

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA SOCIEDADE LIMITADA

Gustavo de Andrade Holgado
Daniel Pavani Dário

INTRODUÇÃO

O vertente estudo tem o escopo de analisar o instituto da responsabilidade no âmbito do direito tributário, alcançando principalmente as sociedades e seus respectivos membros instituidores.

Frisa-se que a matéria aqui abordada é de fundamental importância, tendo em vista que no Brasil a grande maioria dos registros empresariais refere-se às sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

O foco principal do estudo é a responsabilidade tributária à luz do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional que, em exceção à regra, traz as hipóteses em que os administradores podem responder pessoalmente pelas dívidas fiscais adquiridas pela pessoa jurídica.

Importante ressaltar que a regra geral sobre responsabilidade é a da limitação entre o patrimônio da pessoa física e a pessoa jurídica, ou seja, não pode haver qualquer comunicação entre os bens das respectivas partes. Contudo, caso o administrador venha a praticar ato ilícito, fraudes ou simulações com o intuito de obter vantagem em desfavor do Fisco, há a possibilidade do agente praticante responder pelas dívidas vinculadas ao seu ato.

Para melhor didática, serão abordadas premissas basilares da responsabilidade tributária, bem como as espécies de obrigação tributária e os elementos que pode compor a relação jurídica obrigacional.

Passaremos ainda por aspectos gerais da sociedade limitada, vindo a detalhar quais os tipos de responsabilidade dos sócios e o enquadramento deste modelo societário no ordenamento jurídico pátrio.

O artigo 135, e inciso III, do CTN será amplamente analisado, objetivando apontar os elementos sujeitos à responsabilidade e as hipóteses de vinculação dos bens pessoais dos administradores frente aos débitos tributários da pessoa jurídica.

A inclusão do nome dos sócios na Execução de títulos Fiscais também será brevemente abordada, sendo incluídos os dissentes posicionamentos do Fisco e o entendimento do contribuinte.

Determinar quais as condições necessárias para que o administrador da sociedade limitada venha a responder pelas dívidas fiscais da sociedade limitada é via árdua no direito, eis que, conforme restará demonstrado, os posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários divergem sobre a matéria.

CAPÍTULO 1

OBRIGAÇÃO E SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Conceitos e Espécies de Obrigação Tributária

As relações estabelecidas entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não se expressam meramente no poder funcional exercido pelo Estado, mas também por uma relação jurídica cujo objeto é estabelecido pela natureza obrigacional.

A obrigação alcançada por dita relação jurídica é firmada entre o devedor, que tem o dever de prestar o objeto da obrigação, e o credor, que por sua vez, tem o direito de exigir o objeto da obrigação.

Partindo das premissas civilistas, as obrigações se distinguem em obrigações legais (quando decorrem diretamente de lei); contratuais (quando nascem de manifestação de vontade); e as decorrentes de ato ilícito (quando nascem de um ato contrário à norma legislativa).

Ressalta-se que em âmbito tributário a obrigação será sempre decorrente de lei, ou seja, será sempre constituída através de obrigação legal.

A relação entre os entes federativos e os sujeitos passivos da obrigação tributária se configura na medida em que estes têm o dever de pagar o tributo ou penalidade devida, ou ainda de fazer ou não fazer, ou mesmo tolerar as imposições legislativas estabelecida para a arrecadação dos tributos. Já ao sujeito ativo, posição assumida pelo ente estatal, cabe providenciar a constituição de crédito contra o sujeito passivo através do lançamento.

A esse respeito, bem leciona o ilustre tributarista Hugo de Brito Machado¹ ao definir obrigação tributária como sendo “a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.141.

tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”.

Neste diapasão, importante reforçar a assertiva de que a obrigação tributária não decorre simplesmente da soberania exercida pelo Estado frente aos particulares, mas sim da vinculação ao ordenamento jurídico que permitiu o nascimento concreto da relação jurídica e consequentemente da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional reza em seu artigo 113, parágrafos 1º e 2º acerca das diferentes espécies de obrigação tributária. São elas: *obrigação principal*, que surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extinguindo-se juntamente com a extinção do crédito, através do pagamento; e *obrigação acessória*, a qual decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, legalmente previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Interessa ao presente estudo analisar detalhadamente as espécies obrigacionais elencadas em nosso ordenamento jurídico, sendo mais didático fazê-lo em tópicos específicos, os quais seguem.

1.2 Obrigação Tributária Principal

É no artigo 113 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo 1º, que está legalmente fundamentada a obrigação tributária principal, *in verbis*:

Art. 113, §1º (...) A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Com escopo no ditame supra, conclui-se que a obrigação tributária é aquela que acarreta ao sujeito passivo a obrigação de dar, ou seja, concretizar o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, após a ocorrência de fato gerador que deu ensejo à obrigação.

Impende destacar que, conforme se extrai da legislação tributária pátria, a extinção da obrigação tributária principal está plenamente vinculada ao pagamento do crédito em aberto e, assim sendo, uma vez efetivado o pagamento da obrigação principal, automaticamente ocorre a extinção da obrigação.

Hugo de Brito Machado² disserta sobre o tema em apreço esclarecendo que:

Toda e qualquer obrigação jurídica nasce com a ocorrência de um fato previsto em uma norma jurídica como capaz de produzir esse efeito. Assim, o surgir com a ocorrência do fato gerador nada nos diz sobre se a obrigação é

² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.290.

principal ou acessória. Ter por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, porém, é uma peculiaridade da obrigação tributária principal, como também é uma característica desta o extinguir-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Frisa-se que, no tocante à inclusão das penalidades pecuniárias estabelecidas em nossa legislação tributária como objeto da relação obrigacional principal, há diversos posicionamentos contrários, o que resta demonstrado a partir dos apontamentos de Paulo de Barros Carvalho³:

Basta acudir à mente com a definição de tributo, fixada no art. 3º desse Estatuto, em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a pretensão pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a idéia de que a obrigação tributária possa ter objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo. O dilate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham respeitar a harmonia do sistema haverão de expungir-la da verdadeira substância do preceito.

Contrário aos preceitos levantados pelo doutrinador em lume, Hugo de Brito Machado esclarece que o regime jurídico do tributo é diverso da penalidade, especialmente no que diz respeito ao direito temporal e, neste liame, não haveria afronta, por parte do legislador, ao conceito de tributo estabelecido do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

1.3 Obrigação Tributária Acessória

A título de introdução, é perfeita a colocação do já mencionado Hugo de Brito Machado⁴, vez que é ampla ao mesmo passo que esclarecedora:

A obrigação acessória é instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo (art.96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art.113, § 2º). Não implica para o sujeito ativo (Fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária.

Eis que tal explanação está galgada no §2º do artigo 113 do CTN, que assim dispõe:

Art. 113, §2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Com fulcro e dado artigo e na lição do nobre tributarista citado, tem-se por obrigação tributária acessória a relação jurídica legalmente estabelecida em que o sujeito

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.208.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.142.

passivo tem como encargo um “fazer” ou um “não fazer”, ou ainda, “um tolerar” certos preceitos legais, os quais são estabelecidos com fim arrecadatório.

O §3º do mesmo dispositivo legal traz à baila a possibilidade da obrigação acessória converter-se em obrigação principal, dando ensejo à penalidade pecuniária, conforme depreende de sua transcrição:

Art. 113, §3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Com efeito, a obrigação tributária acessória, quando descumprida, faz nascer um novo fato gerador, agora da obrigação principal, por estar consubstanciado em um crédito apto para a cobrança do Fisco. Mais uma vez urge inevitável citar a maestria de Hugo de Brito Machado⁵:

(...) o inadimplemento de uma obrigação acessória **não** a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.

Logo, diante do inadimplemento da obrigação tributária, surge para o Fisco o poder-dever de constituir um crédito tributário cujo conteúdo é a penalidade pecuniária.

No que tange ao emprego da expressão obrigação tributária acessória pelo CTN, alguns doutrinadores sustentam impropriedades na sua utilização, alegando que se tratam apenas de deveres administrativos, e não obrigações em sentido rigorosamente jurídico, e isto porque toda a obrigação tem conteúdo patrimonial. Além disso, argumenta-se que não há que se falar em acessória, porquanto pode tal obrigação existir independentemente da obrigação principal.

Contudo, data máxima vênia aos que assim entendem, compartilhamos de posicionamento diverso, alavancado por Hugo de Brito Machado, na defesa de que há obrigações outras nas quais o objeto não consiste em pecúnia. Assim sustenta renomado autor⁶:

Existem obrigações com objeto desprovido de valor econômico, ou por outras palavras, obrigações cujo objeto não é economicamente apreciável. Preferimos aceitar, portanto, a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, segundo a qual a obrigação tributária é principal ou acessória, incluindo assim no conceito jurídico de obrigação o vínculo jurídico desprovido de conteúdo patrimonial. Adotamos o entendimento segundo o qual o conceito de obrigação há ser se entendido à luz do nosso direito positivo.

⁵ MACHADO, op. cit., p. 142.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.289.

Ultrapassadas as questões estruturais, passemos análise dos sujeitos que comportam os créditos e débitos da relação tributária obrigacional.

1.4 Aspectos Gerais da Sujeição Tributária

Tendo sido a obrigação tributária abordada em panorama geral, bem como algumas peculiaridades de nosso ponto de vista a respeito, importante ressaltar elucubrações acerca dos sujeitos que abarcam a relação jurídico-tributária.

Especificações sobre os sujeitos da relação tributária constam dos Capítulos II e IV do Código Tributário Nacional, mais precisamente a partir dos artigos 119 e 120, que detalham os aspectos relativos ao sujeito ativo, ou seja, o ente tributador. Na seqüência, do artigo 121 ao 127, o legislador preocupou-se em abordar o sujeito devedor do tributo, pólo passivo da relação em comento.

Com efeito, tratando-se de tributos não vinculados, à União coube atuar quanto aos impostos a ela direcionados taxativamente, aos que urgem de sua competência extraordinária, e aos que lhe são atribuídos em razão de sua competência residual. Para os Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal, a atividade em âmbito tributário fica adstrita aos impostos que foram arrolados especificamente a cada um.

No que tange aos tributos de caráter vinculado, como as taxas e as contribuições de melhoria, a entidade federativa encarregada de ocupar o pólo ativo da relação tributária é determinada de acordo com a competência para prestar o serviço, executar a obra e/ou legislar a respeito.

Pois bem. Em relação ao sujeito passivo da relação tributária, sua especificação requer maior riqueza de dados e classificação diferenciada, e quanto a essas exigências não há posicionamento doutrinário único. Assim, conforme a doutrina analisada, classificar-se-á o sujeito passivo, senão vejamos.

Há posicionamentos que vislumbram uma identificação do sujeito passivo: a) com liberdade de escolha; b) com certa liberdade (regula em parte), ou c) sem liberdade alguma, estando todos os sujeitos passivos, ao menos implicitamente, previstos na Constituição Federal.

Classificação diversa é largamente defendida pelo nobre tributarista Rubens Gomes de Sousa⁷, que opta por dividir os sujeitos passivos da relação tributária segundo o critério de Sujeição Passiva Direta e Sujeição Passiva Indireta.

A complexidade do assunto em tela, assim como a necessidade de elucidações pormenorizadas para o bom desenvolvimento do trabalho, fazem com que seja conveniente uma análise em separado das espécies de Sujeição dentro da relação tributária.

Assim, para melhor didática, apesar da tendência ao posicionamento doutrinário de Rubens Gomes de Sousa, será utilizada a classificação extraída diretamente do Código Tributário Nacional, o qual divide os sujeitos passivos em contribuinte e responsáveis.

1.5 Sujeito Ativo

Conforme disposto no artigo 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da obrigação tributária condiz com a pessoa jurídica de direito público detentora da competência para exigir o seu cumprimento.

Salienta-se que o legislador, ao instituir a norma acima descrita, utiliza-se da expressão “competência” reportando-se tão somente ao ato de exigir a satisfação da obrigação tributária quando já instaurada a fase de seu cumprimento, não fazendo referência à capacidade legislativa.

Partindo deste prisma, não se pode enlear que a competência para exigir o tributo, estipulada em mencionado artigo, diverge daquela decorrente da Constituição Federal que estabelece competências para a instituição de tributos. Afinal, a instituição de tributos é tarefa indelegável, enquanto que a cobrança do tributo é encargo passível de delegação, desde que essa atribuição se dê por força de lei.

Divergências doutrinárias cercam o tema no que tange à seguinte definição trazida pela lei: “o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público”. Isto porque não são apenas as pessoas jurídicas de direito público que podem ser sujeito ativo da obrigação tributária. Um bom exemplo é a Ordem dos Advogados do Brasil, que embora não tenha competência tributária, ou seja, não possui competência para criar tributos, possui capacidade tributária ativa podendo deste modo, exigir o cumprimento de uma obrigação tributária.

Citando o nobre doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁸:

⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 30.

⁸ CARVALHO, op. cit., p. 212.

O Sujeito ativo, que dissermos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física.

Neste sentido, foram criadas pela doutrina algumas espécies de sujeito ativo da relação jurídico tributária: a) pessoas jurídicas de direito público com poder legislativo: são os entes componentes do Poder Legislativo e os capazes, por seus meios, de editar normas legais; b) pessoas jurídicas que, mesmo não possuindo competência tributária, detêm capacidade tributária por serem credenciadas à titularidade de direitos obrigacionais como as integrantes de relações jurídicas obrigacionais; c) pessoas jurídicas de direito privado, como por exemplo as entidades paraestatais, que podem receber atribuições no sentido de arrecadar um tributo e, inclusive, ser destinatária do produto de sua arrecadação; d) por fim, há a possibilidade da pessoa física vir a ser sujeito ativo da obrigação tributária.

Aquiescendo ao posicionamento de mencionados juristas, resta clara a convicção de que o legislador tributário, erroneamente, estipulou o vínculo obrigacional da pessoa jurídica de direito público como única forma representativa do sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

1.6 Sujeito Passivo

Apesar da aparente simplicidade, o tema ora abordado denota crucial importância a fim de extrairmos premissas basilares de nosso título final.

Importante, primeiramente, destacarmos as fundamentações jurídicas do instituto sub-análise, passando, posteriormente, aos entendimentos e conceituações dos mais festejados tributaristas pátrios.

Conforme alhures comentado, o sujeito passivo da relação tributária tem fundamentação legal no Código Tributário Nacional, em seus artigos 121 a 127.

O artigo 121 de mencionada legislação elucida :

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

Após fazer referência ao conceito de sujeito passivo, citado artigo, no corpo de seu parágrafo único, disciplina acerca das espécies de sujeito passivo existentes em sede de obrigação tributária principal, a saber:

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

- I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei;

Da análise do artigo supracitado observa-se que a denominação contribuinte caracteriza o fato do sujeito passivo realizar, ele próprio, o fato gerador da obrigação tributária. No entender de Dino Jarach⁹, o sujeito passivo “é obrigado por natureza porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo”.

A figura do responsável revela que o sujeito passivo não realizou o fato gerador diretamente e, mesmo assim, a lei lhe incumbe o dever de satisfazer o crédito tributário. Segundo o mestre Geraldo Ataliba¹⁰, a atuação do responsável se dá “quando não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”.

Não obstante as elucidações doutrinárias acima esposadas, haja vista a complexidade do tema e divergência de posicionamentos que o envolve, importante trazer à baila definições dos mais renomados doutrinadores pátrios.

Paulo de Barros Carvalho¹¹ conceitua o sujeito passivo como sendo:

(...) a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

Nos dizeres do tributarista Ruy Barbosa Nogueira¹²:

Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato imponible. Como objetivamente a situação fática é de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva.

Com mesma honra, importante desposar acerca do entendimento do ilustre tributarista Luciano Amaro¹³:

Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto, forma classificadas pólo Código Tributário Nacional em principais ou acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um

⁹ JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 168.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Geraldo Ataliba: cientista do direito – reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos, substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro. *In Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, 1996, n. 15, p. 177.

¹¹ CARVALHO, op. cit., p. 296.

¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 144.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 289.

conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória.

Rubens Gomes Souza¹⁴ propagou a classificação entre sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta, classificação essa que também é adotada por muitos outros estudiosos do assunto.

Referido autor¹⁵, partindo de critérios econômicos e pré-jurídicos, segundo críticos, vislumbra a sujeição passiva no momento em que o tributo é cobrado da pessoa que tira vantagem econômica de ato, fato ou negócio tributado. É o caso do contribuinte. Entretanto, complementa: “pode acontecer que, em certos casos, o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta”.

O mesmo doutrinador divide a sujeição passiva indireta em duas modalidades: por transferência e por substituição.

A sujeição passiva indireta por transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada, transfere-se para outra pessoa diferente, em virtude de um fato posterior. Rubens Gomes de Sousa¹⁶ ainda subdivide a sujeição passiva indireta por transferência em três hipóteses: *a) solidariedade*, como sendo a hipótese onde duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação; *b) Sucessão*, na hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; *c) responsabilidade*, quando a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, não sendo este quitado pelo sujeito passivo direto.

No tocante à sujeição passiva indireta por substituição, o já mencionado Rubens Gomes de Souza¹⁷ ensina que esta ocorre quando, em virtude de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica como ato, fato ou negócio tributado. Tal posicionamento é criticado por diversos autores, os quais argumentam que o legislador não “substitui” o contribuinte por terceiro, uma vez que o contribuinte sequer chegou a existir.

Em pese a clareza na exposição de fundamentos e a classificação didática, para a elaboração do presente trabalho não utilizaremos as hipóteses de sujeição passiva empregada por Rubens Gomes de Souza, motivo que será devidamente fundamentado em momento oportuno. Assim, para melhor estudo, adotar-se-á postura que declina para os apontamentos

¹⁴ SOUZA, op. cit., p. 54 -56.

¹⁵ Ibid., p. 55.

¹⁶ Ibid., p.55.

¹⁷ SOUZA, op. cit., p.55 -56.

modernos de Maria Rita Ferragut¹⁸ que, ao criticar o posicionamento de citado doutrinador dispõe:

O melhor e único critério para se classificar os sujeitos passivos é a norma jurídica instituidora do tributo, acrescida da norma de responsabilidade se ambas já não constarem do mesmo veículo introdutor.

Neste liame, passamos a analisar as hipóteses de sujeição passiva com base na classificação estabelecida na legislação tributária nacional.

1.6.1 Contribuinte

Em suas primeiras observações sobre o tema, o festejado doutrinador Luciano Amaro¹⁹ exara uma definição ímpar sobre a figura do contribuinte:

O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como *a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal*. Essa noção não é precisa porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um ato do contribuinte, mas sim a uma situação na qual se encontra (ou com a qual se relaciona o contribuinte).

A luz do artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional, o contribuinte é a pessoa que tem relação direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

Assim, identificado aquele que pratica o fato descrito na norma como fato gerador do tributo, via de regra, é eleito como contribuinte. Dessa forma, aquele que aufera renda é o contribuinte do imposto sobre a renda; aquele que importa mercadorias é o contribuinte do imposto sobre importação; o que presta serviço é contribuinte do imposto sobre serviços.

Para Hugo de Brito Machado²⁰ o contribuinte é o devedor do tributo e pode também ser responsável por seu pagamento, como de modo geral acontece. “Basta que a lei não atribua essa responsabilidade a outrem.”

Em outras palavras, o contribuinte é a pessoa diretamente ligada à situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

Neste contexto, identificado o sujeito que “realizou” o fato gerador, encontraremos a figura do contribuinte. Contudo, se a lei indicar outra pessoa para cumprir com a obrigação tributária originada pelo fato gerador, estaremos diante da *persona* intitulada “responsável”.

1.6.2 Responsável

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 54.

¹⁹ AMARO, op. cit., p. 291.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 422.

A figura do responsável que por ora será abordada mais detalhadamente se refere ao sujeito passivo mencionado no artigo 121, inciso II do Código Tributário Nacional. Ressalta-se que o responsável descrito no artigo 128 do CTN será detalhadamente abordado em tópico distinto.

Na lição de Luciano Amaro²¹

A presença do responsável como devedor a obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte.

Ademais, segundo renomado mestre, o conceito de responsabilidade é feito por meio de exclusão, visto que a definição emulada no artigo 121, inciso II do CTN deve ser interpretada a *contrario sensu*

Art.121. (...)

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

(...)

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

Conclui-se, portanto, que, responsável é a pessoa física ou jurídica, que sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei.

Assim, enquanto a figura do contribuinte está ligada diretamente ao fato gerador do tributo, o responsável não pode ter qualquer participação direta na prática da materialidade do tributo, podendo, contudo, estar vinculada a essa materialização.

Exemplo utilizado por nossa doutrina é a pessoa jurídica que retém na fonte o imposto de renda de um funcionário. Neste caso, o contribuinte é o funcionário que sofre o desconto em seu pagamento referente ao imposto devido, sendo que o responsável tributário é a figura da pessoa jurídica empregadora.

Esclarece, ainda, Hugo de Brito Machado²²:

Por conveniência da Administração Tributária, a responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser atribuída a outra pessoa que, sem estar essa pessoa diretamente relacionada ao fato gerador da obrigação tributária, assume, por imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Tem-se, então, a figura do responsável, prevista no art. 121, II do CTN.

²¹ AMARO, op. cit., p.295.

²² MACHADO, op. cit., p. 423.

À vista das diferentes razões de conveniência ou de necessidade que motivam o “nascimento” do responsável, várias são as técnicas legais que podem por o responsável no pólo passivo da obrigação tributária.

Mesmo antes do advento do Código Tributário Nacional, a doutrina pátria já costumava classificar em duas as formas legais da instituição do responsável na relação jurídica obrigacional tributária: pela substituição e pela transferência.

Segundo Luciano Amaro²³, “na substituição, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária nasce com seu pólo passivo ocupado por um substituto legal tributário.”

Para Sacha Calmon Navarro Coelho²⁴, “a substituição tributária ocorre quando a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo”.

Seguindo o ensinamento de referidos juristas, temos a substituição tributária quando a própria lei impõe a obrigação tributária à terceira pessoa. Em linhas gerais, a obrigação tributária por substituição ocorre quando surge legalmente uma pessoa diferente daquela que está em relação econômica com ato, fato ou negócio tributário.

De outra monta, na transferência, Luciano Amaro²⁵ ensina que “a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento”. Como ocorre, por exemplo, nas incorporações empresariais.

Já para Sacha Calmon²⁶, “a transferência ocorre quando a pessoa recebe o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação”.

A lei impõe ao responsável o dever de cumprir a obrigação quando o praticante do fato gerador (contribuinte) deixa de efetuar o pagamento.

Estabelecidas tais premissas, passaremos a discorrer com mais detalhe acerca das espécies e classificações envolvendo o responsável tributário. Por ora, serão estabelecidos dados acessórios referentes à Sociedade Limitada, delimitando suas características, evolução e os tipos de responsabilidade atribuídas aos sócios e administradores.

²³ AMARO, op. cit., p. 299.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 684.

²⁵ AMARO, op. cit., p. 299.

²⁶ COELHO, op. cit. p. 684.

CAPÍTULO 2

DA SOCIEDADE LIMITADA

2.1 Evolução

O Código Comercial Brasileiro, consubstanciado na Lei n° 556/1850, promulgado pelo Imperador Dom Pedro II, não trouxe em seu bojo a instituição da sociedade limitada. A introdução desse tipo societário em nosso ordenamento se deu com o advento do Decreto 3.708/1919, inspirado em lei portuguesa datada de 1.901.

Os portugueses, por sua vez, adotaram o modelo alemão de sociedade por cota de responsabilidade limitada, que remonta a 1.892, e que despontou como um tipo de sociedade intermediário entre a sociedade de capital e a sociedade de pessoas.

A sociedade limitada foi criada com o intuito de promover maior garantia ao patrimônio particular dos sócios frente aos seus negócios. Afinal, no período antecedente ao Decreto que a introduziu, predominavam os modelos societários que previam a responsabilidade ilimitada dos sócios no que concerne à responsabilidade social.

Na lição de Fábio Ulhoa Coelho²⁷:

A sociedade por cotas de responsabilidade limitada – que se costuma abreviar por “sociedade de responsabilidade limitada”, “sociedade por cotas” ou “sociedade limitada” – foi introduzida no direito brasileiro pelo Decreto n° 3708, de 1919. trata-se de um diploma relativamente conciso, que se reporta a outros textos legislativos.

O Decreto 3.708 de 1919 foi alvo de muitas críticas, desde seu nascimento até estudos contemporâneos. Para os pensadores desta monta, como Fran Martins²⁸:

²⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 74.

²⁸ apud CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade limitada no novo código civil**. São Paulo: Atlas, 2003. p.24.

O Decreto n° 3708, de 10 de janeiro de 1919, está eivado de imperfeições, não atendendo, com precisão, ao objetivo das sociedades por quotas. Os diversos dispositivos de que se compõe são mal articulados, servindo, por isso, para constantes discussões doutrinárias.

Por outro lado, uma minoria de estudiosos defende que a singeleza do decreto disciplinador da sociedade por cotas de responsabilidade limitada fez com que esse modelo societário se destacasse por mais se adequar às necessidades e anseios dos sócios.

Sendo dito decreto deficitário ou não, é fato que a disciplina concisa da sociedade por cotas teve aplicação por mais de 80 anos, acarretando o predomínio na utilização desse tipo de sociedade em nossa economia.

Ocorre que o Novo Código Civil trouxe alterações quanto às disposições firmadas em leis anteriores acerca das sociedades em geral, ensejando, assim, a forçosa adaptação de todos os tipos de sociedade aos novos preceitos, excepcionando tal regra apenas as dissoluções e liquidações iniciadas antes de 11 de janeiro de 2003, as quais devem observância à legislação pretérita.

Logo, o advento do Novo Código Civil também afetou o modelo de sociedade limitada pré-existente, revogando o Decreto n° 3.708/1919.

Diante da nova legislação, as sociedades limitadas não foram prejudicadas em termos de flexibilidade, haja vista que as diretrizes das sociedades devem ser determinadas pelos sócios nos moldes convenientes aos seus interesses. No entanto, o novo diploma legal revelou-se inovador quanto ao rigorismo formal, almejando garantir o direito dos cotistas, principalmente dos minoritários, diante dos interesses e possíveis abusos dos majoritários.

Assim, as sociedades limitadas, assim denominadas pelo Código Civil de 2002, posto que em período antecessor eram designadas por sociedades por cotas de responsabilidade limitada, têm previsão nos artigos 1.052 a 1.087 do diploma em comento, sendo que em várias disposições faz-se menção aos artigos que regulamentam as sociedades simples (artigos 997 a 1.038), às disposições gerais das sociedades (artigos 981 a 985), e aos institutos complementares do direito de empresa.

Aprofundando-se na análise acerca da evolução da sociedade limitada, especificamente no que toca à responsabilidade, cerne do presente trabalho, convém ressaltar que o Decreto 3.708/19 previa que somente o valor referente ao capital investido na pessoa jurídica arcaria com os eventuais prejuízos resultantes da atividade comercial. Ora, nesta senda, a criação da sociedade limitada fez com que os empresários tivessem seu patrimônio particular resguardado perante as obrigações da sociedade.

Pois bem. Esclarecida qual a colocação da responsabilidade dos sócios em vias da criação da sociedade limitada, interessa saber quanto a esta responsabilidade hodiernamente, sendo oportuno dedicar um tópico ao tema, diante da já destacada importância que ele enseja.

2.2 Responsabilidade dos sócios

Dentre todas as características da sociedade limitada, opta-se por priorizar a responsabilidade dos sócios, visando não perder o foco e restringir a análise desse tipo societário ao ponto que de fato interessa ao presente estudo. Dentro deste objetivo, uma noção geral a respeito da responsabilidade dos sócios traduz-se como essencial para a fundamentação da matéria responsabilidade tributária.

Na tentativa de se introduzir o assunto de maneira ampla, porém bastante esclarecedora, pode-se afirmar que a responsabilidade dos sócios permanece inalterada, já que os sócios não respondem com seu patrimônio particular pelas dívidas da sociedade, como regra geral. É o que se depreende do artigo 1.052 do Código Civil de 2.002:

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

A análise do artigo supra vem a corroborar a ausência de alteração neste aspecto, permanecendo incólume que a garantia de terceiro está no patrimônio da sociedade.

Ora, mas se esta é a regra geral, importa saber até que ponto tal regra é aplicada, se comporta exceções. Para tanto, é necessário conhecer as várias facetas da responsabilidade dos sócios.

2.2.1 Responsabilidade dos sócios pela exata estimação dos bens

O Decreto n° 3.108/1919 não trazia à lume qualquer mecanismo de proteção para a efetiva integralização das cotas sociais, seja em relação a contribuição feita em dinheiro, em créditos ou em bens.

Por sua vez, o Novo Código Civil revela-se parcialmente pioneiro no que concerne a esta lacuna, pois inovou ao estabelecer a responsabilidade solidária de todos os sócios pela exata estimação dos bens agregados ao capital social. Tal responsabilidade de caráter solidário, nos termos do código, deve ser sustentada pelo prazo de cinco anos a contar da data do registro da sociedade na Junta Comercial.

Essa responsabilidade, em sendo solidária, converge todos os sócios a uma atuação fiel quando da análise valorativa de um bem conferido à sociedade limitada, e por esta razão, traduz-se como benéfica às relações empresariais.

Manoel de Queiroz Pereira Calças reconhece a conveniência do instituto ao dispor que essa responsabilidade solidária

(...) instituída pelo artigo 1.055, §1º, do Código Civil de 2002, é altamente moralizadora e terá o condão de inibir prática comum de superestimação do valor de bens conferidos por sócios ao capital social das limitadas.

Para evitar responsabilizações futuras, a título de dolo ou culpa, aos sócios convém exigir a apresentação de um laudo de avaliação especializado em vias de estimação por demais sócios de um bem acoplado ao capital social.

2.2.2 Responsabilidade pela evicção e pela solvência de devedor

O artigo 1.055 do Código Civil de 2002 reza que, se quaisquer dos sócios integralizar suas cotas subscritas mediante a transferência de bens à sociedade a título de domínio, posse ou uso, é responsável pela evicção.

Com efeito, a atribuição de domínio, de uso, e a constituição de usufruto em favor da sociedade figuram como formas de pagamento da cota social do conferente. Ao eleger uma dessas formas para integralizar o capital, o sócio torna-se responsável em caso de evicção.

Assim, se, em razão de sentença judicial, a sociedade perder o bem que foi conferido à sociedade por qualquer das formas comentadas, em vista do reconhecimento de que tal bem é de propriedade de terceiro, o sócio que conferiu referido bem responderá perante a sociedade.

Além da conferência de bens, sabe-se que a integralização das cotas também pode ser feita mediante transferência de créditos, ou seja, o sócio pode integralizar sua cota com o quantum de uma dívida da qual é credor. Se assim o fizer, o sócio responde pela solvência do devedor do crédito transferido para a sociedade. Essa responsabilidade do sócio é firmada desde o momento da subscrição e perdura até o vencimento da dívida.

Dado o vencimento e não tendo o devedor quitado o seu débito, cabe à sociedade cobrá-lo primeiramente do devedor, seja de maneira amigável ou valendo-se da via judicial; isso porque a responsabilidade do sócio que transferiu o crédito é subsidiária e não solidária.

Mas, se a cobrança do devedor restar infrutífera, compete à sociedade exigir do sócio o valor pelo qual o crédito foi agregado ao capital social.

2.2.3 Responsabilidade pelas obrigações sociais

A característica fundamental do modelo societário sociedade limitada é, justamente, a responsabilidade limitada dos sócios pelas obrigações sociais. Essas obrigações são de responsabilidade da sociedade, que garante o adimplemento delas com o seu patrimônio social.

Então, em vista da personificação jurídica da sociedade e da autonomia patrimonial, em regra, os sócios não respondem pela dívida da sociedade. Assim, a partir do momento que o sócio entrega à sociedade (integraliza) o valor correspondente à sua parte do capital social, que é o quantum subscrito, ele responde apenas pelo valor de suas cotas, sendo esse o limite de sua responsabilidade.

No entanto, até que todos os valores subscritos estejam integralizados, há entre os sócios uma solidariedade passiva em relação à integralização do capital social, ou seja, se determinado sócio não integralizou todo o valor subscrito, não só ele, como também todos os demais sócios responderão solidariamente perante terceiros por esse valor que ainda falta integralizar.

Logo, assim que a integralização do capital social se dá de maneira total, os sócios deixam de ser responsáveis pelas dívidas da sociedade limitada. Portanto, em regra, seu patrimônio pessoal não responderá por débitos contraídos pela sociedade.

Mas, a limitação da responsabilidade dos sócios frente às obrigações sociais não consiste em uma regra de caráter absoluto, comportando exceções nas quais os sócios, mesmo já tendo integralizado suas respectivas cotas, poderão ser responsabilizados particularmente pelas dívidas da sociedade.

Para que se compreenda qual tipo de situação exige a responsabilização pessoal dos sócios, a moderna doutrina faz distinção entre os chamados credores negociais e os não negociais. São os primeiros aqueles que, ao negociarem com a sociedade limitada, sabem perfeitamente que terão como única garantia o patrimônio da sociedade, e que não poderão cobrar as dívidas contraídas pela pessoa jurídica dos sócios pessoas físicas, porquanto que a responsabilidade destes segue a regra: é limitada. Fornecedores de matéria-prima, banqueiros, são exemplos de credor negociais.

Os credores não negociais são assim nomeados exatamente pela não realização de operações negociais com a sociedade. Fazem parte deste grupo de credores o Fisco, a Previdência Social, os quais beneficiam-se pela exceção à limitação da responsabilidade social. Essas situações excepcionais referentes a credores não negociais serão analisadas especificamente nos tópicos seguintes.

A regra da limitação da responsabilidade dos sócios contempla outras exceções.

Uma delas advém da previsão do artigo 50 do Código Civil, o qual prevê a teoria da desconsideração da personalidade jurídica nos seguintes termos:

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

Em linhas gerais, essa teoria da desconsideração da personalidade jurídica revela que os sócios respondem subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações sociais quando restar comprovada relação negocial eivada de fraude, de má-fé por parte da sociedade.

Há previsão de exceção também nos ditames do artigo 1.080 do Código Civil, que determina a responsabilidade ilimitada dos sócios que expressamente aprovarem deliberações infringentes à lei ou ao contrato. Eis a disposição do artigo:

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

É notória a importância dos preceitos firmados nesses artigos 50 e 1.080, já que a limitação da responsabilidade destina-se a estimular as atividades econômicas, não podendo servir como instrumento que viabiliza ou acoberta práticas irregulares.

Por fim, o fato dos sócios serem solidariamente responsáveis até que haja a total integralização do capital social, conforme já comentado, evidencia mais uma exceção à limitação da responsabilidade.

2.2.4 Responsabilidade por créditos previdenciários

A Lei n° 8.620 de 1.993, em seu artigo 13, disciplina que todos os sócios das sociedades limitadas são responsáveis solidariamente, inclusive com seus bens pessoais, pelas dívidas da sociedade junto à Seguridade Social.

O mestre Manoel de Queiroz Pereira Calças²⁹ explica com propriedade:

O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), autarquia federal encarregada da seguridade social, é o único credor das sociedades limitadas que é favorecido expressamente pelo sistema legal para o fim de responsabilizar ilimitadamente todos os sócios das sociedades limitadas pelo pagamento das contribuições previdenciárias de responsabilidade da sociedade.

Trata-se de uma exceção à regra de que a responsabilidade dos sócios está limitada às respectivas cotas de participação. Assim, a solidariedade possibilita que o INSS ingresse com

²⁹ CALÇAS, op. cit., p. 95.

a execução fiscal diretamente contra o sócio, independentemente da solvabilidade ou não da sociedade limitada.

Há quem sustente que a aplicação isolada do artigo 13 da Lei 8.620/93 figura inconstitucional, devendo ser conjugada com o artigo 135, inciso III, do CTN, ou seja, aquele artigo só é aplicável se houver atos praticados por sócios gerentes com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto.

A inconstitucionalidade do artigo 13, segundo esse entendimento doutrinário, está galgada na letra do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, o qual reza que matéria que abrange responsabilidade solidária somente pode ser vinculada por lei complementar. Logo, a partir deste ditame constitucional, não pode o legislador infraconstitucional atuar de forma “livre” quando assunto é responsabilidade tributária.

Ademais, alargar a responsabilidade dos sócios, como faz dito artigo 13, é atribuir a sócios “inocentes” a responsabilidade por falha a que não deram ensejo. Eis o entendimento dessa corrente, à qual faz coro a festejada tributarista Maria Rita Ferragut³⁰, como se depreende do seguinte trecho transcrito de sua obra:

A inconstitucionalidade dessa prescrição parece-nos clara, já que o direito à propriedade e à liberdade não podem ser excepcionados de forma que aquele que não praticou o fato jurídico, e nem um fato ilícito passível de repreensão, deva pagar tributos por conta de fatos-signos presuntivos de riqueza praticados por outrem. A cobrança é confiscatória.

2.2.5 Responsabilidade por créditos tributários

Com relação aos créditos oriundos da atividade tributária, pode-se dizer que o Fisco também é beneficiado por exceção à responsabilidade limitada dos sócios. Mas, ao contrário do que ocorre com os créditos previdenciários, segundo o entendimento seguido pela entidade autárquica, a responsabilidade pelos débitos tributários da sociedade limitada não pode ser imputada ao sócio, mas apenas ao sócio que exerça a administração.

Assim, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, ao sócio-gerente é atribuída a condição de responsável tributário pelas obrigações da limitada. Por sua vez, o sócio que não possui a função diretorial não responde pessoalmente com seu patrimônio pelas dívidas fiscais.

Logo, nas palavras de Calças³¹:

Rigorosamente falando, o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional não disciplina a responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais, mas sim a responsabilidade dos administradores da sociedade limitada por tais débitos.

³⁰ FERRAGUT, op. cit., p. 131.

³¹ CALÇAS, op. cit., p. 96.

Eis um apanhado introdutório acerca da responsabilidade tributária dos sócios na sociedade limitada, assunto que será aprofundado, porquanto será devidamente retomado em capítulo posterior destinado a esse fim.

CAPÍTULO 3

RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 Responsabilidade Tributária

Conforme a disposição do Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária se encontra no Livro II, Título II, Capítulo V, classificada da seguinte forma:

- a) Responsabilidade de terceira pessoa vinculada ao fato gerador, regulada pelo artigo 128, como é o caso da substituição tributária;
- b) Responsabilidade por sucessão, firmada pelos artigos 129 a 133;
- c) Responsabilidade de terceiros, disciplinada pelos artigos 134 e 135;
- d) Responsabilidade por infrações, disposta nos artigos 136 a 138.

Em face da conceituação dada pelo CTN, nota-se que o responsável é sempre um terceiro e que, embora esse seja diferenciado no teor dos artigos dogmáticos e nas várias classificações, certo é que a responsabilidade permanece atribuída a terceiros.

A responsabilidade tributária deve ser analisada diante do inadimplemento da obrigação principal e diante da impossibilidade de se exigir o cumprimento desta obrigação do contribuinte.

Questão sempre altercada à vista da responsabilidade tributária diz respeito à liberdade do legislador em instituir a figura do responsável.

Nesta senda, muito se tem discutido quanto aos limites impostos ao legislador quando da instituição de normas que estabelecem como responsável determinada pessoa, seja ela participante direta ou não da relação jurídica tributária.

Na visão de doutrinadores como Maria Rita Ferragut³² e Luciano Amaro³³, o limite do legislador é estabelecido pela premissa de que os indivíduos responsáveis devem estar diretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou, vinculados direta ou indiretamente ao sujeito que praticou tal ato.

³² FERRAGUT, op. cit., p. 38.

³³ AMARO, op. cit., p. 303.

A discricionariedade legada ao legislador tem respaldo no artigo 121, II do CTN, sendo limitada nos termos do artigo 128 do mesmo código. Esse limite tem o intuito de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva final.

Afinal, se pessoas carentes de vínculo com o fato gerador pudessem ser legalmente responsabilizadas pela obrigação tributária, estar-se-ia diante da atribuição de uma natureza confiscatória ao tributo, o que afrontaria constitucionalmente nosso ordenamento jurídico.

Por ser a responsabilidade tributária um tema amplamente complexo, repleto de minúcias, poucos autores se aventuraram em elaborar um conceito que o compreendesse. Entre os que arriscaram fazê-lo, Maria Rita Ferragut³⁴ buscou abordar de maneira clara e objetiva fazendo diferenciação entre responsabilidade fiscal e responsabilidade cível:

Diferentemente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais surge da prática de ato ilícito culposo ou doloso, que resulta em dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenização, a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (artigos 129 ao 133 do CTN).

Respeitável doutrinadora³⁵, de forma magistral, explica ainda a responsabilidade tributária como resultante da “ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito, e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário”.

Em suma, há responsabilidade tributária sempre que a lei atribuir à pessoa diferente da que praticou o fato gerador a responsabilidade pela obrigação de satisfazer o pagamento do crédito.

Em outros dizeres, embora a responsabilidade tenha surgido em face da figura “A”, não será ela a responsável pelo pagamento do tributo, visto que, mediante lei, essa obrigação passará a ser de obrigação da figura “B”.

3.1.1 Responsabilidade por substituição

O artigo 128 do CTN preceitua de forma genérica a possibilidade de ocorrência da responsabilidade por substituição:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao

³⁴ FERRAGUT, op. cit., p. 32

³⁵ Ibid., p.33.

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.

Da simples leitura do artigo supracitado, percebe-se que a lei pode excluir o contribuinte do pagamento do tributo para atribuir essa responsabilidade a uma terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador. Assim, ocorre a substituição da responsabilidade tributária quando, em virtude de lei, a obrigação tributária surge, desde logo, contra uma pessoa diferente daquela que deu ensejo a ocorrência do fato gerador.

Para a ilustre Maria Rita Ferragut³⁶:

Substituição é proposição prescrita (norma jurídica lato sensu) que prevê, em seu antecedente, uma relação direta ou indireta firmada entre o substituto e o substituído, ou direta entre o substituto e o fato jurídico tributário (tal como venda e compra de mercadorias, pagamento e recebimento de salário, pagamento e recebimento de honorários por serviços prestados etc.) e prescreve, em seu conseqüente, a obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir com a obrigação.

A doutrina costuma dividir a responsabilidade por substituição em três subespécies: a) para trás; b) convencional; e c) para frente.

A primeira se trata de responsabilidade cujo pagamento é adiado, sendo póstumo à operação tributada. Na lição de Maria Rita Ferragut³⁷, “consiste na responsabilidade pelo pagamento de tributo relativo a operações ou prestações anteriores, ou seja, o diferimento”.

A responsabilidade convencional se dá no momento da ocorrência do fato gerador, como é o caso da responsabilidade do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS retido do prestador.

Por último, na responsabilidade por substituição para frente, o substituto integra relação jurídica constituída antes da própria ocorrência do evento que talvez, futuramente, seja praticado pelo substituído, e que, por força da causalidade normativa, deveria implicá-lo, e enquanto não faz, é presumido.

3.1.2 Responsabilidade dos sucessores

Sucessão em sentido amplo significa transmissão de direitos e obrigações de uma pessoa para outra, quer por atos *inter vivos*, quer *causa mortis*. Já a sucessão na obrigação tributária, disciplinada nos artigos 129 a 133 do CTN, ocorre quando uma pessoa é obrigada a

³⁶ FERRAGUT, op. cit., p. 59.

³⁷ FERRAGUT, op. cit., p. 64.

satisfazer a prestação descumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou outro sujeito passivo.

Maria Rita Ferragut³⁸ completa:

A sucessão pode ocorrer tanto em relação às dívidas fiscais preexistentes ao fato que desencadeou a sucessão, quanto as que vieram a ser constituídas posteriormente, desde que o evento descrito no fato jurídico tributário tenha ocorrido até a data da sucessão.

O primeiro caso de responsabilidade por sucessão é o previsto no artigo 130 do CTN. Este preceito legal dispõe que os adquirentes de bens imóveis são responsáveis pelos tributos que incidem sobre a propriedade, o domínio útil e a posse do bem adquirido. Em outras palavras, o adquirente (sujeito passivo) passa a ser o novo proprietário e, conseqüentemente, o único responsável perante a Fazenda Pública pelo pagamento dos créditos tributários.

Embora completamente hábil na teoria jurídica, na prática, a figura do responsável adquirente é raramente visualizada eis que, atualmente, para se dar a transferência de bem imóvel e a respectiva lavratura da escritura de compra e venda, devem ser apresentadas certidões que comprovam a negativa de débitos perante as Fazendas Federais, Estaduais e Municipais.

O parágrafo único do artigo em lume faz referência, com o mesmo enfoque, ao caso de arrematação, elegendo a regra da sub-rogação do encargo tributário no respectivo preço.

O artigo 131 do mesmo diploma legal arrola, expressamente, hipóteses de responsabilidade pessoal. A primeira delas, constante do inciso primeiro, é a responsabilidade dos adquirentes ou remetentes de bens imóveis em relação aos tributos pertinentes aos bens adquiridos ou remidos. No inciso segundo visualiza-se a responsabilidade por sucessão *causa mortis*, limitada ao montante do quinhão, do legado ou da menção. Por fim, o inciso terceiro aborda a responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão.

Na letra do artigo 132 do CTN está especificada a responsabilidade da pessoa jurídica resultante de fusão, transformação e incorporação de empresas. Segundo o artigo, a pessoa jurídica responde pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas co-participantes até a data do ato de fusão, transformação ou incorporação. O parágrafo único do artigo esclarece que o princípio sucessório atribuído no caput também se estende ao sócio remanescente e ao espólio quando estes continuarem a exploração de atividade da pessoa jurídica extinta.

³⁸ Ibid., p. 74.

Na seqüência, o artigo 133 trata da responsabilidade da pessoa, natural ou jurídica, que adquire de outra fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continua a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual. Diz o texto que a pessoa adquirente responderá pelos tributos devidos pelo fundo ou estabelecimento até a data da aquisição. Essa responsabilidade se dá de maneira integral se o alienante cessa a exploração da respectiva atividade (inciso I), e de modo subsidiário com o alienante caso este continue a exploração ou inicie, dentro de seis meses da data da alienação, uma nova atividade, no mesmo ou em diferente ramo (inciso II).

A disposição legal em testilha é criticada por diversos autores em vários aspectos. No tocante ao inciso I, a crítica se foca quanto à “exoneração” imputada ao alienante insolvente em relação às dívidas tributárias incidentes sobre o bem alienado.

Em atenção ao inciso II, Eduardo Soares Mello³⁹ explica sobre a regra de que é o alienante quem deve primeiro responder pelos tributos incidentes sobre o estabelecimento ou fundo de comércio alienado, sendo que “ao continuar o mesmo desenvolvendo atividades empresariais ou profissionais, demonstra que ainda possui capacidade econômica, devendo, com isso, ser onerado na figura de verdadeiro contribuinte”.

3.1.3 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros condiz com mais uma espécie de responsabilidade do gênero responsabilidade tributária. Por uma questão de coerência, a doutrina assim denomina esse tipo de responsabilidade, mas dada denominação em nada contraria o fato de que todas as demais espécies de responsabilidade remetem a terceiros, pois, conforme já destacado alhures, a responsabilidade em si é sempre prerrogativa de um terceiro, ou seja, de uma pessoa que não deu ensejo ao fato gerador.

Feita tal colocação, passa-se a analisar a espécie da responsabilidade tributária que intitula o presente tópico, e para tanto, é importante que se conheça o teor dos artigos 134 e 135 do CTN, os quais enumeram as possibilidades da responsabilidade de terceiros, a saber:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 187.

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

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

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

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

Urge pacificado o entendimento doutrinário de que as pessoas estabelecidas no rol do artigo em tela só serão responsáveis pela obrigação tributária caso tenham relação indireta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação, sendo cumulativamente necessário que o contribuinte, sujeito passivo direto, não a tenha possibilidade satisfazer a obrigação principal.

Cumprindo ainda ressaltar que a responsabilidade de terceiros, mencionada no artigo 134 do CTN, só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório.

Por sua vez, o artigo 135 do CTN, que será detalhadamente estudado em capítulo a parte, prevê a possibilidade da responsabilidade pessoal do agente no que tange às obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poder ou com a infração de lei, contrato ou estatuto. Essa peculiaridade está relacionada às pessoas mencionadas no artigo 134; aos mandatários, prepostos e empregados; e também aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Mas, antes de adentrarmos no tema central deste trabalho, no que concerne à responsabilidade elencada no inciso III do citado artigo 135, qual seja, a que se refere aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, é importante ressaltar que nesses casos ocorre a responsabilidade por substituição, e não apenas a responsabilidade solidária, podendo, assim, serem imputadas quaisquer penalidades e obrigações acessórias.

3.1.4 Responsabilidade por infração

O artigo 136 do CTN assim dispõe:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A doutrina muito tem altercado quanto a possível afronta do artigo 136 do CTN ao artigo 5º, inciso XLV, da Constituição Federal, o qual reza que “nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente”.

Hugo de Brito Machado⁴⁰ discorda de que haja afrontamento entre os dois preceitos, ressaltando que em matéria de penalidade tributária, está-se diante de uma responsabilidade por culpa presumida e não de responsabilidade objetiva.

Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, tem a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.

Neste diapasão, conclui-se que a responsabilidade pela infração fiscal só poderá ser imputada àquele que voluntariamente praticou o ato antijurídico.

O artigo 137 do Código Tributário Nacional esclarece as hipóteses de responsabilidade pessoal do agente, estabelecendo exceções à regra de que a responsabilidade por infrações tributárias cabe ao sujeito passivo, contribuinte ou responsável.

Encerrada a fase de elucidações basilares acerca do tema, passaremos a tratar especificamente do que se refere à responsabilidade tributária dos sócios, gerentes e administradores, nos moldes do artigo 135, inciso III, do CTN.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.182.

CAPÍTULO 4

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, GERENTES OU ADMINISTRADORES NA SOCIEDADE LIMITADA

4.1 Disposição Legal

O artigo 134, de forma geral, cria o rol de pessoas responsáveis pelo cumprimento da obrigação tributária quando não há possibilidade de se exigir esse cumprimento do contribuinte.

Neste contexto, urge importante observar mais uma vez as pessoas elencadas por inteligência deste artigo 134:

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

O artigo 135 dispõe acerca da responsabilidade tributária de sujeitos passivos face às dívidas contraídas pela empresa sociedade limitada.

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.

Elucidação ímpar sobre o tema em lume é feita pela Mestra Maria Rita Ferragut⁴¹, que se faz entender com clareza plena ao fazer uso de classificação baseada nos elementos da responsabilidade, classificação essa que passa a ser adotada o presente trabalho.

4.2 Elementos da responsabilidade tributária em face da figura do administrador

São dois os elementos da responsabilidade tributária, quais sejam, o elemento de carácter pessoal e o elemento de natureza fática.

O primeiro condiz com a figura do administrador, podendo este ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Contudo, deve, necessariamente, ser detentor de cargo com poderes decisórios e ter participação voluntária no cometimento do ato de cunho ilegal.

Já o elemento fático, outra coisa não é senão a conduta dolosa realizada pelo administrador, a qual se caracteriza pelo uso excessivo de poder ou por configurar uma infração à lei, contrato social ou estatuto.

Pois bem. A compreensão desses elementos é indispensável ao entendimento das divergências de opinião em torno da responsabilidade tributária. Daí a necessidade de uma análise individualizada.

4.3 Elemento Pessoal

Os elementos pessoais são os indivíduos passíveis de responsabilização tributária uma vez que, ao atuarem como administrador, praticaram voluntariamente ato decisório que deu ensejo a infração legal.

O rol dos sujeitos que estão inseridos em sede de uma sociedade limitada são os seguintes:

Sócio – membro integrante da sociedade empresarial, devendo necessariamente contribuir para a formação do capital social e participar dos resultados obtidos.

Mandatário – é a pessoa que recebe poderes para agir em nome de outra, possuindo poderes dentro da sociedade limitada em nome dessa outra pessoa.

Preposto – é a pessoa vinculada à sociedade empresarial e que pratica atos em nome dessa sociedade. No contrato de preposição, o preposto se obriga a realizar atos sob ordem do preponente.

⁴¹ FERRAGUT, op. cit., p. 124.

Empregado – é toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob dependência deste, com subordinação, e mediante salário. *O empregado responsável* é único, e de modo exclusivo, possui mandato e/ou poderes decisórios.

Diretor – (artigos 144 da lei 6.404/76) É o sócio ou administrador de um estabelecimento mercantil ou empresarial, representando-o em juízo ou fora dele, e praticando todos os atos jurídicos necessários. Pratica atos de direção e gestão empresarial.

Gerente – (artigo 1.172 do C.C) Empregado que possui função de chefia. É o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência.

Representante – não possui o vínculo de trabalho. É a pessoa física ou jurídica que, em caráter não eventual, agencia pedidos de compra e venda de mercadorias.

Pessoas Jurídicas de direito privado – possuem personalidade diversa dos sujeitos que as compõem. Seus representantes poderão ser pessoalmente responsáveis nos ditames do inciso II do artigo 135.

Diante da conceituação dos sujeitos acima arrolados, não demanda apurado raciocínio concluir pela equivalência das figuras do mandatário, preposto, empregado responsável, diretor e gerente no que tange à categoria de elemento pessoal da responsabilidade tributária. Em outros termos, todos esses postos ocupados no âmbito de uma sociedade limitada equiparam-se à posição do administrador, e assim são considerados, podendo, portanto, sofrer eventual responsabilização tributária caso estejam fraudando o Fisco.

4.4 Elementos Fáticos: condutas que geram a responsabilidade pessoal

Conforme já esposado, os elementos fáticos são as condutas realizadas de maneira voluntária, exercidas com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Com a realização deste ato arbitrário e/ou infracional, a pessoa física que contribuiu dolosamente para o feito torna-se pessoalmente responsável pelo débito.

4.4.1 Excesso de poder

O administrador, ao praticar qualquer ato dentro dos limites estabelecidos no contrato social, o faz em nome da pessoa jurídica que representa.

Entretanto, se estando investido dos poderes outorgados pela sociedade vier o administrador a realizar ato que extrapola os limites estabelecidos na outorga, estará o mesmo cometendo atos com excesso de poder, podendo, deste modo, ser responsável pelos débitos decorrentes de seu ato.

Importante salientar que não existem limites expressamente estabelecidos para a configuração do excesso de poder. Estes limites são vinculados unicamente ao contrato social, que outorga poderes ao administrador. Ou seja, o ato praticado pelo administrador deverá ser sempre “além do permitido” e nunca “contra o permitido”.

Ressalta-se que o excesso de poder só estará configurado caso o ato praticado pelo administrador tenha alguma consequência física típica, e nos dizeres de Maria Rita Ferragut⁴², a consequência consiste no “nascimento de relações jurídicas tributárias”.

4.4.2 *Infração à lei, estatuto ou contrato social*

A infração legislativa apontada no caput do artigo 135 diz respeito à transgressão da lei que acarreta o nascimento de fato jurídico tributário. Segundo os exímios ensinamentos de Maria Rita Ferragut⁴³:

É a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de ser relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

Nota-se que, para que ocorra uma situação que de ensejo à responsabilidade dos sócios é necessário a infração de lei que tenha vinculação com o exercício da administração. Assim, a violação de um dispositivo legal sem qualquer vínculo tributário não ensejará responsabilidade dos administradores.

Para Maria Rita Ferragut⁴⁴:

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos.

Fato bastante altercado é a hipótese de responsabilização dos sócios/administradores pelas dívidas tributárias advindas da falta de pagamento da pessoa jurídica. A polêmica reside na indagação: constitui infração à lei?

Seguindo as orientações de Maria Rita Ferragut⁴⁵, o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Há necessidade de prévia disposição legal determinado que a falta de pagamento gera a responsabilidade dos sócios e “a infração deve ser identificada em

⁴² FERRAGUT, op. cit., p. 128.

⁴³ Ibid., p. 129.

⁴⁴ Ibid., p. 129.

⁴⁵ FERRAGUT, op. cit., p. 131.

momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois referem-se às circunstâncias relacionadas à prática do evento descrito no fato jurídico, e não à satisfação do crédito.”

Por fim, é certo que a inadimplência, independente de qualquer outro ato, provoca apenas a obrigação do contribuinte de pagar o tributo com o acréscimo de penalidades moratórias, não resultando, por si só, na responsabilização tributária.

No que concerne à infração do contrato social ou do estatuto, trata-se de flagrante desrespeito a uma disposição expressa constante desses instrumentos societários, o que acaba por gerar uma relação jurídica tributária.

4.5 Responsabilidade Tributária e a inclusão do nome dos sócios no pólo passivo da Execução Fiscal

Visando a arrecadação cada vez maior de tributos, os entes fazendários vêm tentando forçosamente responsabilizar os sócios e administradores das sociedades limitadas pelos débitos tributários devidos pela pessoa jurídica, e isso sem que ao menos tenham praticado atos que pudessem dar ensejo a tal responsabilização.

Não diferentemente do que intenta a Fazenda Nacional, contudo, com muito menos critério de razoabilidade, os entes autárquicos que ligados ao INSS vêm ilegalmente tentando atribuir aos sócios e administradores as dívidas adquiridas pela empresa, e o fazem a partir da inclusão dos nomes dos membros da sociedade no pólo passivo da execução fiscal.

Assim, almejando o entrelace das posições favoráveis e contrárias ao entendimento fazendário, passa-se a uma exposição das principais teses e fundamentações legais que embasam tais correntes.

4.5.1 Posicionamento Fazendário

Conforme já delineado, os entes fazendários, e principalmente a autarquia INSS, vêm atribuindo a responsabilidade tributária pelas dívidas da sociedade limitada aos sócios e administradores, incluindo seus nomes no pólo passivo da Execução Fiscal.

Os que defendem este posicionamento partem da premissa de que o não pagamento do tributo evidencia uma infração de lei, e desta forma, torna-se possível a responsabilização dos sócios/administradores com fulcro no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

A argumentação do INSS ainda vai além quando o débito em pauta é de cunho previdenciário. Alegam os que compartilham deste entendimento, agarrando-se à malfadada disposição legal do artigo 13 da lei 8620/93, que para responsabilizar pela dívida

previdenciária não há necessidade de se comprovar qualquer outra condição, bastando a condição de sócio.

Considerando-se, ainda, que a disposição legal em comento traz a responsabilidade solidária objetiva dos sócios, o INSS vem reiteradamente designando para o pólo passivo da execução fiscal os sócios da limitada, trazendo diversos gravames à pessoa física, que com isso fica impedida de retirar certidões negativas.

Não obstante, galgada nos dizeres do artigo 124, inciso II, entende a autarquia em apreço que não há que se cogitar a necessidade de comprovação, pelo credor, de que o não recolhimento da exação decorreu de ato praticado com violação a lei, ou mesmo de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora.

São adequadas a essas argumentações as seguintes decisões jurisprudenciais *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – EXCLUSÃO DE SÓCIO - LEGITIMIDADE PASSIVA – ADEQUAÇÃO DA VIA – CONTRATO SOCIAL – DOCUMENTO DESNECESSÁRIO, NESTE CASO – DÉBITOS REFERENTES À SEGURIDADE SOCIAL – ART. 13 DA LEI N.º 8.620/93 C/C ART. 124, II, DO CTN – PRECEDENTES DO STJ - AGRAVO DESPROVIDO.

- A possibilidade de o espólio ser chamado a responder por conta dos tributos devidos pelo *de cuius* encontra amparo no art. 131, III, do CTN. Assim sendo, uma vez caracterizada a responsabilidade solidária do ex-sócio, em tese, mostra-se possível o redirecionamento do executivo fiscal em face do espólio, sem que se faça necessária a análise do contrato social.

- A matéria argüida, em última análise, reside na própria legitimidade do agravante para figurar no pólo passivo do executivo fiscal. Trata-se de matéria de ordem pública, cognoscível de ofício pelo juiz, passível, por conseguinte, de ser veiculada por meio de exceção de pré-executividade.

- Tratando-se de débitos relativos à seguridade social, incide o disposto no art. 124, II, do CTN c/c art. 13 da Lei n.º 8.620/93, que permite o redirecionamento do executivo fiscal para os sócios, independentemente da comprovação, a cargo do exequente, da prática de atos com fraude à lei ou ao contrato social.

- Precedentes do STJ citados.

- Agravo de instrumento desprovido.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93.

A Lei 8.620/93, que alterou disposições das Leis 8.212/91 e 8.213/91, em seu art. 13, atribuiu ao sócio-cotista da sociedade limitada responsabilidade solidária quanto aos débitos da Seguridade Social.

Nos casos de débitos junto à Seguridade Social, a responsabilidade atribuída pelo citado dispositivo ao sócio-cotista tem respaldo no art. 124, II, do CTN. Nesta situação em que a perda da limitação da responsabilidade de todo e qualquer sócio, inclusive o cotista, é imposta por determinação legal, não há que se cogitar da necessidade de comprovação, pelo credor exequente, de que o não recolhimento da exação decorreu de ato abusivo, praticado com

violação à lei, ou de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora (Agravo Regimental no Recurso Especial 410.080/PR, Ministro Teori Albino Zavascki).
Agravo de instrumento provido.

Nesta toada, agarrando-se às decisões proferidas pelas mais diversas instâncias, o fisco através de seus entes autárquicos, vem compulsoriamente incluindo os sócios/diretores das Sociedades Limitadas no pólo passivo da demanda executiva, visando, deste modo, abranger sua possibilidade de cobrança.

4.5.2 Posicionamento dos contribuintes

Para os que aderem a este posicionamento, a fundamentação legal advém principalmente da clara disposição constante do artigo 135 do CTN.

Segundo os defensores desta corrente, o artigo 135, inciso III, do CTN trata de responsabilidade por substituição, uma vez que as pessoas referidas no dispositivo legal somente respondem com o seu patrimônio pessoal por créditos relativos às obrigações tributárias contraídas pela pessoa jurídica da qual foram administradores ou representantes se, à época da ocorrência dos fatos geradores que originaram as obrigações tributárias, praticaram atos com excesso de poderes, contrários à lei, contrato social, ou estatutos.

Nesse sentido, são as doutrinas de Aliomar Beleeiro⁴⁶ e Hugo de Brito Machado⁴⁷, respectivamente:

No art. 135, há outra hipótese de vinculação do terceiro, que representa o contribuinte ou lhe serve de instrumento jurídico: - **a atuação com excesso de poderes ou a infração de cláusulas ou contratos ou estatutos.**

(...)

O caso, diferentemente do anterior, não é apenas solidariedade, **mas de responsabilidade por substituição.** As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser responsáveis ao invés do contribuinte

De todos esses dispositivos legais, se conclui que a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes legais de pessoas jurídicas de direito privado não respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas. E a exceção é a de que existirá tal responsabilidade em se tratando de créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (grifo nosso)

Com efeito, para fins de imputação da responsabilidade tributária dos administradores, há que restarem comprovados, **concomitantemente, que houve, efetivamente, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelos sócios gerentes ou seus representantes.**

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p.434-435.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p.112.

Nessa esteira, mais uma vez, são esclarecedoras as lições de Hugo de Brito Machado⁴⁸:

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto, a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. Também não basta ser diretor ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração em lei, contrato social ou estatutos.(...) (grifo nosso).

Na mesma linha de entendimento, repelindo abusos por parte do Fisco e a banalização do instituto da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA vem se manifestando reiteradamente na esteira da tese sustentada pelos contribuintes, pacificando a questão nos termos do seguinte julgado da PRIMEIRA SEÇÃO:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. 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 da 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.” (Processo EREsp 260107 / RS ; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2003/0150650-4, Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO (1105), **Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO**, Data do Julgamento 10/03/2004, Data da Publicação/Fonte DJ 19.04.2004 p. 149) (grifos nossos)

⁴⁸ *Ibidi.*, p.139.

Não é outro o posicionamento do Colendo TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. CONJUGAÇÃO DO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COM O ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

1. O art. 13 da Lei nº 8.620/93 deve ser conjugado com os preceitos emanados do art. 135, I e III, do Código Tributário Nacional.

2. Se o sócio não é diretor, nem gerente, ou seja, caso efetivamente não pratique atos de gestão, inoportunidade do primeiro elemento da hipótese de incidência do artigo 135 do CTN. Tratando-se de sócio-gerente, diretor ou representante, é preciso que o débito fiscal seja fruto de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, condição de aplicação válida da responsabilidade por substituição (artigo 135 CTN) ou solidária (artigo 13 da Lei 8620/93).

3. Agravo de instrumento provido. (TRF 3ª Região. – AG 127194 – (2001.03.00076730) – 1ª T. – Relator Desembargador Federal Luiz Stefanini– DJU 03/02/2004 – p. 106) (grifos nossos)

No que se refere à imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, deve ser inequivocamente comprovado que o gerente ou administrador da pessoa jurídica praticou, à época da contratação das obrigações tributárias, atos com excesso de poderes ou infração em lei, contrato social ou estatutos.

No que tange a responsabilidade sobre os créditos previdenciários, a entidade autárquica, INSS, bem como inúmeros juízes de 1ª Instância, vêm reiteradamente fazendo valer de tal expediente com base no art. 13, da Lei nº 8.620/1993.

Todavia, especialmente em razão das contribuições administradas pelo INSS terem nítido caráter tributário, como já pacificado pela doutrina e jurisprudência, tais exações devem observar as regras impostas pelo Sistema Constitucional Tributário.

Nesse sentido, segundo o posicionamento dos contribuintes, por se referir especialmente acerca da responsabilidade tributária pelo pagamento de créditos relativos às contribuições previdenciárias, o art. 13 da Lei nº 8.620/1993 deve ser interpretado em harmonia com as normas que informam o Sistema Constitucional Tributário, especialmente aquelas previstas pelo Código Tributário Nacional.

Elucidam ainda que o art. 13 da Lei nº 8.620/1993 não encontra fundamento de validade na Constituição Federal, uma vez que, nos termos do art. 146, III, “b”, da Carta da República, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais relativas às obrigações e aos créditos tributários:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nesse contexto, ainda quanto à responsabilização de administradores pelo pagamento de obrigação tributária contraída pela pessoa jurídica, as normas cabíveis à espécie não são outras senão aquelas inseridas no Código Tributário Nacional, especialmente em seu artigo 135, “*caput*”, supracitadas.

Assim, totalmente inaplicável o art. 13 da Lei nº 8.620/1993, visto que a norma ali constante confronta com o próprio Código Tributário Nacional.

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA já decidiu pelo afastamento da aplicação da responsabilidade prevista pelo art. 13, da Lei nº 8.620/1993, conforme corrobora a leitura dos atos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO NA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052.

1. Tratam os autos de embargos de devedor opostos por Transportadora Ramm Ltda, Waldemar Ramm e Anibaldo Ramm em face de execução fiscal ajuizada pelo INSS. O juízo monocrático julgou procedentes os embargos e o TRF/4ª Região deu provimento à apelação e remessa oficial para determinar o retorno dos autos à origem para o prosseguimento da análise do mérito. Sobrevindo nova sentença, julgou-se parcialmente procedentes os embargos e o Tribunal deu provimento ao recurso adesivo dos embargantes e parcial provimento ao apelo do embargado ao entendimento de que não é possível o redirecionamento do feito ao sócio, a menos que resulte de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, aos estatutos ou ao contrato social, devidamente comprovados. Embargos de declaração foram opostos pelo INSS e rejeitados. Este interpôs recurso especial apontando infringência a preceitos federais, com destaque para os arts. 535 do CPC, 135, III, e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, e 3º da Lei 6.830/80, além de divergência jurisprudencial.

2. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

3. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

4. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

5. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

6. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

7. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão

patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário.

8. Recurso especial improvido. (REsp 652.906/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11.10.2005, DJ 06.02.2006 p. 203) (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO NA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052.

1. Tratam os autos de embargos de devedor opostos por Jairo Valdemiro Porto em face de execução fiscal ajuizada pelo INSS. O juízo monocrático julgou procedentes os embargos e o TRF/4ª Região negou provimento à apelação sob a égide do art. 135 do CTN, entendendo que o não-recolhimento de tributos não caracteriza infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios. Recurso especial interposto pela Autarquia apontando infringência a preceitos federais, com destaque para os arts. 135, III, e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, e 3º da Lei 6.830/80, além de divergência jurisprudencial.

2. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

3. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretendam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

4. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

5. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando do desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

6. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

7. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário.

8. Recurso especial improvido. (REsp 638.755/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA,

julgado em 11.10.2005, DJ 01.02.2006 p. 440) (grifos nossos)

Portanto, na linha da jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, totalmente desprovida de fundamento legal é a aplicação da responsabilidade tributária solidária e irrestrita aos sócios, sem que ao menos comprovados os requisitos previstos pelo art. 135, do Código Tributário Nacional.

Aliás, mesmo que se entendesse pela aplicação do art. 13 da Lei nº 8.620/93, o seu parágrafo único não deixa dúvidas ao determinar que a imputação da responsabilidade tributária aos administradores das pessoas jurídicas somente é cabível nos casos de dolo ou culpa:

Art. 13 (...)

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

Ora, ainda que o INSS insista em interpretar de forma diversa, o dispositivo legal trazido à colação, este é claro ao estabelecer que a responsabilidade pessoal dos administradores pelos débitos das pessoas jurídicas só tem espaço se restar demonstrada culpa ou dolo nos atos de gestão.

A propósito, somente essa interpretação se coaduna com a previsão do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Bem por isso, o próprio TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO já decidiu reiteradamente na linha da tese ora defendida, conforme comprova o seguinte precedente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DIRETA DOS SÓCIOS PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DA SOCIEDADE. EXCEPCIONALIDADE.

I-A responsabilidade direta dos sócios pelos débitos tributários empresariais só ocorre caso a sociedade seja irregular ou por atos praticados com infração à lei ou com excesso de poderes, nos termos do artigo 135, do CTN.

II- Os sócios respondem, nos demais casos, com seu patrimônio pessoal de forma subsidiária, seja qual foi o tipo societário, se não houver patrimônio suficiente da sociedade para arcar com os débitos, ante a ocorrência de atos tendentes a fraudar os credores ou a própria execução, os quais devem resultar na desconsideração da pessoa jurídica.

III-A responsabilidade dos sócios frente aos débitos empresariais unto ao INSS, descrita no artigo 13, da Lei 8620/93, somente será solidária por dolo ou culpa, consoante o preceito do parágrafo único.

IV-Agravo improvido.” (TRF 3ª Região. – AG 207673 – (2004.03.00026363-4) – 6ª T – Relatora Desembargador Federal Consuelo Toshida – DJU 22/10/2004 – p. 389). (grifos nossos)

Cabe ainda salientar que o mero inadimplemento da obrigação tributária é insuficiente para caracterizar a responsabilidade solidária dos administradores, sob a alegação de ocorrência de infração à lei, conforme entendimento pacífico do SUPERIOR TRIBUNAL DE

JUSTIÇA:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-COTISTA. SISTEMÁTICA DO ART. 135 DO CTN. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS. NÃO-CONFIGURAÇÃO, POR SI SÓ, NEM EM TESE, DE SITUAÇÃO QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS.

1. Para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio-gerente na execução fiscal, é indispensável esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado.

2. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios.

3. Recurso especial provido.” (REsp 651.684/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05.05.2005, DJ 23.05.2005 p. 162) (grifos nossos)

Oportuno ainda destacar que a permanência dos sócios no pólo passivo da execução fiscal lhes acarreta grandes prejuízos, na medida em que seus nomes estarão mantidos no cartório distribuidor.

CONCLUSÕES

Embora o presente trabalho não tenha a pretensão de esgotar a matéria aqui altercada, podemos chegar a algumas conclusões.

A regra geral imposta ao instituto da responsabilidade tributária, conforme amplamente demonstrado e ratificado pela maior parte da doutrina, é a da não-responsabilidade dos sócios pelas dívidas tributárias devidas pela empresa.

Somente nos casos em que os administradores voluntariamente agirem com excesso de poder ou cometerem atos de infração à lei, contrato social ou estatuto, poderá ser imputada a responsabilidade pessoal pelas dívidas tributárias que causarem à pessoa jurídica.

Importante esclarecer ainda que a comprovação da culpa subjetiva praticada pelo administrador fica a encargo do Fisco, não havendo a possibilidade da inclusão do nome dos sócios em eventual ação fiscal, antes de comprovada a autoria voluntária do fato e a vinculação ao ato ilícito.

Por todo o exposto no trabalho, pode-se concluir que apenas o sujeito possuidor de cargo de administração ou gerência poderá ser responsabilizado pelas dívidas fiscais da pessoa jurídica. Contudo, para que a responsabilidade recaia sobre os administradores, também é necessária a comprovação do ato ilícito ter sido praticado de forma direta e voluntária, não havendo, portanto, a possibilidade do administrador que não contribui com ato ilegal ser responsabilizado.

Comprova-se ainda, conforme posicionamento recente dos nossos tribunais, que o mero não recolhimento do tributo pela sociedade limitada não constitui infração à lei.

No que tange aos créditos previdenciários, muito embora não tenha sido objeto de criterioso estudo perante o trabalho desenvolvido, parece-nos clara a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93, face a afronta ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, devendo por este motivo serem respeitados os preceitos legais do artigo 135, inciso III, do CTN.

Neste contexto, à luz dos recentes julgados e dos mais ativos doutrinadores, conclui-se que nosso ordenamento jurídico estabeleceu no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, as únicas hipóteses em que o administrador, investido de capacidade decisória, pode

ser responsabilizado pelas dívidas tributárias adquiridas pela sociedade limitada. Somos da opinião que o entendimento utilizado pelo Fisco não deve prevalecer.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**.3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade limitada no novo código civil**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23.ed.São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. Geraldo Ataliba: cientista do direito – reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos, substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro. *In Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, 1996, n. 15.
- FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades limitadas**: de acordo com o código civil de 2002. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária**: antecipação do fato gerador. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

LUCHIARI, George João. **Responsabilidade tributária na sociedade limitada.** f. 47. Trabalho de Conclusão de Curso (especialização em direito tributário) – Pontifícia Universidade Católica, Campinas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional.** São Paulo: Atlas, 2004. 3v.

_____. **Curso de direito tributário.** 27.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de e outros. **Interpretação no direito tributário.** São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

Responsabilidade tributária / coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinícius Neder. São Paulo: Dialética, 2007.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

SOUZA, Sueli Baptista de. **A responsabilidade dos sócios na sociedade limitada: aspectos legais e constitucionais.** f. 325. Trabalho de Conclusão de Curso (mestrado em direito comercial) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2004.

ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívida da empresa.** Curitiba: Juruá, 2003.