.

(STJ – 1ª Turma – Resp. nº 230754/PE – Rel. Min. José Delgado – por unanimidade - DJ de 28/02/2000 pg. 00062).(destaca-se).

Em acórdão mais recente **a 1ª Seção**, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, confirmou o entendimento transcrito, tendo decidido que:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

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.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. 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. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

(STJ – 1ª Seção - ERESP nº 174532/PR – Rel. Min. José Delgado – J. 18/06/2001 – DJU de 20/08/2001 p. 00342 – VU)

Dessa forma, somente no caso do Fisco demonstrar documental ou pericialmente a prática pelos sócios de atos contrários à lei, com excesso de mandato ou ao contrato social, é que será possível que seja requerida a citação e penhora dos seus bens.

Ressalta-se novamente, que no sistema pátrio a pessoa jurídica é considerada um ente com personalidade diversa daquela das pessoas físicas que a compõem ou administram. Contudo, hodiernamente o que o Fisco vem fazendo é dirigir as execuções fiscais contra as pessoas que figuram no *caput* do artigo 135, do CTN, em verdadeiro desrespeito ao princípio da limitação da responsabilidade dos sócios, que foi um dos motivos ensejadores da criação da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, uma vez que o Fisco está buscando na pessoa dos sócios a satisfação de um débito que não é deles, e sem que se atenda aos imperativos legais para que tal deslocamento de responsabilidade possa ocorrer.

## **II. 6. Alguns casos específicos de responsabilidade.**

O presente trabalho abordara alguns outros tópicos que envolvem a responsabilidade dos sócios, os quais não estão previstos na Seção III, do Código Tributário Nacional “**Responsabilidade de Terceiros**”, todavia, freqüentemente ocorrem na prática e constituem-se em aspecto nevrálgico do tema.

## II. 6. 1. Sucessão.

O presente capítulo se dedicará à apuração da responsabilidade na ocasião da transferência do negócio, ou seja, na alienação dos estabelecimentos comerciais, já que o estipulado entre as partes não pode ser oposto ao Fisco.

Nestes casos a responsabilidade é a prevista no artigo 133<sup>43</sup> do CTN, ou seja, é exclusiva do adquirente, na hipótese da cessação integral da atividade do alienante, tanto no que diz respeito ao comércio, indústria ou qualquer outro setor, vez que reitrando-se da sua atividade empresarial, o alienante demonstra o desinteresse de prosseguir na exploração comercial, ficando a cargo do adquirente a responsabilidade pelas dívidas tributárias apuradas até a data da formalização do ato.

Todavia, caso o alienante persista com o negócio, no prazo assinalado de seis meses, cuja fluência será feita a partir da data da alienação, tanto importa se na mesma atividade ou noutra, o alienante será responsável também pelo passivo tributário da empresa transferida.

Ressalta-se que a extensão da responsabilidade diz respeito apenas aos tributos, já que as infrações de natureza administrativa por serem pessoais se reportam exclusivamente ao alienante do negócio, nesse diapasão também se incluem as multas, ficando a cargo exclusivo do comprador.

Na venda de muitos estabelecimentos comerciais é inserida cláusula que exime o alienante ou o adquirente de qualquer responsabilidade, pelos débitos da empresa, tentando desconstituir a sucessão.

Contudo, o Código Tributário Nacional traz expressa previsão que elide este tipo de cláusula, qual seja, o artigo 123<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> Art. 133 – A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;  
II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

<sup>44</sup> Art. 123 – Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O Magistrado Carlo Henrique Abrão<sup>45</sup>, explica a intenção desse dispositivo:

Visou essencialmente o legislador permear um princípio que minimizasse os efeitos perversos dos ajustes contratuais, fixando um padrão rígido que inadmita, ou mesmo contrarie, porque se fosse plausível esta convenção entre particulares, fácil seria a elisão da responsabilidade e a diminuição da probabilidade da Fazenda Pública executar o patrimônio do sujeito passivo.

(...)

Na realidade, as convenções entre os particulares não se revestem do efeito “erga omnes” na dimensão da Fazenda Pública, que poderá contornar o ajuste de vontades e prosseguir na sua firme intenção de receber o crédito regularmente constituído.

Questão tormentosa na doutrina é a extensão do grau de responsabilidade do adquirente, pois cessada a atividade empresarial do alienante, este será responsável de forma solidária ou supletiva?

O mestre Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>46</sup>, com proficiência elucida referida dúvida ao preceituar que:

O adquirente, a qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, sem dúvida é sucessor por ato *inter vivos* e responde pelos tributos devidos pelo sucedido. Todavia, sua responsabilidade será *exclusiva* ou *integral* se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, e *subsidiária* ou *supletiva* se o alienante prosseguir na exploração ou até mesmo iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou noutro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Aliomar Baleeiro<sup>47</sup> esclarece que:

Se o adquirente vier a perder por uma causa física ou econômica o acervo que lhe transferiu o alienante, este poderá ser chamado administrativa ou judicialmente a satisfazer quanto devia ao Erário, ainda que nenhuma atividade esteja exercendo. Não poderia estar na cogitação do legislador desonerar o homem de negócios que destes se retirasse, para viver de

---

<sup>45</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. *Sucessor Tributário Empresarial*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 38, p. 20-21.

<sup>46</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 624.

<sup>47</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 751.

rendas ou mesmo consumir seu patrimônio. Outro reparo: como está redigido, o art. 133 só responsabiliza o adquirente se 'continuar explorar, mas utilizá-lo sem exploração comercial ? A responsabilidade lhe deve ser transferida pelas dívidas do alienante insolvente.

A jurisprudência pátria vem se posicionando na forma acima exposta, conforme abaixo será demonstrado:

Execução Fiscal - Responsabilidade Tributária - Sucessão - Certidão Desnecessidade - Nome do sócio ou da firma sucessora. O adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional que continuar a respectiva exploração responde integralmente pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Comprovada, no caso, a sucessão, a dissolução irregular, a responsabilidade da embargante e a responsabilidade pessoal de seu sócio-gerente, antigo sócio da empresa adquirida. Desnecessário constar da certidão, o nome do sócio ou da firma sucessora. Precedentes deste colendo tribunal. Recurso provido. (STJ – RESP nº 36540/MG – 1ª Turma – Rel. Min. Garcia Vieira – J. 08/09/1993 – DJU de 04/10/1993 p. 20524)

(...) 1 - Como a sucessão tributária foi considerada com base em contrato de compra e venda da empresa devedora, firmado pelo apelado, não há como se afastar a responsabilidade deste pelo pagamento dos débitos fiscais da empresa que adquiriu, mesmo havendo alteração do CGC e da Inscrição Estadual, tendo em vista o disposto no art. 133 do Código Tributário Nacional, além do que o objeto social e o endereço de ambas empresas são idênticos. 2 - Apelação improvida. (TRF 3ª Região – AC nº 555738 – 2ª Turma – Rel. Juiz Sergio Nascimento – J. 03/04/2001 – DJU de 15/06/2001 p. 795 – VU)

SÓCIO AO ADQUIRIR A EMPRESA RESPONSABILIZA-SE POR TODO O SEU PASSIVO TRIBUTÁRIO, INCLUSIVE EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO CONTRATUAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. (TRF 5ª Região – AG nº 28579 – 2ª Turma – Rel. Des. Fed. Araken Mariz – J. 06/02/2001 – DJU 20/04/2001 p. 974 – VU)

Com efeito, esclarece-se que a sucessão deve ser analisada caso a caso, em concreto, para que se comprove que foi adquirido bens do ativo fixo, estoque de mercadorias, e foi dada continuação a exploração do negócio, no intuito de se demonstrar que houve a aquisição do fundo de comércio, quando então estará configurada a sucessão e a transferência da responsabilidade.

Todavia, caso não seja possível a comprovação das referidas transferências o Fisco não poderá tentar caracterizar a sucessão, conforme já entendeu o Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

Tributário. Sucessão. Art. 133 do CTN. Ausência de prova.

(...) A alegação por parte da pessoa jurídica de direito público de que o contribuinte adquiriu fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuou a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma ou nome individual, para os fins do art. 133, do CTN, há de ser comprovada suficientemente.

Tratando-se de responsabilidade tributária, mesmo por sucessão, não se pode reconhecê-la por simples indícios ou presunção. necessidade da relação que lhe dê origem ser certa, determinada e inconfundível.

O fato, por si só, de a empresa adquirente funcionar no mesmo local e exercer a mesma atividade da empresa alienante não caracteriza sucessão, nem leva a firmar convencimento de que houve aquisição do fundo de comércio. agravo de instrumento provido.

(TRF 5ª Região – AG nº 18278 – 3ª Turma – Rel. Des. Federal Geraldo Apoliano – J. 18/05/2000 – DJU de 23/02/2001 p. 505 – VU)

Outra indagação que surge é se o prazo de seis meses é peremptório ou não?

Mais uma vez os ensinamentos do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>48</sup> serão utilizados, para elucidar tal questão, o qual disciplina que **“De lege ferenda, entendemos que não deveria haver prazo algum para evitar burlas e garantir melhor os interesses da Fazenda em face dos espertalhões. A regra deixa os adquirentes em angústia, os de boa-fé. A regra não é justa nem para o Estado nem para os adquirentes.”**

Quanto às multas, ressalta-se mais uma vez, que por ser punitivas, ou seja, se revestem de peculiar caráter de sanção não se aplicam na sujeição passiva tributária, pelo elo da responsabilização, na fenomenologia societária, uma vez que o legislador frisou de maneira suficientemente clara que a obrigação incide na respectiva origem do tributo e não de ato infracional.

---

<sup>48</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 624

## II. 6. 2. Dissolução Regular de Sociedade

Conforme exposto nos capítulos anteriores, os sócios somente poderão ser responsabilizados pelo débito tributário se ocorrer a dissolução irregular da sociedade, segundo determina o artigo 134, inciso VII do CTN, e o *caput* do artigo 135, ao prever a infração à lei, ao contrato social ou estatutos.

Assim, somente quando ocorrer a dissolução irregular da sociedade, que se dá com o abandono da empresa, e paralisação de suas atividades; e mais se constatar que essa não possui bens é que os sócios responderão pessoalmente pelos débitos da empresa.

A liquidação da sociedade de forma irregular tem sido considerada como infração à lei, motivo pelo qual o Colendo Supremo Tribunal Federal em várias oportunidades decidiu que ***“temos reconhecido a possibilidade de trazer-se ao processo de execução o sócio-gerente da empresa, e até mesmo sócios não gerentes, quando esta tenha cessado seus negócios e feito desaparecer a sede de seu estabelecimento, deixando os sócios, portanto, sem possibilidade de persecução direta à própria empresa.”***

Com efeito, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça compartilha desse entendimento, já que vem decidindo reiteradamente que não se aplica a responsabilidade pessoal do sócio, quando a sociedade tiver sido dissolvida regularmente. Veja-se:

A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distribuídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores; não se cogita, todavia, dessa responsabilidade, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito de insolvência civil processada nos termos da lei. Recurso especial não conhecido.

(STJ – REsp nº 45366/SP – 3ª Turma – Rel. Min. Ari Pargendler – J. 25/05/1999 – DJU de 28/06/1999 p. 00101 – VU)

(...) III - O CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.

IV - Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A

**ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica. (...)**

(STJ – 1ª Turma – REsp. nº 141516/SC – Rel. Min. Humberto Gomes de Barros – por unanimidade – DJ de 30/11/1998 pg. 00055) (destaca-se).

I - Não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, prevista no art. 135, III, do CTN, sem que seja antes apurada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - Não ocorre a substituição tributária pela simples circunstância de a sociedade achar-se em débito para com o fisco.

III - Não é responsável tributário pelas dívidas da sociedade o sócio-gerente que transferiu regularmente suas cotas a terceiros, continuando, com estes, a empresa.

**IV - A responsabilidade tributária solidária prevista nos Artigos 134 e 135, III alcança o sócio-gerente que liquidou irregularmente a sociedade limitada. O sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio. Ele responde, não pela circunstância de a sociedade estar em débito, mas por haver dissolvido irregularmente a pessoa jurídica.**

(STJ – RESP nº 260524/RS – 1ª Turma – Rel. Min. Humberto Gomes de Barros – J. 14/08/2001 – DJU de 01/10/2001 p.00165 – VU) (destaca-se)

Somente imputa-se a responsabilidade ao sócio quando se verificar a dissolução irregular da sociedade, já que neste caso presume-se que os bens da empresa foram distribuídos em benefício dos sócios ou de terceiros, em detrimento dos credores. Contudo, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito da insolvência civil processada nos termos da lei, não se cogita dessa hipótese.

Diante do exposto, constata-se que se ocorreu dissolução regular da sociedade, ou distrato que acarretou no desligamento do sócio, este estará desobrigado quanto às faltas fiscais ao período de seu gerenciamento, não respondendo pessoalmente pelas dívidas, salvo na hipótese do Fisco apurar, de forma clara em processo administrativo, que ele praticou ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos.

### **II. 6. 3. Responsabilidade de Ex-sócio.**

Ponto controvertido é o fato de apurar-se a responsabilidade de sócio que se desligou da empresa, a qual está sendo atualmente executada.

Nesta hipótese, primeiramente, deverá ser observado se o sócio exercia função de gerencia na sociedade, quando se consumou o fato jurídico tributário que gerou a obrigação tributária, já que a responsabilidade limita-se somente ao período do seu exercício gerencial.

Assim, se a execução fiscal abranger período anterior ou posterior à época de gerencia do sócio na empresa, o executivo não pode atingi-lo, vez que restará ausente qualquer prova do liame entre o sócio e os fatos geradores dos respectivos períodos.

Ressalta-se que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça<sup>49</sup>, vem esclarecendo que mesmo na hipótese do sócio encontrar-se no exercício gerencial da empresa, na época dos fatos jurídicos tributários que originaram a exigência contida na execução fiscal, aquele somente será responsável solidariamente pela dívida da sociedade se restar comprovado que no exercício da gerência praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei ou o contrato social.

E, do voto do Relator Ministro José Delgado proferido no AGResp nº 276779/SP, extrai-se que:

No caso dos autos, o apelado era diretor da executada, sociedade anônima, da qual se retirou antes do ajuizamento da execução. Os débitos se referem à época em que ele ainda ocupava aquela diretoria. Os documentos dos autos, em especial a certidão de fls. 19, esclarecem apenas isso, não havendo nenhuma referência aos poderes e atos que teriam sido praticados pelo apelado em sua gestão. Ocorre que, conforme registrado no curso da instrução, 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 empregado 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 empregado dos seus quadros sociais, continuou cumprindo as suas atividades. Configurado esse quadro determinante da relação jurídica em debate, há de se acompanhar entendimento jurisprudencial já esposado no âmbito do STJ, em eximir a

---

<sup>49</sup>TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO GERENTE. CESSÃO DE QUOTAS.

- A identificação da responsabilidade tributária do sócio-gerente que transfere suas quotas sociais segue o princípio geral adotado no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional; a solidariedade pela dívida da sociedade, também nesse caso, só se manifesta quando comprovado que, no exercício da gerência, ele praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei ou o contrato social. (STJ – REsp nº 108827/RS – Rel. Min. Ari Pargendler – DJU de 17/02/1999)

responsabilidade de sócio quando não lhe é apontada a culpa pelo insucesso da sociedade ou por sua irregular dissolução.

(STJ – AGRESP nº 276779/SP – 1ª Turma - Rel. Min. José Delgado – J. 20/02/2001 – DJU de 02/04/2001 p. 00260)

Oportuno trazer à colação outras decisões proferidas pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

(...) II - Na hipótese em que o sócio já se retirou da empresa e a ele não é atribuída a prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, de maneira a infringir o princípio legal insculpido no art. 135 do CTN, este (ex-sócio) não pode ser responsável pelo débito fiscal objeto de execução fiscal ajuizada quando não mais participava da empresa executada. III - Recurso desprovido. decisão unânime.

(STJ – REsp nº 138707/SP – 1ª Turma – Rel. Min. Demócrito Reinaldo – J. 04/06/1998 – DJU de 29/06/1998 p. 00038 – VU)

(...) 2. Cuida o presente caso de se buscar definição acerca da possibilidade de se cobrar integralmente de ex-sócio de uma empresa tributo por ela não recolhido, quando o mesmo já não exercia mais atos de administração da mesma, reclamando-se ofensa ao art. 135, do CTN. 3. 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. 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). (...) 6. 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. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 7. Precedentes desta Corte Superior. 8. Agravo regimental improvido.

(STJ – AGRESP nº 247862/SP – 1ª Turma – Rel. Min. José Delgado – J. 18/05/2000 – DJU de 19/06/2000 p. 00119 – VU)

Diante do exposto, restou demonstrado que nos casos de execução fiscal ajuizada contra ex-sócio, deve-se perquirir se ele exercia poderes de gerência na época relativa aos fatos jurídicos tributários, em caso positivo deverá ser verificado se ocorre alguma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN, que foram

amplamente expostas em capítulos anteriores. E, na hipótese do ex-sócio não exercer a atividade gerencial não poderá ser responsável por qualquer dívida.

## CONCLUSÕES

Tendo em vista o objetivo específico do presente estudo, sintetiza-se alguns aspectos conclusivos, sem a pretensão de posicionamentos rígidos, porém, convencidos até o presente momento de que é este o efetivo sentido da norma que prevê a responsabilidade dos sócios na sociedade por cotas de responsabilidade limitada.

- a) a sociedade por cotas surgiu de uma necessidade, que ocorreu em todos os países, que ao atingirem um determinado estágio de desenvolvimento econômico, necessitaram de um tipo societário diferente dos existentes é que dentre as principais características tivesse a responsabilidade dos sócios limitada;
- b) a responsabilidade limitada do sócio é característica marcante, no tipo societário em comento, a qual deve estar presente sempre não importando qual ordenamento jurídico está sendo analisado;
- c) a sociedade por cotas de responsabilidade limitada ao se constituírem podem adotar a natureza de sociedade de pessoas, ou de sociedade de capitais, para apurar-se a real natureza desse tipo societário faz-se necessário analisar o contrato social de cada sociedade, para verificar o que foi previsto em suas cláusulas;
- d) os sócios da sociedade limitada são solidários pela integralização do capital social, respondem pelo total do capital social subscrito e não integralizado. Contudo, se o capital social foi totalmente integralizado, não há responsabilidade do sócio, vigendo a regra da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais;
- e) o responsável tributário é garantidor do crédito não tendo participação na relação jurídica tributária. Esclarece-se que a relação jurídica tributária surge com a subsunção do fato jurídico tributário à previsão legal determinada na regra-matriz de incidência, dessa forma, o responsável tributário somente se envolve na relação jurídica tributária posteriormente à ocorrência do fato gerador;
- f) para que o Fisco proponha execução fiscal contra os “terceiros”, deverá provar os fatos que configuram sua responsabilização em processo administrativo, que deverá

observar o devido processo legal, conferindo o direito a ampla defesa, antes da inscrição do débito em dívida ativa;

g) o artigo 134 do CTN estabelece para os “terceiros” que têm deveres de representação, administração e fiscalização, sanção pela prática de ato ilícito; responsabilizando-o subsidiariamente pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte, na hipótese deste estar impossibilitado de cumprir a obrigação;

h) o artigo 135 trata da responsabilidade pessoal das pessoas previstas no seu *caput*, que ocorrerá quando se verificar que os “terceiros” agiram com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos. Ressalta-se, que o simples fato dos tributos não terem sido recolhidos não implica na caracterização da responsabilidade dos chamados “terceiros”;

i) originariamente a dívida tributária é da empresa (do contribuinte), sendo necessário que seja feita a prova da conduta ilícita ou ilegal do sócio, já que o simples não-pagamento de débitos tributários não configura ilícito propriamente dito, ficando suas seqüelas limitadas à própria pessoa jurídica, não se caracterizando em responsabilidade dos sócios;

j) somente no caso do Fisco demonstrar documental ou pericialmente a prática pelos sócios de atos contrários à lei, com excesso de mandato ou ao contrato social, é que será possível requerer o redirecionamento da execução fiscal contra estes;

l) a responsabilidade prevista no artigo 133 do CTN, é exclusiva do adquirente, na hipótese da cessação integral da atividade do alienante, tanto no que diz respeito ao comércio, indústria ou qualquer outro setor, vez que retirando-se da sua atividade empresarial, o alienante demonstra o desinteresse de prosseguir na exploração comercial, ficando a cargo do adquirente a responsabilidade pelas dívidas tributárias apuradas até a data da formalização do ato.

I 1) Caso o alienante persista com o negócio, no prazo assinalado de seis meses, cuja fluência será feita a partir da data da alienação, tanto importa se na mesma atividade ou noutra, o alienante será responsável também pelo passivo tributário da empresa transferida.

I 2) Na venda de muitos estabelecimentos comerciais é inserida cláusula que exime o alienante ou o adquirente de qualquer responsabilidade, pelos débitos da

empresa, tentando desconstituir a sucessão. Contudo, o Código Tributário Nacional traz expressa previsão que elide este tipo de cláusula, qual seja, o artigo 123;

m) imputa-se a responsabilidade ao sócio quando se verificar a dissolução irregular da sociedade, já que neste caso presume-se que os bens da empresa foram distribuídos em benefício dos sócios ou de terceiros, em detrimento dos credores. Contudo, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito da insolvência civil processada nos termos da lei, não se cogita dessa hipótese;

n) nos casos de execução fiscal ajuizada contra ex-sócio, deve-se perquirir se ele exercia poderes de gerência na época relativa aos fatos jurídicos tributários, em caso positivo deverá ser comprovado se ocorreu alguma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN, pois somente nestes casos é que ele poderá ser responsabilizado pela dívida.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Sucessor Tributário Empresarial**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 38.

ALMEIDA, Amador Paes. **Manual das Sociedades Comerciais**. 4 ed., São Paulo: Saraiva, 1984.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Debates no IV Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP*, in "**Destinatário Legal Tributário**", RDP 30:288.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1999.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro., Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

**Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coord. Carlos V. Nascimento, Rio de Janeiro: Forense.

Cunha Peixoto, **A sociedade por quotas de responsabilidade limitada**, vol. I.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

JUSTEN, Marçal Filho. **Sujeição Passiva Tributária**. Cejup: Belém, 1986.

KATZWINKEL, Edgard Junior. **Dissolução e Liquidação da Sociedade Limitada pela Vontade do Sócio**. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Privado do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1988, p. 44.

LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada**. Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 2001.

MARTINS, Fran. **Sociedades Por Quotas no Direito Estrangeiro e Brasileiro**. Forense, 1960, vol. I, p. 285.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade Tributária dos Sócios**. Belo Horizonte: Del Rey, Fumec, 2001.

PEREIRA, Pedro Barbosa. **Curso de Direito Comercial**. Ed. Revista dos Tribunais, 1969, vol.II.

PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. **A Sociedade por Quota de Responsabilidade Limitada**. Forense, 1960, vol. I.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal**. Problemas de

Processo Judicial Tributário, 4º Vol., Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2000.

THEODORO JUNIOR, Humberto. ***Lei de Execução Fiscal***. 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 1998.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. ***A Responsabilidade Tributária***. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.