



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

---

**BRENNO MENEZES SOARES**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NAS  
SOCIEDADES LIMITADAS E OS LIMITES AO  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

**FORTALEZA**

**2008**  
**BRENNO MENEZES SOARES**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NAS  
SOCIEDADES LIMITADAS E OS LIMITES AO  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. João Luis Nogueira Matias.

**FORTALEZA**  
**2008**

**BRENNO MENEZES SOARES**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NAS  
SOCIEDADES LIMITADAS E OS LIMITES AO  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Universidade Federal do Ceará (UFC), como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

**Prof. Dr. João Luis Nogueira Matias (Orientador).**  
Universidade Federal do Ceará.

---

**Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.**  
Universidade Federal do Ceará.

---

**Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho.**  
Universidade Federal do Ceará.

A meus pais, Soares e Lúcia.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, que ilumina e guia meus passos todos os dias.

À minha mãe, Lúcia – minha melhor companheira, amiga e confidente – e a meu pai, Soares – meu ídolo, super-herói e exemplo de vida – com imenso amor, que sempre fizeram de tudo em prol do meu bem estar, explicitando a relevância da educação e a importância da força de vontade na consecução de meus sonhos e planos de vida, mas nunca em detrimento de minha integridade moral e, sim, colocando em primeiro plano a dignidade e a ética.

À minha tia Sandra – minha “segunda mãe” – pelo constante apoio, amor e carinho e por ser minha fonte de inspiração pessoal e profissional, ao meu irmão Bruno, minhas avós, meu avô e meus tios.

Ao meu padrinho A. Fritz, por estar presente na minha vida em todos os momentos e à minha tia Dedé – minha “terceira mãe” –, *in memoriam*, pelo amor incondicional para comigo.

Aos colegas que conheci e amigos que conquistei durante minha vida, em especial, Renata Helen. Em relação aos colegas e amigos de faculdade – como infelizmente não posso citar todos – listarei aqueles com quem mais convivi, e que formaram o memorável time dos “galáticos”, que unia o esporte e a amizade: André Augusto, Ângelo, Bruno Goes, Bruno Weyne, Gustavo Bevilaqua, Gustavo César, Rodrigo Feitosa, Rodrigo Nobre e Tiago. Não posso deixar de agradecer, igualmente, ao Moisés e ao Filipe, pela convivência fraternal, bem como, em especial, às queridas amigas Ana Karmen, Lívia Bastos e Rafaela Pacheco, as quais sempre estiveram do meu lado em todos os momentos e que em razão do extremo e sincero afeto as considero como irmãs de coração.

Ao Professor João Luis Nogueira Matias, fonte de inspiração e fomento à atividade científica, por ter aceitado orientar este trabalho e por suas valorosas considerações. Minha especial gratidão aos Professores Francisco Araújo Macêdo Filho, reconhecidamente competente Procurador da República e exemplo de professor dedicado, e Denise Lucena Cavalcante, respeitável Procuradora da Fazenda Nacional e exemplo de compromisso com o magistério na graduação e no mestrado, por terem aceitado gentilmente o meu convite para avaliar este trabalho.

À Universidade Federal do Ceará (UFC) e seus funcionários, principalmente Vieira e Alencar.

Aos amigos servidores e estagiários da Procuradoria da República no Estado do Ceará que conheci durante um ano e quatro meses de estágio e à Dra. Nilce Cunha Rodrigues.

A todos aqueles que de alguma forma estiveram presentes em minha vida.

## RESUMO

O presente trabalho pretende analisar, enfocando a legislação empresarial e tributária bem como o posicionamento da doutrina e jurisprudência, as circunstâncias que ensejam a aplicação do redirecionamento da execução fiscal. Inicialmente, são discutidos quais os aspectos que caracterizam a responsabilidade dos sócios nas sociedades limitadas, concentrando-se no direito empresarial. No segundo capítulo, passa-se a análise da responsabilidade tributária dos sócios, sob a tutela do direito tributário, analisando os principais conceitos que envolvem a relação tributária, dividindo-se em três partes: obrigação tributária, sujeição passiva e responsabilidade tributária. Por fim, chega-se ao ponto principal do trabalho, que é a questão do redirecionamento da execução fiscal. Para atingir tal objetivo, faz-se, primeiramente uma abordagem geral a respeito da lei de execução fiscal e, a partir dessas considerações, demonstramos a evolução jurisprudencial e doutrinária quanto ao redirecionamento da execução fiscal, instituto que não se encontra inserido no ordenamento jurídico, fornecendo subsídios juridicamente plausíveis para limitar a aplicação da responsabilidade tributária dos sócios.

**Palavras-chave:** Responsabilidade tributária dos sócios. Sociedade Limitada. Redirecionamento da execução fiscal.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the circumstances that enable the redirection of tax enforcement by focusing on corporate and tax law as well as the positions of doctrine and jurisprudence. Initially, we discuss those aspects that characterize the liability of partners in limited liability companies on corporate law. The second chapter examines the tax liability of partners, under tax law, analyzing the main concepts involving the tax relation, passive subjection and tax liability. After that, the focus shift for the main point of the work, that is, redirecting fiscal execution. To reach this goal, the work starts with a general approach on the fiscal execution act and from this considerations, it demonstrates the jurisprudential and doctrinal developments regarding tax enforcement redirection, an institute that is not inserted in the legal system, also providing legally plausible subsidies to limit tax liability to partners of companies.

**Keywords:** Tax liability of partners. Limited Liability Company. Redirection of tax enforcement.

## SUMÁRIO

<b><u>INTRODUÇÃO.....</u></b>	<b><u>8</u></b>
<b><u>1.1 NOÇÕES GERAIS ACERCA DAS SOCIEDADES LIMITADAS.....</u></b>	<b><u>10</u></b>
<b><u>CAPÍTULO III – Da Lei Nº 6.830/80 e o redirecionamento da execução fiscal.....</u></b>	<b><u>55</u></b>
<b><u>3.2.2 A Lei Complementar nº 123/2006 e a questão do inadimplemento.....</u></b>	<b><u>78</u></b>
<b><u>3.3 A NECESSIDADE DO ESTUDO INTERDISCIPLINAR COMO LIMITE AO REDIRECIONAMENTO, EM RAZÃO DA FALTA DE PREVISÃO LEGAL.....</u></b>	<b><u>102</u></b>
<b><u>REFERÊNCIAS.....</u></b>	<b><u>107</u></b>

## INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico pátrio não mais comporta a diferenciação estrita entre direito público e privado, senão como uma simples classificação acadêmica. Hodiernamente, a análise e a interpretação dos institutos jurídicos deve ser feita à luz de todo o sistema jurídico, ou seja, interdisciplinariamente, aplicando-os sempre sob os parâmetros constitucionais.

Essa análise interdisciplinar possui fundamental importância na aplicação de uma norma, haja vista que, por vezes, a literalidade da norma não esclarece o seu real alcance – a verdadeira vontade do legislador. Mas, ao mesmo tempo, é cediço que o legislador não tem como prever todas possíveis condutas humanas, regulamentando-as em nosso ordenamento, cabendo, em casos que tais, e com maior imprescindibilidade, ao Estado-Juiz, representado por seus magistrados, solucionar os conflitos de interesses que se apresentam, utilizando os institutos jurídicos basilares e os princípios que envolvem tais conflitos.

E foi do freqüente conflito de interesses disputados entre Fisco e contribuinte – representado no caso pela sociedade empresarial –, que a jurisprudência criou o instituto do redirecionamento da execução fiscal. Tal figura processual teve como objetivo possibilitar ao Fisco, no cumprimento de seu interesse em arrecadar os recursos necessários ao Estado para o provimento e a consecução de seus fins públicos, a percepção de tributos devidos pela sociedade empresária a partir da responsabilização de seus sócios-gerentes e administradores.

Trata-se, pois, por via oblíqua, de um conflito de interesse público – representado pelo interesse do Fisco em arrecadar os recursos necessários ao Estado, para o provimento e a

consecução de seus fins – e privado – representado pelo limite legal de responsabilização de sócios integrantes de sociedades limitadas.

Assim, em meio a esse conflito de interesses, o presente estudo dedica-se à explicitação do entendimento doutrinário e jurisprudencial quanto ao redirecionamento da execução fiscal e seus limites, sendo necessária a apresentação de institutos basilares, previstos no direito empresarial e pelo direito tributário, que regem a responsabilidade dos sócios, bem como a análise da lei que dispõe sobre a execução fiscal.

Por conta disso, a primeira parte deste trabalho se preocupa em apresentar um breve histórico das sociedades limitadas, como um dos tipos societários que têm, por natureza, a limitação de responsabilidade de seus sócios e que, há algum tempo, representa o tipo societário mais utilizado na prática empresarial.

Na segunda parte, igualmente essencial, tem-se o estudo, à luz do direito tributário, dos institutos que envolvem a relação jurídico-tributária, culminando na figura da responsabilidade tributária pelo cumprimento da obrigação tributária.

Por fim, atingimos o momento crucial do presente estudo, relativo à responsabilidade tributária dos sócios em cobrança executiva judicial, por ocasião do redirecionamento da execução fiscal, apresentando limites e efeitos dessa figura processual, sempre destacando a opinião de teóricos, sem os quais tornaria mais árdua a tarefa de sustentar nosso posicionamento. Para finalizar, e aí sim, demonstrar o porquê de nossas considerações no início desta introdução, discorreremos a respeito da necessidade do estudo interdisciplinar como fator de esclarecimento e limitação do redirecionamento da execução fiscal, instituto nascido da jurisprudência e ainda sem previsão legal.

## **CAPÍTULO I – DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS À LUZ DO DIREITO EMPRESARIAL**

### **1.1 Noções gerais acerca das sociedades limitadas**

A sociedade limitada, regulada inicialmente pelo Decreto nº 3.708/1919 e atualmente pela Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), foi, dentre as formas societárias atualmente coexistentes, a última a ser implantada no ordenamento brasileiro. Neste ponto, torna-se indispensável a análise de alguns aspectos que contribuíram para sua implantação e regulamentação aqui no Brasil.

Anteriormente ao surgimento da sociedade limitada, a evolução dos tipos societários observou a necessidade e a importância de se fornecer mecanismos que limitassem a responsabilidade dos sócios, haja vista que a proteção do patrimônio pessoal dos sócios quanto ao risco inerente à prática comercial certamente proporcionaria um maior estímulo aos investimentos no mercado comercial.

No ordenamento brasileiro, podiam-se encontrar, em meio a esse perfil evolutivo, opções diversificadas de tipos societários, cada um com suas características próprias, inclusive quanto ao grau de responsabilidade dos sócios, estando, em relação a essa particularidade, em extremos opostos as sociedades em nome coletivo – primeiro perfil societário a ser regulamentado, caracterizando-se pela responsabilidade ilimitada de todos os sócios pelas obrigações da sociedade<sup>1</sup> – e as sociedades anônimas – onde seus sócios responsabilizavam-se apenas pela integralização do valor de suas ações.

Contudo, havia um enorme vão entre as sociedades que limitavam apenas em parte a responsabilidade dos sócios e a sociedade anônima, a qual, como já observado, possuía esse limite de responsabilidade para todos os sócios. Isso porque desde seu início, no séc. XIX<sup>2</sup>, havia uma enorme burocracia quanto ao cumprimento das formalidades necessárias à constituição de uma sociedade anônima, tendo se tornado, tal formato, um modelo societário tipicamente voltado para grandes empreendimentos, faltando, assim, um perfil que, ao mesmo

---

<sup>1</sup> Cf. MATIAS, João Luis Nogueira. **Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 84-85.

<sup>2</sup> Lei nº 3.150, de 4 de novembro 1882. (“Regula o estabelecimento de companhias e sociedades anonymas”)

tempo em que limitasse a responsabilidade dos sócios, se enquadrasse a pequenas e médias sociedades empresariais.

Conforme Campinho, a Alemanha foi o primeiro país a disciplinar “o perfil da denominada sociedade de responsabilidade limitada (Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH)<sup>3</sup>”, em 1982, tendo o modelo alemão se difundido pelo mundo e Portugal sido o primeiro país a incorporá-lo, em 1901, sob o nome de sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

No Brasil, o primeiro passo para a implantação da sociedade limitada foi em 1912, quando Herculano Inglês de Souza<sup>4</sup>, encarregado pelo governo para elaborar a revisão do Código Comercial, resolveu adotar o formato societário da sociedade por quotas, inspirado no modelo português.

Segundo as lições de Campinho, fundamentado no projeto Herculano Souza, o Deputado gaúcho Joaquim Luiz Osório – sob o argumento de que o aguardo da aprovação do projeto do Código Comercial iria retardar a adoção da sociedade limitada, prolongando, assim, a lacuna existente em nosso ordenamento – pôs à apreciação da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 247, em cuja aprovação resultou no Decreto nº 3.708/19.

Críticas não faltaram à sobredita norma. Inicialmente porque a denominação sociedades por quotas de responsabilidade limitada, trazida pelo Decreto em inspiração ao modelo português, não traduzia fielmente a forma de limitação da responsabilidade inerente a esse tipo societário, vez que a responsabilidade limitada é pertinente ao sócio, e não à

---

<sup>3</sup> CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo código civil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 132.

<sup>4</sup> REQUIÃO apresenta interessante passagem sobre o assunto, transcrevendo as razões utilizadas por Herculano na *Exposição de motivos* do Projeto de Código Comercial, pág. 24: “A presunção de solidariedade dos sócios nas obrigações assumidas em nome da sociedade é regra predominante no assunto. A limitação da responsabilidade é exceção que precisa ser provada de modo a evitar o engano dos estranhos que venham a contratar com a sociedade; essa prova faz-se pela publicidade, isto é, pelo arquivamento e publicação das restrições postas à regra geral de solidariedade e da ilimitação da responsabilidade dos coobrigados. Este processo permite seguir a tendência que se assinala no regime das sociedades para aumentar a aplicação do princípio da comandita sob diversas formas, de modo a animar a concorrência das atividades e dos capitais ao comércio, sem ser preciso recorrer à sociedade anônima, que melhor se reservará para as grandes empresas industriais, que necessitam capitais muito avultados e prazo superior ao ordinário da vida humana. As sociedades por cotas, a que chamarei limitadas, por oposição às solidárias (denominação que entendi preferível à de sociedades em nome coletivo, vaga e imprecisa), preenche essa lacuna do direito vigente. Já em 1865, o Conselheiro Nabuco de Araújo as pretendia introduzir entre nós, à semelhança das que existiam na Inglaterra e na França. A sua adoção pela Alemanha e os ótimos resultados obtido em Portugal pela lei de 11 de abril de 1901, conforme me atestou o Exmo. Sr. José A. de Mello e Souza, antigo conselheiro de Estado, par do Reino e governador do Banco de Portugal, homem de grande inteligência e vasta influência comercial, com quem tive a honra de travar relações em Paris, convenceram-me da vantagem de consagrar-lhes um capítulo do projeto, adaptando-as ao sistema da codificação e expurgando-as das excessivas minúcias da lei portuguesa”. REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. Vol. 1. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 479-480.

sociedade, cujo patrimônio sempre responderá ilimitadamente por suas obrigações contraídas. Ademais, a concisão do Decreto nº 3.708/19, que contemplou apenas 19 artigos, igualmente foi motivo de avaliações desfavoráveis por parte da doutrina<sup>5</sup>.

Não obstante as críticas iniciais, e ainda ter sido o tipo societário mais recente, o fato de sua incorporação ao ordenamento ter surgido em meio a uma necessidade que se fazia imperiosa à época, fez com que as sociedades limitadas passassem a ser o formato mais utilizado para realização de empreendimentos comerciais. Nesse sentido, deve-se destacar, a título de ilustração, as lições de Mamede<sup>6</sup>, as quais demonstram que as sociedades limitadas corresponderam a aproximadamente 99% das sociedades comerciais registradas entre 1985 e 2002<sup>7,8</sup>.

É certo que se pode atribuir parte dessa grande preferência pela sociedade limitada ao lado benéfico do laconismo do Decreto nº 3.708/19. A respeito desse assunto, Requião<sup>9</sup> esclarece que a concisão da lei não acarretou maiores problemas, vez que, pelo contrário, proporcionou aos sócios um meio de regulamentação mais livre, de acordo com suas vontades e interesses, mas sempre em respeito aos princípios jurídicos inerentes às sociedades.

Por outro lado, a brevidade do legislador para com a lei e a flexibilidade encontrada pelos sócios, oportunizou um dos maiores questionamentos feitos a respeito das sociedades limitadas, qual seja a sua natureza, se sociedade de pessoas, de capital ou até mesmo uma espécie de sociedade mista. Tal estudo realizar-se-á no tópico a seguir.

---

<sup>5</sup> REQUIÃO utiliza como exemplo o mestre Fran Martins, que, em sua obra *Sociedades por Cotas no Direito Estrangeiro e Brasileiro* (vol. I, nº114, pág. 317), pronunciou-se dessa forma acerca do Decreto nº 3708/19: “Há apenas um conglomerado de dispositivos, muitos deles sem nenhum sentido lógico, dentro do nosso sistema jurídico. E, acima de tudo, há uma falta absurda de detalhes que torna cansativo qualquer trabalho no sentido de conceituar esse tipo social, tendo por base as características do instituto.” REQUIÃO, op. cit., p. 480.

<sup>6</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro : direito societário : sociedades simples e empresárias**. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 341.

<sup>7</sup> MAMEDE, citando Stanley Frasão, apresenta dados numéricos a respeito dessa estatística: “Como demonstra Stanley Frasão, a sociedade limitada é o tipo societário da maioria das sociedades registradas no Brasil; de 1985 a 2002, dos 8.443.677 registros de comércio arquivados nas Juntas Comerciais, 51,40% referiam-se a comerciantes individuais, 48,08%, a sociedades limitadas, 0,045% a outros tipos societários e 0,23%, a sociedades cooperativas; os números referem-se ao regime do Código Comercial e do Código Civil de 1916, estando excluídas as sociedades civis, que, agora, deverão ser levadas ao Registro Mercantil, se mantiverem estrutura empresarial.” MAMEDE, op. cit., p. 314.

<sup>8</sup> Em termos de números estatísticos, entre os anos de 1985 a 2005, das 8.915.890 empresas constituídas, 4.300.257 foram sociedades limitadas. In: <http://www.dnrc.gov.br/>. Acesso em 12 de outubro de 2008.

<sup>9</sup> REQUIÃO, Rubens. Op. cit., p. 481.

## 1.2 Natureza das sociedades limitadas

Pode-se afirmar, sem sombra de dúvidas, que a questão da natureza das sociedades limitadas sempre foi objeto de grandes discussões perante a doutrina que trata da matéria empresarial, sendo, portanto, de relevante pertinência sua análise diante do presente estudo.

Inicialmente, cumpre destacar que dentre as formas de classificação das sociedades empresárias estabelecidas pela doutrina, encontra-se a que utiliza como critério o nível de dependência da sociedade em relação à pessoa do sócio.

Dessa forma é que os doutrinadores dividem as sociedades empresárias em sociedades de pessoas ou sociedades de capitais. Diz-se que as sociedades de pessoas são aquelas constituídas em função da qualidade pessoal dos sócios enquanto que nas sociedades de capitais o fator preponderante para a respectiva constituição é o capital social. Tal classificação, portanto, considera a relevância do *intuitu personae* ou do *intuitu pecuniae*.

Lecionando acerca dessa classificação, Ulhoa esclarece que “em algumas sociedades, a realização do objeto social depende fundamentalmente dos atributos individuais dos sócios, a passo que, em outras, essa realização não depende das características subjetivas dos sócios<sup>10</sup>”.

À exceção das sociedades limitadas, a doutrina não tergiversa quanto ao enquadramento dos tipos societários existentes à classificação acima explicitada. Contudo, em relação ao modelo societário objeto deste estudo, há uma enorme dissonância no entendimento doutrinário, vez que, como já visto anteriormente, a concisão do Decreto nº 3.708/19 e a nova regência da matéria pelo Código Civil de 2002, não ofereceram dispositivos que esclarecessem qual a natureza jurídica das sociedades limitadas, permitindo por vezes enquadrá-las ora como sociedades de pessoas, ora como sociedades de capitais.

Assim, apesar do lapso temporal transcorrido desde a regulamentação inicial das sociedades limitadas no Brasil até a atualidade, pode-se considerar ainda presente a mencionada cizânia doutrinária com relação ao assunto.

---

<sup>10</sup> Continuando, Fábio Ulhoa assevera que nas sociedades de pessoas, “a pessoa do sócio é mais importante que a contribuição material que este dá para a sociedade” enquanto que nas sociedades de capitais ocorre o inverso, ou seja, “as aptidões, a personalidade e o caráter do sócio são irrelevantes para o sucesso ou insucesso da empresa explorada pela sociedade”. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. Vol. 2. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 24

Sob a égide do Decreto nº 3.708/19 e seus escassos e, a priori, contraditórios dispositivos – os quais ao passo em que previam a regulamentação consoante as sociedades de pessoas, estabeleciam por outro lado, a observância da lei das sociedades anônimas naquilo que não fosse regulado no estatuto social –, sempre houve, por parte dos doutrinadores, o enfrentamento da matéria.

Vejamos, portanto, quais eram os dispositivos do mencionado Decreto que permitiam a enorme discussão em torno da natureza das sociedades por quotas de responsabilidade limitada:

Art. 1º - Além das sociedades a que se referem os artigos 295, 311, 315 e 317 do Código Comercial, poderão constituir-se sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Art. 2º - O título constitutivo regular-se-á pelas disposições dos artigos 300 a 302 e seus números do Código Comercial, devendo estipular ser limitada a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social.

(...)

Art. 18 - Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas.

Carlos Fulgêncio entendia que as sociedades limitadas seriam sociedades de pessoas. Assim, ponderava, em suas lições, que o legislador houvera criado no Brasil um novo tipo de sociedade *intuitu personae*. Quanto ao dispositivo que previa a regência supletiva da lei das sociedades anônimas, afirmava Fulgêncio que “se a sociedade limitada fôsse de capital, a Lei sobre Sociedade Anônima se-lhe-ia totalmente ajustável, na omissão de seu diploma legal, e, portanto, desnecessária, inútil, seria a expressão ‘na parte aplicável’<sup>11</sup>”.

Waldemar Ferreira<sup>12</sup>, compartilhando do mesmo entendimento de Fulgêncio, entendia que as limitadas caracterizavam-se como sociedades de pessoas. Para tanto, Ferreira afirmava que seria ignorância não observar que o mencionado Decreto estabelecia a regulamentação das sociedades por quotas de acordo com os artigos 300 a 302 do Código Comercial, os quais tratavam, por sua vez, das sociedades comerciais, ou seja, sociedades de pessoas. Ainda, asseverava que tal caráter personalístico subsistiria mesmo que fossem adotados os órgãos de direção, deliberação e fiscalização, próprios da sociedade anônima.

---

<sup>11</sup> PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. **A sociedade por cotas de responsabilidade limitada (doutrina, jurisprudência, legislação e prática)**. Vol. I. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 56-57.

<sup>12</sup> FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**. 3º Volume. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 409 ss.

Fran Martins<sup>13</sup> foi um dos que igualmente conferiu às sociedades limitadas a condição de sociedade de pessoas. Assim como Ferreira, Fran Martins entendia que o Decreto nº 3.708/19, ao estabelecer que as sociedades limitadas deveriam ser constituídas de acordo com os artigos 300 a 302 do Código Comercial, nos moldes das sociedades de pessoas, expressamente estipulou às sociedades limitadas o caráter de sociedades de pessoas. Sendo assim, o ilustre doutrinador afirmava que enquanto a lei não fosse modificada, permaneceria tal natureza, muito embora havendo a previsão, no próprio Decreto, de que nos casos omissos no contrato social aplicar-se-iam subsidiariamente os dispositivos da lei de sociedades anônimas.

Contudo, apesar de inclinar sua opinião no sentido de que as sociedades limitadas caracterizar-se-iam como sociedades de pessoas, pode-se observar nos ensinamentos do mestre Fran Martins, inclusive através da última manifestação constante no parágrafo anterior, que esse caráter não possuía uma certeza absoluta. Isso porque o preclaro doutrinador já havia posicionado-se anteriormente no sentido de que “tendo em vista as características próprias da sociedade (limitada), deve ser ela considerada como uma sociedade intermediária das de pessoas e de capitais, possuindo, contudo, elementos essenciais de ambas essas categorias”<sup>14</sup>.

Já De Plácido e Silva, ao contrário dos demais citados não desconsiderou a relevância dos dispositivos do Decreto nº 3.708/19 os quais ora aproximavam-se das sociedades de pessoas, ora das de capitais. Desse modo, esclarecia em seus ensinamentos que “as sociedades limitadas, em realidade, formam um tipo especial, mostrando-se um intermédio ou termo médio, entre as sociedades de pessoas e as sociedades de capitais”<sup>15</sup>.

A razão pela qual assentou-se que na atualidade ainda persiste uma divergência doutrinária, mesmo após a nova regulamentação das sociedades limitadas, é que o Código Civil de 2002 não esclareceu a matéria a contento, senão vejamos:

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.

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

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

(...)

<sup>13</sup> MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 27 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Forense, 2001, p. 205.

<sup>14</sup> MARTINS, Fran. **Sociedade por quotas no direito estrangeiro e brasileiro**. Vol. I. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 337.

<sup>15</sup> SILVA, De Plácido. **Noções práticas de direito comercial**. Vol. I. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965, p.190,

Art. 1.057. Na omissão do contrato, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.

Dessa forma, pode-se perceber que o novo Código Civil seguiu a mesma linha de raciocínio do Decreto nº 3.708/19. A par disso, destacamos acima o teor do artigo 1.057, tendo em vista que para alguns doutrinadores esse dispositivo caracterizaria a sociedade limitada como sociedade de pessoas, em razão do caráter *intuitu personae* na questão da transferibilidade de quotas, ressalvada previsão expressa em contrário no contrato social.

Ainda a respeito da natureza jurídica das limitadas, Ulhoa<sup>16</sup> e Requião adotam posições semelhantes. Aquele afirma que a sociedade limitada pode ser de pessoas ou de capital, de acordo com a vontade dos sócios, sendo o contrato definidor de sua natureza. Para Requião<sup>17</sup>, a sociedade limitada constitui sociedade de pessoas, não deixando de observar o referido doutrinador, contudo, que na elaboração do contrato social podem os sócios dar-lhe um caráter capitalístico.

Em que pese as opiniões tendentes à configurar as limitadas como sociedade de pessoas, não se pode olvidar para o caráter especial que contem esse modelo societário. Estamos, portanto, filiados ao posicionamento de Matias, quando assevera que “as limitadas constituem o tipo societário mais híbrido do ordenamento jurídico nacional, a esparsa regulamentação permite a sua constituição com um perfil de sociedades mais próximas às sociedades de pessoas ou às de capitais<sup>18</sup>”.

Com extrema percuciência, Quintans afirma que “a característica principal da sociedade limitada é o seu caráter cruzado. Advém do cruzamento entre capital e pessoas. Sem os dois elementos não é possível formar uma sociedade limitada<sup>19</sup>”.

Nesse jaez, encontra-se o escólio de Doria, o qual afirma que “a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se confunde com qualquer outro tipo societário nem se reduz a uma subespécie de qualquer um deles<sup>20</sup>”. Indo mais além, o mestre Doria fundamenta seu entendimento de que as sociedades limitadas caracterizam-se como um tipo misto no fato de que ao mesmo tempo em que possuem um modo simplificado de constituição, há uma limitação em relação à responsabilidade dos sócios, características essas próprias, respectivamente, das sociedades de pessoas e de capitais.

<sup>16</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Op. cit., p.369.

<sup>17</sup> REQUIÃO, Rubens. Op. cit., p. 488.

<sup>18</sup> MATIAS, João Luis Nogueira. Op. cit., p. 87.

<sup>19</sup> QUINTANS, Luiz Cezar P. **Direito da empresa**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003, p. 60.

<sup>20</sup> DORIA, Dylson. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 200.

Desse modo, analisada a questão da natureza jurídica das sociedades limitadas sob a perspectiva da doutrina empresarial, voltaremos a tratar do assunto em momento posterior, ocasião em que analisaremos a não aplicação do art. 134, VII, do Código Tributário Nacional às sociedades limitadas, utilizando os fundamentos aqui expendidos, bem como a opinião da abalizada doutrina tributária.

### **1.3 A responsabilidade dos sócios e administradores nas sociedades limitadas**

Conforme visto anteriormente, o surgimento das sociedades limitadas se deu em meio à necessidade de um tipo societário que atendesse aos comerciantes de médio porte sem que houvesse uma enorme burocracia quanto à sua criação – como nas sociedades anônimas – e ao mesmo tempo sem a desvantagem relativa à responsabilidade irrestrita dos sócios, como havia nas sociedades de pessoas.

Assim, um dos motivos pelos quais a sociedade limitada foi ganhando preferência entre os empresários, desde sua criação até a atualidade, certamente foi a previsão legal de limitação da responsabilidade dos sócios.

Com efeito, estabelecia o Decreto nº 3.708/19, em seu artigo 2º, que nas sociedades limitadas deveria “ser limitada a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social”.

Tal limitação, todavia poderia ser ilidida, quanto aos sócios-gerentes, quando estes praticassem atos com excesso de mandato ou violação do contrato ou da lei, ocasião em que responderia perante a sociedade e terceiros solidária e ilimitadamente, consoante dispunha o artigo 10 do citado Decreto. Quanto aos sócios em geral, estabelecia o artigo 16, do mesmo mandamento legal, que as deliberações dos sócios, quando fossem contrárias ao contrato social ou à lei, acarretaria na responsabilidade ilimitada àqueles que expressamente houvessem ajustado tais deliberações contra os preceitos contratuais ou legais.

Em 2002, a matéria relativa às sociedades limitadas obteve nova regulamentação, a partir do advento da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil. Com isso fala-se que apesar de não ter havido a revogação expressa do Decreto nº 3.708/19, este perdeu sua

vigência em razão da interpretação dada pelo artigo 2º, § 1º,<sup>21</sup> da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657, de 1942).

Com relação ao Código Civil, temos que o legislador achou por bem manter os mesmos preceitos em relação à responsabilidade dos sócios, senão vejamos:

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.

Sendo assim, vê-se que a responsabilidade dos sócios limita-se ao valor de suas quotas, sendo estes responsáveis solidariamente pela integralização do capital social<sup>22</sup>. Isso porque a subscrição do capital social pode ser procedida a prazo, cabendo, portanto, essa solidariedade entre os sócios quanto ao montante necessário à integralização do respectivo capital social subscrito no contrato social. Vale ressaltar que tal responsabilidade decorre da necessidade dos sócios subscreverem o valor de suas quotas a que se obrigaram. A título de informação, o sócio que não procede à essa obrigação no prazo estabelecido – o chamado sócio remisso – pode incorrer na obrigação de indenizar a sociedade por seu inadimplemento.

Neste ponto, urge destacar a possibilidade da designação de um administrador estranho ao quadro societário da limitada. Segundo bem explana Requião<sup>23</sup>, na vigência do Decreto nº 3.708/19 somente havia a possibilidade de integrar os quadros da administração quem sócio fosse, sendo essa afirmação uma dedução da análise dos dispositivos referentes à administração da sociedade, os quais sempre se referiam a sócios-gerentes. Contudo, com o advento do novo Código Civil, a restrição à condição de sócio para integrar a administração da empresa restou superada, em razão do artigo 1.061<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Dispõe o mencionado dispositivo legal que: “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

<sup>22</sup> Ulhoa explica e exemplifica como se dá essa responsabilidade solidariedade, da seguinte forma: “O limite da responsabilidade dos sócios pelas obrigações da limitada é o total do capital social subscrito e não integralizado (CC, art. 1.052). Se Antonio, Benedito e Carlos contratam uma sociedade limitada, com capital subscrito de R\$100.000,00, arcando, respectivamente, com 50%, 30% e 20% desse valor, cada um deles é responsável pela soma das quantias não integralizadas. Se Antonio integraliza R\$ 30.000,00 (de sua quota de R\$ 50.000,00), Benedito, R\$ 20.000,00 (da quota de R\$ 30.000,00), e Carlos também R\$ 20.000,00, então o total do devido à sociedade pelos sócios é R\$ 30.000,00. Esse é o montante que os credores da sociedade podem cobrar, do sócio, para a satisfação de seus direitos creditícios. Se o Executado é Antonio, ele paga R\$ 30.000,00 e tem direito de regresso, contra Benedito, por R\$ 10.000,00; se a execução é dirigida contra Benedito, ele responde por R\$30.000,00, e, regressivamente, cobra R\$ 20.000,00 de Antonio; se, por fim, executa-se Carlos, ele, embora tenha já integralizado totalmente a respectiva quota, será também responsabilizado por R\$ 30.000,00, e poderá regressar contra Antonio, por R\$ 20.000,00, e, contra Benedito, por R\$ 10.000,00(...) Desse modo, consultado o contrato social da limitada, se dele consta encontrar-se o capital social totalmente integralizado, não há nenhuma responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais(...)”. ULHOA, op. cit., p. 402-403.

<sup>23</sup> REQUIÃO, Rubens. Op. cit., p. 523.

Com efeito, deve-se registrar que a administração de sociedade limitada não pode ficar a cargo de outra pessoa jurídica, ou seja, o administrador estranho à sociedade limitada deve ser obrigatoriamente pessoa natural<sup>25</sup>. Conforme observa Ulhoa<sup>26</sup>, faz-se necessário deixar consignado no contrato social se a diretoria ou gerência é composta por mais de uma pessoa e se elas possuem poderes individuais de atuação ou se, em algum ou em todos os casos, devem atuar em conjunto. Outrossim, tal necessidade se faz imperiosa por ocasião de possível verificação de responsabilidade objetiva por atos de administradores ou sócios-gerentes infringentes à lei ou ao contrato.

Desse modo, no que pertine à excepcionalidade da responsabilidade limitada dos sócios-gerentes e administradores<sup>27</sup>, bem como dos sócios que deliberam de forma contrária à lei ou ao contrato, temos que o novo Código Civil, mantendo o teor dos artigos 10 e 16 do Decreto nº 3.708/19 – analisados anteriormente –, estabeleceu em seus artigos 1.016 e 1080, respectivamente, que “os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”, e que “as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram”.

A respeito da limitação da responsabilidade dos sócios, Ulhoa<sup>28</sup> possui um posicionamento diferente. Para ele, a regra da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações

---

<sup>24</sup> O citado artigo dispõe que: “Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de dois terços, no mínimo, após a integralização”.

<sup>25</sup> Tal vedação pode ser observada mediante leitura do item 1.2.12 do Manual de Atos de Registro de Sociedade Limitada, aprovado pela Instrução Normativa nº 98/2003 – DNRC. (Fonte: In: <http://www.dnrc.gov.br/>. Acesso em 12 de outubro de 2008). Ademais, vale ressaltar que por ocasião da I Jornada de Direito Civil, promovida pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal – CJF, no período de 11 a 13 de setembro de 2002, restou aprovado o Enunciado nº 66, dispondo que “Art. 1.062: a teor do § 2º do art. 1.062 do Código Civil, o administrador só pode ser pessoa natural”

(Fonte: In <http://www.justicafederal.jus.br/portal/publicacao/engine.wsp?tmp.area=115>. Acesso em 12 de outubro de 2008).

<sup>26</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Op. cit., p. 439.

<sup>27</sup> No azo, é mister ressaltar o teor do art. 1.011, do Código Civil de 2002, o qual estabelece que:

“Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

§ 1º Não podem ser administradores, além das pessoas impedidas por lei especial, os condenados a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato; ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra as normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, a fé pública ou a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação.

§ 2º Aplicam-se à atividade dos administradores, no que couber, as disposições concernentes ao mandato”.

<sup>28</sup> Para Ulhoa, se satisfatória fosse a tutela dos credores não negociais pela legislação pátria, corretamente seria descartada a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Contudo, enquanto esse aperfeiçoamento positivo não ocorre, a mencionada teoria será aplicada nos casos de proteção ao consumidor (CDC, art. 28), estruturas do livre mercado (Lei n. 8.884/94, art. 18) e valores ambientalistas (Lei n. 9.605, art.4º), bem como em todos os demais casos relacionados a titulares de direito à indenização. ULHOA, op. cit., p. 405.

sociais deveria ser excepcionada, além dos casos legalmente previstos, em relação à tutela dos credores denominados não negociais, ou seja, aqueles que, em meio à autonomia patrimonial da sociedade limitada, não possuem meios negociais para preservar seus interesses. Seriam, portanto, tais credores, o fiscal, a Seguridade Social, o empregado e o titular de direito extracontratual à indenização.

Continuando seu raciocínio, Ulhoa afirma que:

os empreendedores majoritários – quer dizer, os que interferem na gestão da empresa – deveriam responder ilimitadamente perante os credores não negociais da empresa, mas não assim os investidores minoritários – isto é, aqueles que apenas prestam capital, e não participam, nem indiretamente, da administração dos negócios sociais. Essa salutar distinção, com efeito, apenas se encontra na disciplina legal dos débitos fiscais da limitada<sup>29</sup>.

Conclui o preclaro doutrinador estabelecendo que, em razão da precariedade da legislação brasileira, não há a tutela integral e satisfatória dos credores não negociais das sociedades limitadas, razão pela qual enquanto não for aperfeiçoado o direito positivo nesse sentido, “só cabe, por enquanto, considerar como exceções válidas à responsabilização limitada dos sócios, porque previstas em lei, as referentes aos créditos tributários (CTN, ART. 135, III) e aos da Seguridade Social (Lei nº 8.620/ 93, art.13)<sup>30</sup>”.

De forma peremptória, afirma Quintans que, a respeito da questão da responsabilidade limitada dos sócios, considera haver apenas três casos que ensejam a afetação de bens particulares de sócios por questões relativas à atividade empresarial, quais sejam:

- a) Excesso notório do administrador pródigo – quando o administrador contrata dívidas sociais absurdamente impagáveis, superiores, em muito, à sua capacidade de pagamento. Neste caso, por ato de pródigo, até o fornecedor mais desavisado poderá se proteger do administrador perdulário;
- b) ‘Pseudocapital social’ – quando a empresa possui um capital social registrado, evidentemente, inferior ao valor que deveria ser real. Nesta hipótese, na tentativa de ser justo, poderiam ser nomeados peritos para avaliar o patrimônio e as receitas da sociedade, de forma que pudessem atualizar o capital social, justamente para adequá-lo ao seu real limite de responsabilidade; e
- c) ‘Pseudo-atividade’ – quando os sócios constituem a empresa, para burlar a legislação, para maquiagem ou esconder sua verdadeira atividade por detrás da sociedade formalizada, como, por exemplo, exercer o controle de outras empresas e influenciar no mercado ou cometer crimes ambientais, através da empresa, respingando responsabilidade para os administradores e se escondendo na formação da entidade econômica.

---

<sup>29</sup> Idem, ibidem, p. 405.

<sup>30</sup> Idem, ibidem, p. 406.

Já Waldo Fazzio<sup>31</sup>, afirmando que a regra da limitação da responsabilidade dos cotistas não é absoluta, enumera as seguintes exceções estabelecidas em lei:

- os sócios que decidirem contrariamente à lei ou ao contrato social responderão, ilimitadamente, pelas obrigações sociais decorrentes, isentos, é claro, os que formalizarem sua discordância (art. 1.080 do CC);
- com a desconsideração da personalidade jurídica, se o sócio utilizar a separação patrimonial como expediente para fraudar credores, poderá responder pessoalmente pela obrigação que assim assumir a sociedade (art. 50 do CC);
- nos débitos da dívida ativa, por força do art. 135 do CTN, os administradores respondem com seu patrimônio particular se houver inadimplemento da sociedade;
- os sócios respondem solidariamente pelas dívidas da pessoa jurídica perante o INSS (Lei nº 8.620, art. 13)
- todos os sócios respondem pessoalmente se a sociedade cessa as atividades sem prévio e legal procedimento dissolutório, existindo débito tributário (art. 135, III, do CTN).

Como vimos de ver, a regra nas sociedades limitadas é a restrição da responsabilidade dos sócios ao valor de suas quotas<sup>32</sup>. Com relação às exceções, levando-se como parâmetro as elencadas por Fazzio, deve-se esclarecer que, à exceção da primeira, a qual já fora analisada, todas serão objeto de devido estudo em momento posterior, nos Capítulos 2 e 3.

---

<sup>31</sup> JÚNIOR, Waldo Fazzio. **Manual de direito comercial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 153-154.

<sup>32</sup> José da Silva Pacheco colaciona em sua obra excelente julgado que resume a natureza da responsabilidade das sociedades limitadas, senão vejamos: “Incabível a penhora em bem de sócio de sociedade por cotas de responsabilidade limitada devidamente constituída e regularmente arquivada no Registro do Comércio. A lei o impede, e nem poderia ser de outra forma, pois essas sociedades foram criadas com a inspiração do gênio germânico, forma nova que encheu o vazio entre as sociedades solidárias de responsabilidade ilimitada que provinham de tempos feudais, tão identificadas com a personalidade dos sócios, e as anônimas completamente impessoais e capitalistas; estabeleceu-se como pedra de toque desse novo tipo a responsabilidade limitada ao montante do capital social, o que importa dizer, integralizado o capital, cessa definitivamente a responsabilidade dos sócios, que respondem apenas por essa integralização (TJSP, Ac. da 10ª Câm. Cív., ADV, n. 11.790, 1983)” PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 101.

## CAPÍTULO II – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS

### 2.1 Obrigação Tributária

A fim de que se possa adentrar na matéria pertinente à responsabilidade tributária dos sócios, mister se faz ter uma noção, mesmo que a mais breve possível, do que significa e de onde surge a obrigação tributária.

José Otávio Vaz<sup>33</sup>, em suas lições, analisa com extrema propriedade e de forma sucinta as origens da obrigação tributária. Dessa forma, esclarece que é antiga a necessidade da criação de obrigações a serem impostas às pequenas tribos, aldeias, cidades e Estados, com o intuito de proteger o núcleo civilizacional. Seria, portanto, a consecução da satisfação das necessidades públicas, visando ao bem comum, o motivo pelo qual se tornava imperioso o binômio dever de contribuir – por parte dos cidadãos – e direito de arrecadar – por parte dos governos.

Sendo assim, a aquisição compulsória por vezes, até mesmo por parte das comunidades mais primitivas, era compreendida e acatada por parte dos cidadãos tendo em vista que a destinação da arrecadação era destinada ao bem comum.

Contudo, diante da evolução e do desenvolvimento das sociedades, Vaz assevera que “as relações entre os Estados e entre estes e os cidadãos tornam-se mais complexas, impossibilitando estes últimos de perceber as finalidades perseguidas pelos governantes, que necessitam cada vez mais de recursos, de todas as espécies”, e assim, em razão de não se vislumbrar uma aparente contraprestação pelos tributos pagos, a comunidade estaria se furtando de pagá-los, tendo sido a solução viável por parte dos Estados, no intuito de evitar essa subtração do cidadão em relação à imposição tributária, a transformação da obrigação tributária espontânea em obrigação compulsória – imposição *ex lege*.

Assim, feito esse breve intróito, vejamos como a doutrina analisa a figura da obrigação tributária à luz do Código Tributário Nacional.

Luciano Amaro, explanando acerca da noção de obrigação, afirma que “a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no

---

<sup>33</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no código tributário nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 7-8.

direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. (...) É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária<sup>34</sup>”.

Para Hugo de Brito Machado, a obrigação tributária é “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 tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito<sup>35</sup>”.

Complementando esse conceito, fundamental se faz esclarecer como surge essa relação jurídica que promove esse direito do Estado e o dever do particular contribuinte. Nesse ponto, com extrema didática, o mestre Hugo de Brito Machado<sup>36</sup> explica que:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma *lei* em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória, como adiante será explicado. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

Em que pese a opinião transcrita acima, no sentido de que a relação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, a ilustre Denise Lucena bem relembra que hodiernamente prevalece um conflito de opiniões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do momento em que se inicia a relação jurídica, se com o fato gerador ou com o lançamento.

E assim, Denise Lucena conclui que:

(...)hoje, ao se deparar com lacunas e contradições no ordenamento jurídico, já é preciso pensar nas possibilidades de alteração e criação de novas regras, necessitando-se rever alguns conceitos e definir determinadas premissas, dentre as quais a premissa fundamental de que a dinâmica da relação tributária não se inicia com a simples ocorrência do fato gerador, mas, sim, com a interferência do elemento humano, ou através do cidadão-contribuinte, ou através do agente fazendário<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 245.

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pág. 141.

<sup>36</sup> Idem, *ibidem*, p. 140.

<sup>37</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 69-70.

Contudo, Sacha Calmon<sup>38</sup>, em suas lições, ao conceituar e exemplificar a obrigação tributária, lembra que pela terminologia do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, senão vejamos:

O dever de pagar tributos, igualmente, somente surge porque a lei elege determinados eventos como *geradores* de obrigações tributárias se e quando ocorrem no mundo ('se fores proprietário de imóvel urbano, terás que pagar o imposto predial e territorial urbano ao município da situação do bem'), tudo conforme o princípio da imputação, que vem a ser atribuir dadas conseqüências a certos fatos e atos *a priori* previstos. (...) Na terminologia do Código, a obrigação tributária principal nasce da ocorrência de um fato, por isso jurígeno, previamente descrito na lei, acontratual e lícito. Trata-se de um dever heterônomo, pela adoção do princípio da imputação condicional ('se fores proprietário de imóvel urbano, então pagarás IPTU ao município'). (...) Em suma, a obrigação de pagar tributos é heterônoma. Existirá toda vez que ocorrer no mundo fático o evento jurígeno adrede previsto em lei.

Justificando os ensinamentos de Hugo de Brito e Sacha Calmon encontram-se os conceitos legais de obrigação tributária e de fato gerador, insertos nos artigos 113 e 114 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Esclareça-se, por oportuno, que a obrigação tributária independe da vontade ou anuência do particular contribuinte. Assim é que, citando Herbert Hart, Denise Lucena esclarece que “*ter a obrigação é algo devido independentemente do que o sujeito pense. (...) A expressão *ter uma obrigação* implica a exigibilidade pelo credor e a provável sanção no caso de desobediência*”<sup>39</sup>.

Hugo de Brito afirma categoricamente que a obrigação tributária “decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. Basta que essa hipótese aconteça, tornando-se

<sup>38</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pág. 671.

<sup>39</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Op. cit., p. 75.

concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas<sup>40</sup>”.

Nesse ponto, Alfredo Becker critica a doutrina que se posiciona do sentido de que são especificidades do dever jurídico tributário a não-voluntariedade e o fato de serem *ex lege*. Isso porque, conforme sustenta Becker<sup>41</sup>, todo e qualquer dever jurídico é sempre necessariamente decorrente de lei e não-voluntário, pois nasce como efeito de incidência de regra jurídica e possui conteúdo de relação jurídica e, assim, como toda e qualquer relação jurídica, tem por especificidade precisamente a coercibilidade.

Por fim, vale destacar as observações proferidas por Denise Lucena, a qual esclarece que, apesar de a obrigação tributária ser uma só, e sempre no sentido de estabelecer um vínculo jurídico, semanticamente, a expressão obrigação tributária – utilizada em diversos artigos do Código Tributário Nacional – possui três significados, que, de uma forma geral, “ênfaticam o vínculo jurídico entre credor e devedor, caracterizando a relação tributária, ora com predominância do dever jurídico, ora do direito de crédito<sup>42</sup>”. Assim, de acordo com a prevalência do significado emprestado à expressão obrigação tributária em cada artigo<sup>43</sup> que a contem, pode-se destacar as seguintes características:

- (i) Dever jurídico: ressalta o dever jurídico do cidadão-contribuinte – modo imperativo.
- (ii) Direito de crédito: ressalta a exigibilidade do crédito tributário pelo Fisco – modo atributivo.
- (iii) Vínculo jurídico: ressalta a relação tributária na sua completude, enfatizando o vínculo existente entre sujeito ativo e sujeito passivo, relacionando-o com o crédito tributário – equivalência implicacional.

Dessa forma, a obrigação tributária decorre da incidência do fato gerador, implicando no surgimento de uma relação jurídica entre Estado e o contribuinte, mesmo contra sua vontade, haja vista que essa relação de obrigação e responsabilidade decorre de lei.

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 144.

<sup>41</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 264.

<sup>42</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Op. cit., p. 90.

<sup>43</sup> Denise Lucena, didaticamente seleciona os artigos do Código Tributário Nacional que contêm a expressão obrigação e enquadra-os, conforme a prevalência do seu significado e de acordo com as características acima, da seguinte forma:

-Obrigação tributária como dever jurídico: Artigos 121; 123; 124; **134 e 135**.

-Obrigação tributária como direito de crédito: Artigos 119 e 142.

-Obrigação tributária como vínculo jurídico: Artigos 97; 113, §3º; 114; 116, parágrafo único; 127; 129;139;140;143;144, caput e § 1º; 150, §2º; 151, parágrafo único; 171 e 175 parágrafo único. Idem, ibidem, p. 90 ss.

Visto como nasce essa relação, passaremos a seguir, à análise da obrigação tributária acessória e da sujeição passiva referente à obrigação tributária, para, empós, analisarmos a figura da responsabilidade tributária, adiantando, desde já, que o estudo deverá ater-se aos artigos 134 e 135, tendo em vista a pertinência de seus conteúdos com o presente estudo.

### 2.1.1 Obrigação Tributária Acessória

O Código Tributário Nacional subdivide as obrigações tributárias em principais – estudadas no subitem anterior – e acessórias. Assim, deve-se ressaltar que o objetivo precípua nesta parte do capítulo é o enfoque geral das obrigações tributárias, especialmente as ditas principais. Contudo, não podemos nos furtar de tecer algumas considerações a respeito das chamadas obrigações acessórias. Vejamos, portanto, como estão as obrigações acessórias dispostas no Código Tributário Nacional:

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

(...)

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

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

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias, segundo os ensinamentos de Luciano Amaro<sup>44</sup>, objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Em suma, as obrigações acessórias, conforme o entendimento de Hugo de Brito Machado, viabilizam “o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais<sup>45</sup>”.

Dessa forma, revela-se importante o estudo, mesmo que de forma sucinta, dessas obrigações acessórias, vez que, como se tratam de prestações positivas ou negativas, seus eventuais descumprimentos podem trazer conseqüências à esfera tributária - empresarial,

<sup>44</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p.249.

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.143.

refletindo em eventual responsabilização de sócios que tiverem procedido com dolo, a teor do artigo 135, inciso III ou artigo 137 do Código Tributário Nacional.

Neste momento, relevante se faz trazer à baila, uma vez mais, os ensinamentos de Luciano Amaro, que, a respeito das obrigações acessórias, assevera o seguinte:

Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização, etc. Desse modo, a lei impõe obrigações acessórias ao indivíduo 'X', por uma ou mais de várias possíveis razões: a) ora se atende ao interesse do sujeito ativo, de controlar o recolhimento de tributos do indivíduo 'X' (obrigação principal de 'X'), mediante registros formais do fato gerador desses tributos (emissão de notas, escrituração de livros etc, que traduzem obrigações acessórias de 'X'); b) ora, aquilo a que se visa, com a obrigação acessória de 'X', é o controle do cumprimento da obrigação principal de 'Y', que mantém alguma relação jurídica com 'X'; c) ora se quer apenas investigar a eventual existência de obrigação principal de 'X' ou de 'Y' (por exemplo, 'X' pode ser isento de tributos e, não obstante, possuir obrigações formais para comprovação do preenchimento das condições a cujo cumprimento a lei subordina o direito à isenção)<sup>46</sup>.

Assim é que para que haja esse controle efetivo por parte do sujeito ativo, representado pelo Fisco (Fazenda Pública, em geral<sup>47</sup>) o Código Tributário Nacional, em seu artigo 195, prevê que “para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los”, sendo que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados devem ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram<sup>48</sup>.

Assim, a legislação empresarial indo ao encontro do dispositivo acima referido estabelece obrigações atinentes ao exercício da atividade empresarial, dentre elas a existência de livros obrigatórios<sup>49</sup>. Além desses livros obrigatórios prescritos pela legislação empresarial,

<sup>46</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 249.

<sup>47</sup> “Art. 209. A expressão "Fazenda Pública", quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

<sup>48</sup> Cabe ressaltar que, nos termos do artigo 7º, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, umas das forma de ter início o procedimento fiscal é através da apreensão de mercadorias, documentos ou livros.

<sup>49</sup> Lei 10.406/2002 (Código Civil):

“Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.”

Decreto-lei nº 305/ 67:

Requião complementa afirmando que existem leis fiscais<sup>50</sup> as quais igualmente exigem certos livros. Como exemplo, Requião cita o Decreto nº 3000/ 99 (Regulamento do Imposto de Renda) que em seu artigo 251 estabelece que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo a escrituração todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Tais obrigações acessórias, como já observado, têm o escopo de fiscalizar e controlar o surgimento de obrigações principais e a conseqüente necessidade de pagamento de um tributo. Sendo assim, por vezes a autoridade fiscal necessita ter acesso aos livros empresariais, não sendo raros os casos em que o Fisco pleiteia judicialmente a exibição ou até mesmo a retenção destes livros obrigatórios ou outros documentos, a fim de instruir procedimento administrativo fiscal<sup>51</sup>. Cabe ainda ressaltar que, os livros podem servir como prova contrária às pessoas a que pertencem, ou em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

“Art 1º São obrigatórios para qualquer comerciante com firma em nome individual e para as sociedades mercantis em geral os livros "Diário" e "Copiador", além dos que forem exigidos em lei especial”

<sup>50</sup> Como exemplo, Requião cita o Decreto nº 3000/ 99 (Regulamento do Imposto de Renda) que em seu artigo 251 estabelece que:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25). REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. Vol. 1. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.166.

<sup>51</sup> Veja-se, nesse sentido, a seguinte jurisprudência, proveniente do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relembre-se que o Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes são órgãos colegiados judicantes integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda e têm por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Tal decisão administrativa é proveniente da primeira câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE – APREENÇÃO DE DOCUMENTOS – Não é causa de nulidade de lançamento a apreensão de livros e documentos pela autoridade fiscal, mormente quando apuradas infrações a legislação tributária que tipifiquem ilícitos de natureza penal e for indispensável à defesa dos interesses da Fazenda Nacional, porquanto, tal ato insere-se no regular exercício do poder de polícia que norteia as atividades da administração pública.

MANDADO DE BUSCA E APREENÇÃO – Lícito a apreensão de documentos no domicílio do sócio da pessoa jurídica, quando acompanhado do devido Mandado de Busca e Apreensão expedido pelo Poder Judiciário, e não comprovado pelo contribuinte qualquer irregularidade na sua execução.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS – A não comprovação pelo sócio da pessoa jurídica, com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, com as importâncias supridas, há presunção jûris tantum de que houve omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS – COMPRAS NÃO CONTABILIZADAS - A falta de escrituração de notas fiscais de compras nos livros contábeis e fiscais da empresa, autoriza a presunção de omissão de receitas, quando não comprovado pelo contribuinte a origem dos recursos utilizados no seu pagamento.

(...)

Recurso provido parcialmente. (Primeira Câmara. Relator Valmir Sandri. Recurso nº 134039. Data da Sessão: 01/07/2003)”

Todavia, deve-se ressaltar que o fundamento a ser utilizado pelo Fisco para tal requisição judicial, deve ser amplamente demonstrado<sup>52</sup>. Isso porque a exibição desses livros não é feita de forma indiscriminada, somente podendo incidir nos casos em que a lei expressamente prever<sup>53</sup>.

Por fim, deve-se registrar que há uma discussão doutrinária, a qual não iremos aprofundar, acerca da correta ou não aplicação da nomenclatura *obrigação* acessória. Isso porque há autores, como Sacha Calmon, que afirmam que, “rigorosamente, inexitem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não-fazer diretamente estatuídas em lei<sup>54</sup>”. Assim, quem defende a errônea aplicação da nomenclatura “obrigação acessória”, o faz segundo o pálio de que não há obrigação nem acessoriedade, haja vista que são simples deveres administrativos, sem cunho patrimonial, e podem existir independentemente da obrigação principal.

Contrário a esse entendimento encontra-se Hugo de Brito<sup>55</sup>, o qual afirma que a crítica em relação às obrigações acessórias não procede, vez que como as obrigações acessórias objetivam a viabilização dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais, não poderiam ser qualificadas de outra forma senão como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, tidas como principais.

---

<sup>52</sup> “PROCESSUAL CIVIL – MEDIDA CAUTELAR DE BUSCA E APREENSÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS – NULIDADE DO JULGAMENTO POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – INEXISTÊNCIA – PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 282/STF – MEDIDA CAUTELAR AUTÔNOMA COM NATUREZA SATISFATIVA – IMPOSSIBILIDADE.

(...)

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, no mérito, parcialmente provido.

(REsp 577.693/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2005, DJ 03/10/2005 p. 174)”

<sup>53</sup> É o que se depreende com a leitura dos artigos 1190 e 1191 do Código Civil, *in verbis*:

“Art. 1.190. Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei.”

Art. 1.191. O juiz só poderá autorizar a exibição integral dos livros e papéis de escrituração quando necessária para resolver questões relativas a sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência.”

<sup>54</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 670.

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.142-143.

## 2.2 Sujeição Passiva

Examinadas as nuances que envolvem a figura da obrigação tributária, mister se faz analisar, à luz do Código Tributário Nacional, os aspectos que envolvem a sujeição passiva referente as obrigações tributárias.

Como vimos anteriormente, o Código Tributário Nacional ao prever a figura da obrigação tributária, a subdivide em principal e acessória. Nessa esteira de raciocínio, complementando a sobredita diferenciação, o Código Tributário Nacional igualmente propugna semelhante distinção quando se refere ao sujeito passivo de obrigação principal e de obrigação acessória. Assim, vejamos como se dá essa distinção:

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

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.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Assim, Hugo de Brito leciona que “o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. (...) O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa<sup>56</sup>”. Já o sujeito passivo da obrigação acessória, segundo o renomado tributarista, é “a pessoa a qual a legislação tributária atribui deveres diversos do dever de pagar”. Estes deveres, conforme as lições de Luciano Amaro<sup>57</sup>, referem-se a prestações positivas ou negativas, as quais se traduzem como obrigações de fazer, de não fazer ou tolerar alguma coisa, que envolvem o interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos, sem nenhum cunho pecuniário.

Com efeito, de acordo com as lições de Alfredo Becker<sup>58</sup>, o legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária tem liberdade, salvo algumas exceções, de escolher qualquer pessoa para figurar como sujeito passivo da relação jurídica tributária. Complementa afirmando que esse sujeito passivo pode ser qualquer pessoa que esteja ligada à hipótese de

<sup>56</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.160-161.

<sup>57</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 298.

<sup>58</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 279.

incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica e até mesmo pessoa que não possua nenhuma relação com a hipótese de incidência.

Dessa forma, o legislador achou por bem estabelecer, em matéria de sujeição passiva, duas espécies de sujeitos passivos referentes à obrigação principal, conforme pudemos demonstrar no supra transcrito artigo 121, através da instituição das figuras do contribuinte e do responsável.

Luciano Amaro<sup>59</sup>, em meio a essa subdivisão admitida pelo Código Tributário, conclui que a expressão “sujeito passivo da obrigação principal” é gênero, de onde se extrai as espécies contribuinte e responsável. Já Hugo de Brito, lembrando uma antiga construção doutrinária, a qual ainda é válida, leciona que o sujeito passivo pode ser direto (contribuinte) ou indireto (responsável).

Para Ylves Guimarães, contribuinte é a “pessoa natural ou jurídica relacionada direta e imediatamente com o fato imponível, como agente da concretização na realidade jurídica da mencionada hipótese de incidência abstratamente prevista na lei de tributação<sup>60</sup>”.

Em contraponto, o responsável tributário é aquele que, “sem ter relação direta e pessoal com o fato imponível, será obrigado a pagar o tributo, por ter com aquele fato algum vínculo e desde que essa obrigação esteja prevista expressamente em lei<sup>61</sup>”, conforme explica Zenildo Bodnar.

Luciano Amaro, afirma que “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma *modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação*, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte<sup>62</sup>”. Dessa forma, complementa afirmando que o contribuinte “é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros”.

Por fim, mister trazer à baila os ensinamentos de Sacha Calmon<sup>63</sup> que, com extrema percuciência, resume a relação jurídica envolvendo obrigação tributária e sujeição passiva, da seguinte maneira:

---

<sup>59</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 298.

<sup>60</sup> GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **Da responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5: Responsabilidade tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 77.

<sup>61</sup> BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. 3ª reimp. Curitiba: Juruá, 2008, p. 83.

<sup>62</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 303.

<sup>63</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 683.

Quando o fato gerador descrito hipoteticamente na norma de tributação ocorre no mundo, dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o ente titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado *crédito tributário*, correspondente ao *tributo devido*. O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.(destaques do autor)

### 2.3 Responsabilidade Tributária

A bem da verdade, o estudo preliminar dos aspectos mais relevantes acerca da obrigação tributária e da sujeição passiva tiveram como objetivo justamente a introdução de elementos que pudessem justificar e tornar compreensível o estudo da responsabilidade tributária, haja vista que este instituto, como parte da relação tributária, envolve alguns conceitos analisados anteriormente.

Para Hugo de Brito<sup>64</sup>, no tocante ao direito tributário a palavra responsabilidade possui um sentido amplo e outro estrito. Em sentido amplo, seria a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. E tal responsabilidade vincularia qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Já em sentido estrito, a responsabilidade denota uma submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Sendo assim, o mestre Ives Gandra conceitua o instituto da responsabilidade tributária como sendo “a sujeição passiva à obrigação tributária, por força de lei imposta à pessoa física ou jurídica, que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha vinculação direta a seu fato gerador, seja por substituição excludente daquele, seja por atribuição supletiva do cumprimento da respectiva obrigação, total ou parcialmente<sup>65</sup>”.

Lecionando a respeito do assunto, Dejalma de Campos afirma que:

(...)a expressão “responsabilidade tributária” abrange todas as pessoas que, por disposição legal, estão obrigadas ao cumprimento da prestação tributária, sem serem devedoras da obrigação. Ela se manifesta não só no débito do imposto, mas em

<sup>64</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 169.

<sup>65</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5: Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 16.

todos os complexos deveres que ao sujeito passivo incumbe a relação tributária, isto é, cada um dos responsáveis é, de modo geral, responsável não só pelo pagamento do imposto como também pelos eventuais deveres acessórios e medidas exigidas pela lei para resguardar o lançamento, a declaração, a arrecadação, os tributos, etc<sup>66</sup>.

Vimos, portanto, que a responsabilidade tributária decorre de disposição legal. É assim que dispõe o artigo 128 do Código Tributário, *in verbis*:

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

Assim, por ocasião do disposto no final deste artigo é que parte da doutrina, baseada nos ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa, afirma que a vinculação do sujeito passivo indireto – ou seja, o responsável tributário – ocorre por dois modos, a saber, por substituição ou transferência, sendo esta última admitida por meio de sucessão, solidariedade ou responsabilização *stricto sensu* de terceiros.

Com efeito, vejamos as lições de Hugo de Brito, acerca dos institutos da transferência e da substituição:

Diz-se que há transferência quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados *contribuintes de fato*<sup>67</sup>.

Desse modo, conclui que, não obstante a utilidade da doutrina, especialmente no que concerne ao conceito de substituto legal tributário, o Código Tributário estabelece apenas duas categorias de sujeito passivo de obrigação tributária principal, quais sejam, contribuintes e responsáveis, nos termos de seu artigo 121.

---

<sup>66</sup> CAMPOS, Dejalma de. **A responsabilidade no direito tributário brasileiro**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5: Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 95-96.

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 162.

Todavia, Zelmo Denari esclarece, em relação ao substituto tributário, que “muito embora o Código não faça menção a esta figura de sujeito passivo, o citado artigo 128 autoriza a lei ordinária atribuir a responsabilidade de crédito tributário a terceira pessoa ‘excluindo a responsabilidade do contribuinte’, comportamento normativo que explica a substituição<sup>68</sup>”.

Explicando acerca do artigo 128 do Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro afirma que “a comodidade administrativa levou o Direito Fiscal a socorrer-se de vários expedientes, (...) dentre eles a transferência da responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para os ombros de terceiro<sup>69</sup>”. No mesmo caminho, Zenildo Bodnar<sup>70</sup> assevera que esse deslocamento da responsabilidade a uma terceira pessoa, por parte da lei, se dá por razões de política fiscal e técnica de arrecadação.

Em suma, afirma Ylves Guimarães que o Código Tributário Nacional preceitua, como norma geral, “que a lei substantiva tributária pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato imponible nas condições aludidas, e erige como hipóteses específicas de responsabilidade tributária a dos sucessores, a de terceiros e a decorrente de infrações à legislação tributária<sup>71</sup>”.

Com efeito, a responsabilidade tributária encontra-se disposta no Código Tributário Nacional em seu Título II, Capítulo V, compreendendo os artigos 128 a 138. Desse modo, como bem lembrou Ylves Guimarães há três espécies de responsabilidade, quais sejam a dos sucessores, a decorrente de infrações e a de terceiros. Por guardar uma maior pertinência com o presente estudo, analisaremos a seguir apenas a responsabilidade de terceiros, disposta nos artigos 134 e 135.

### 2.3.1.O artigo 134, inciso VII do CTN e sua não aplicabilidade às sociedades limitadas

Como vimos de ver, o artigo 134 consigna um tipo de “responsabilidade de terceiros”. Inicialmente, deve-se registrar que apesar de conter em seu caput a expressão “solidariamente”, a doutrina não claudica em afirmar que houve uma atecnia do legislador,

<sup>68</sup> DENARI, Zelmo. **Responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5: Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 122.

<sup>69</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 735.

<sup>70</sup> BODNAR, Zenildo. Op. cit., p. 83.

<sup>71</sup> GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Op. cit., p.79-80.

sendo essa responsabilidade, em verdade, subsidiária, ou seja, os terceiros ali elencados respondem supletivamente, até mesmo porque o próprio caput do artigo já prevê sua aplicação nos casos em que há a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, senão vejamos:

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

(...)

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

Como se pode perceber, o inciso VII do artigo 134 estabelece uma forma de responsabilidade subsidiária de sócios, em casos de liquidação de sociedade de pessoas.

Contudo, sob esse aspecto vale lembrar que no Capítulo 1, vimos que, em verdade, apesar da divergência doutrinária existente quanto à classificação das sociedades limitadas em sociedades de pessoas ou de capitais, as sociedades limitadas constituem um tipo societário híbrido, ora se aproximando das sociedades de pessoas, ora tendentes a se configurarem como sociedades de capitais.

Nessa esteira de raciocínio, a título de complementação, não poderíamos nos escusar de analisar a não aplicabilidade do artigo 134, inciso VII do Código Tributário Nacional às sociedades limitadas.

Com efeito, o mencionado dispositivo legal por vezes é utilizado como fundamento para o pedido de redirecionamento da execução fiscal. Conforme bem esclarece Sueli de Sousa, “a tese esboçada pelo fisco, fundamentava-se na pretensão de estender a aplicação da norma aos sócios da sociedade limitada, sob a alegação de que a doutrina majoritária classificava este tipo societário como de *intuitu personae*, ao passo que a corrente minoritária, defendia a tese de ter ela caráter *intuitu pecuniae*<sup>72</sup>”.

Dessa forma, como visto anteriormente, a existência da cizânia doutrinária acerca da natureza das sociedades limitadas acarreta, por certo, que a aplicabilidade ou não do artigo 134, inciso VII do Código Tributário Nacional igualmente não se trata de matéria absolutamente superada. Contudo, deve-se registrar de logo que, apesar de não unânime, a doutrina tributária que versa especificamente sobre a matéria é majoritária no sentido da não aplicabilidade do mencionado dispositivo legal às limitadas.

<sup>72</sup> SOUSA, Sueli Baptista de. **Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 89.

Sendo assim, trata-se de um assunto de inequívoca pertinência ao presente estudo. Demonstrando a relevância da matéria, Ferragut afirma que “a definição da natureza jurídica das sociedades limitadas, longe de se constituir em discussão meramente acadêmica, revela-se extremamente importante, já que, a partir da conclusão obtida, teremos ou não a subsunção dessa espécie societária ao inciso VII do artigo 134 do CTN<sup>73</sup>”.

Já para Otávio Vaz, a classificação das sociedades empresariais em sociedades de pessoas e de capitais “não define, seguramente, em que tipo (‘de pessoas’ ou ‘de capital’) determinada sociedade de enquadra, razão pela qual poderia ser considerada uma classificação ‘menos útil’, não fosse a atribuição, pelo art. 134, VII, do CTN de responsabilidade pessoal aos sócios no caso de liquidação de ‘sociedade de pessoas’<sup>74</sup>”.

Nos parece que tal entendimento parte do pressuposto de que em meio ao contexto econômico que promove a atuação empresarial, difícil se torna dissociar o *intuitu pecuniae* das sociedades empresárias, mesmo daquelas evidentemente classificadas como de pessoas<sup>75</sup>. Contudo, levando-se em conta a própria ressalva feita por Vaz, pode-se concluir que a análise da natureza das sociedades limitadas faz-se importante em razão da previsão do multicitado artigo 134, inciso VII do Código Tributário Nacional.

Analisando atentamente as lições de Sacha Calmon, pode-se concluir que o ilustre doutrinador não vislumbra as sociedades limitadas como sendo sociedades de pessoas, afastando, a nosso ver, a aplicação do artigo 134 à esse modelo societário. Assim, ao estabelecer que as sociedades limitadas, ao lado das sociedades anônimas, são sociedades de capital, Sacha Calmon conclui afirmando que “os sócios de sociedades que não sejam de pessoas (as limitadas, 90% do universo societário) que não exerçam poderes de gestão (administração) são responsáveis pelos delitos da sociedade até o limite de suas cotas, jamais com seus bens pessoais (*societas distat a singulis*)<sup>76</sup>”.

---

<sup>73</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 115.

<sup>74</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p. 38.

<sup>75</sup> Talvez por esse motivo, Otávio Vaz não se filie à doutrina de Requião, o qual leva em consideração para classificar as sociedades em sociedades de pessoas ou de capitais o critério do *intuitu personae* ou do *intuitu pecuniae*. Para Vaz as sociedades devem ser classificadas em função do grau de responsabilidade de seus sócios. Assim, “seriam ‘de pessoas’ somente as sociedades em que há a responsabilidade ilimitada de todos os sócios pelas obrigações sociais, sendo ‘de capital’ as sociedades nas quais a responsabilidade de seus membros se limita à integralização do capital. As demais sociedades seriam classificadas como sociedades ‘mistas’. Por conseguinte, o disposto no art. 134, VII, do CTN somente se aplicaria às sociedades ‘em nome coletivo’, tendo em vista a tipicidade cerrada, inelástica, do Direito Tributário, que impede sua extensão às sociedades que não sejam, estritamente, ‘de pessoas’”. VAZ, op. cit., p. 39.

<sup>76</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 730.

Itamar Gaino<sup>77</sup> igualmente leciona no sentido de afastar a incidência do artigo 134 às sociedades limitadas, afirmando que nas sociedades de pessoas a responsabilidade dos sócios não encontra qualquer limitação, diferentemente do que ocorre nas sociedades limitadas.

Para José Otávio Vaz, “as sociedades de pessoas são somente aquelas nas quais há a responsabilidade ilimitada de todos os sócios pelas obrigações sociais”. Assim, o artigo 134, inciso VII, “somente se aplica às sociedades ‘em nome coletivo’, tendo em vista a inelasticidade da norma tributária, que impede sua extensão às sociedades que não sejam, estritamente, ‘de pessoas’<sup>78</sup>”.

Maria Rita Ferragut<sup>79</sup>, opinando igualmente pela não aplicação do artigo em questão, afirma que as sociedades limitadas são sociedades mistas tendo em vista a existência do intuito pecuniário, o que afasta o caráter predominantemente pessoal.

Aliomar Baleeiro<sup>80</sup> afirma categoricamente que o artigo 134, inciso VII não se aplica às sociedades limitadas, vez que estas não são sociedades de pessoas. Aliás, a posição adotada pelo renomado mestre vem sendo sustentada de há muito.

À desdúvida, Orlando Fida<sup>81</sup> traz em sua obra o teor do voto proferido por Baleeiro nos autos do Recurso Extraordinário nº 70.870 – SP, julgado em 1973, quando este ainda era Ministro do Supremo Tribunal Federal – na época em que a matéria era da competência do STF –, no qual restou consignado que “sociedade de pessoas no art. 134 do C.T.N. – já escrevemos noutra oportunidade – são as em nome coletivo e semelhantes, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada. (...) A sociedade de responsabilidade limitada não se constitui exclusivamente *intuitu personae*<sup>82</sup>”.

<sup>77</sup> GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. São Paulo: Saraiva, 2005, pág. 29.

<sup>78</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p. 116.

<sup>79</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 116.

<sup>80</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 753.

<sup>81</sup> FIDA, Orlando. **Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977, p. 223 ss.

<sup>82</sup> Fida ainda traz em sua obra outro brilhante julgado, desta feita proveniente do Tribunal de Justiça de São Paulo, sob relatoria do Desembargador Weiss de Andrade, referente a Agravo interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo visando a obtenção de penhora de bens de sócio em sede de executivo fiscal, no qual restou assentado o seguinte voto:

“Ao pretender a reforma da decisão, o primeiro argumento de que lança mão a recorrente é ser a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, uma sociedade de pessoas e não de capital, pelo que aplicável o disposto no art.134, nº 7, do Código Tributário Nacional. Assim, para a solução da controvérsia cabe, de início, examinar o que se entende por sociedade de pessoas e sociedade de capital.

(...)

O critério comumente aceito para se distinguir uma sociedade de pessoa de uma sociedade de capital é o de que as primeiras se constituem tendo em consideração as qualidades pessoais, o conhecimento, as relações recíprocas

Sueli Baptista, encerrando categoricamente a discussão acerca da não aplicabilidade do art.134, VII do CTN, afirma que o assunto tornou-se exaustivo, “perdendo – e muito – de seu brilho, uma vez que a doutrina e jurisprudência pátrias, majoritárias, passaram a entender que a sociedade limitada possui um caráter híbrido, agregando características tanto de pessoas como de capitais<sup>83</sup>”. Desse modo, a doutrinadora infere que a partir dos posicionamentos adotados pela doutrina e pelos Tribunais, a Fazenda Pública passou a orientar seus pleitos pelo art.135, inc. III, do Código Tributário Nacional.

De fato, assiste razão à mencionada autora, quando afirma que o entendimento majoritário é pela não aplicação do art.134, VII do CTN. Corroborando com essa afirmação encontram-se os seguintes arrazoados:

“PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - (...)

entre os sócios, ao passo que as segundas se formam sem que tais considerações existam ou, se existentes, passem a plano secundário. As primeiras seriam contratadas *intuitu personae* e as segundas *intuitu pecuniae*. Se os critérios distintivos e a classificação podiam ser outrora aceitos, a evolução alcançada pelas sociedades, nos tempos atuais, com eles não mais se compadece, pois enquanto o *intuitu personae* vai penetrando as sociedades de pessoas, não mais se pode considerar o *intuitu personae* como absolutamente estranho às sociedades de capital (Sylvio Marcondes, in ‘Problemas de Direito Mercantil’, pág. 173, ed. Limonad, 1970).

Daí a necessidade de encontrar elemento ‘mais positivo e menos vago’ para a diferenciação.

Assim, é que diz João Eunápio: ‘seria perfeitamente aceitável distribuí-las de acordo com a garantia oferecida pela sociedade a seus credores: pessoas, das sociedades cujas obrigações fossem garantidas não apenas pelo patrimônio social, mas pelo patrimônio individual de um ou mais sócios; de capital, aquelas em que, depois de integralizado o capital, nada possam os credores exigir de qualquer sócio, individualmente; o patrimônio social será a sua única garantia’ (ob. cit., pág. 286).

Aceitos tais critérios, não parece haver a menor dúvida que a sociedade por cotas de responsabilidade limitada é uma sociedade de capital, porquanto uma vez integralizado este, nada mais devem os sócios à sociedade ou a terceiros.

Não se desconhece opinião dos que entendem ser a mencionada sociedade mista, isto porque constituída inicialmente *intuitu personae*, responsáveis os sócios pela integralização do capital social, transformam-se em sociedade de capital, uma vez integralizado este.

Assevera o Prof. Sylvio Marcondes que na sociedade de responsabilidade limitada, a *affectio societatis* está, para todos os sócios, em função do *intuitu personae*, como nas sociedades de em nome coletivo, relativamente à natureza da contribuição pessoal, mas também está em função do *intuitu pecuniae*, como nas sociedades anônimas, relativamente à contribuição patrimonial, ressalvada apenas a transmissibilidade da parte social que só é livre para as ações (op. cit., pág. 179).

Mas seja como for, mista ou de capital, a sociedade por cotas de responsabilidade limitada não é uma sociedade de pessoas.

Deste entendimento participa Aliomar Baleeiro quando diz: ‘sociedades de pessoas. no art.134 do Código Tributário Nacional, são as em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por cotas de responsabilidade limitada’ (‘Direito Tributário Brasileiro,’ pág. 434, 3ª ed., 1971).

Afasta-se, portanto, a alegação de que a sociedade por cotas de responsabilidade limitada seja uma sociedade de pessoa. Conseqüentemente, nenhuma razão assiste à recorrente ao pretender se aplique a hipótese dos autos, o art.134, nº 7, do Código Tributário Nacional, inciso que cogita da responsabilidade de terceiros, os sócios de sociedade de pessoas, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

(...)

Por tais razões, nega-se provimento ao recurso (...)

São Paulo, 1º de novembro de 1972 – RODRIGUES PORTO, pres. com voto – WEISS DE ANDRADE, relator (RT 453/168)”. FIDA, 1977, págs. 181-184.

<sup>83</sup> SOUSA, Sueli Baptista de. Op. cit., p. 89 e 92.

(...)

VI- Não se aplica à sociedade por quotas de responsabilidade limitada o artigo 134 do CTN; incide sim, sobre ela, o artigo 135, itens I e II do mencionado dispositivo, se o crédito tributário resulta de ato emanado de diretor, gerente ou outro sócio, praticado com excesso de poder ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto.

(...)

(TRF-3ª Região. Apelação Cível. Processo: 91.03.037315-0. Relator Juiz Baptista Pereira. Órgão Julgador: Terceira Turma. Data do Julgamento: 19/03/1997. DJ. DATA:18/06/1997 PÁGINA: 45266)”

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. DESCABIMENTO. ART 134, VII, DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. O inadimplemento de tributos, por si só, não caracteriza a hipótese do art. 135, III, do CTN. Caso contrário, o sócio-gerente sempre responderia pelas dívidas tributárias da empresa, já que a existência destas decorre sempre do não-pagamento de tributo. 2. **Inaplicabilidade, in casu, do art 134, VII, do CTN, uma vez que sociedade por cotas de responsabilidade limitada não é sociedade de pessoas (STJ; REsp nº 133.645/PR; DJ 04.05.98).** 3. Agravo de instrumento improvido. (TRF-4ª Região, AG 2006.04.00.029410-1, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 10/01/2007)

Nesse ponto, vale lembrar igualmente das lições de Humberto Theodoro, que, em sua obra, reproduz alguns trechos de uma palestra proferida, no final de 2001, pela Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça. Em uma das passagens afirma Humberto que “considerou-se singela a solução que se tem dado à aplicação do art. 134, visto que ele se endereça a sociedade de pessoas, ficando fora de seu alcance a sociedade anônima e a sociedade limitada<sup>84</sup>”.

Contudo, entendemos que essa “exaustão” da matéria em análise não tenha contemplado resultados totalmente eficientes, haja vista que ainda se encontram entendimentos tendenciosos à aplicação do art. 134, VII do CTN às sociedades limitadas.

A exemplo disso encontra-se os posicionamentos do Procurador da Fazenda Antônio Carlos Murta e do Auditor Fiscal Emanuel Carlos de Assis.

Para Antônio Murta<sup>85</sup> as sociedades limitadas são classificadas como sociedades de pessoas em face do estreito e firme vínculo existente os sócios, seja em sua criação, seja no decorrer de suas atividades. Sem tal vínculo sólido – *affectio societatis* – potencializado, a permanência da sociedade como instituição jurídica, a seu ver, estaria fragilizada, levando-se

<sup>84</sup> JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 10 ed., ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 52.

<sup>85</sup> MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedade por quotas de responsabilidade limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 54.

a crer que mais cedo ou mais tarde haveria sua desagregação e a conseqüente liquidação dos haveres sociais<sup>86</sup>.

Emanuel Assis<sup>87</sup>, igualmente adotando entendimento contrário à maioria, afirma que a sociedade limitada é classificada como sociedade de pessoas, ensejando, outrossim, a aplicação do inciso VII do art. 134 do Código Tributário Nacional. Sustenta seu entendimento no fato de que o art. 1.057 do Código Civil, ao tratar da transferência de quotas, determina que, na omissão do contrato da sociedade limitada o sócio só pode ceder sua quota a estranho “se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social” e, desse modo, a simples oposição de 25,01% (vinte e cinco vírgula zero um por cento) já seria suficiente para impedir a transferência de quotas, razão pela qual estaria a sociedade limitada assumindo caráter predominantemente pessoal.

Por outro lado, Emanuel de Assis, com base nos ensinamentos de Fábio Ulhoa, admite uma ressalva, que pode ocorrer quando o contrato social da sociedade limitada expressamente estabelecer que a transferência de quotas pode ocorrer independentemente de anuência dos demais sócios, ocasião em que estaria definida sua natureza como sociedade de capital.

### 2.3.2 O artigo 135, inciso III do CTN e sua natureza jurídica

Como visto anteriormente, o artigo 134, inciso VII do Código Tributário Nacional não é aplicável às sociedades limitadas, em face da caracterização lá prevista, a qual não se enquadra à natureza desse mencionado tipo societário. Todavia, o artigo 135, inciso III é perfeitamente aplicável em sede de sociedade limitada, comportando, todavia, alguns limites para tanto.

---

<sup>86</sup> Murta ainda afirma que o legislador, “quando, efetivamente, elencou, no artigo 134, em seu inciso VII, a responsabilidade tributária subsidiária dos sócios, uma vez preenchidos, determinados pressupostos (...) no caso da liquidação da sociedade de pessoas, fê-lo pensando, direta e inequivocamente, na sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Isto, por ser esta a única espécie societária passível de ser enquadrada nesta categoria; de fato, tal espécie era normatizada por lei própria e utilizada rotineira e intensamente na prática societária brasileira. De outro modo, não haveria razão de ser para tal dispositivo, diante da constatação da não ocorrência, já naquela época, de outros tipos societários, considerados *intuitu personae*. [as sociedades tipicamente de pessoas, como as sociedades em nome coletivo, já não existiam mais na prática]”. Idem, *ibidem*, p. 49-50.

<sup>87</sup> DE ASSIS, Emanuel Carlos Dantas. **Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da Pessoa Jurídica**. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (Org.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 153-154.

Isso porque a aplicação do artigo 135, inciso III deve ser amplamente fundamentada, sendo essa necessidade de limitação à aplicação do sobredito artigo – o qual trata de exceção quanto à responsabilização de sócios diretores e administradores – o cerne do presente estudo. Neste momento, fundamental se faz analisar a natureza jurídica do artigo 135, a fim de que se possa, em momento posterior, complementar o estudo deste artigo, fazendo as devidas ponderações acerca dos limites à utilização desse artigo, por parte do Fisco, como fundamento para requerer o redirecionamento da execução fiscal para os sócios.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional estabelece, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:  
I - as pessoas referidas no artigo anterior;  
II - os mandatários, prepostos e empregados;  
**III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**

Conforme visto anteriormente, a responsabilidade tributária se manifesta por dois modos, quais sejam, por substituição ou transferência. Sendo assim, o fundamental questionamento que se faz neste momento é acerca da natureza jurídica do transcrito artigo, ou seja, qual seria a espécie de sujeição passiva trazida pelo artigo 135, III do Código Tributário Nacional?

Apesar da informação trazida por Hugo de Brito no sentido de que “no 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição<sup>88</sup>”, a doutrina não possui um entendimento uníssono.

A necessidade da verificação da natureza jurídica do artigo 135 torna-se ainda mais relevante tendo em vista que será igualmente analisado nesta oportunidade o tipo de responsabilidade que incidirá sobre os sócios-gerentes e administradores quando da aplicação do artigo 135, sendo o ponto crucial dessa questão a expressão “pessoalmente responsáveis”, propugnada no caput do referido artigo.

Acerca do instituto da substituição tributária, Alfredo Becker anota que:

---

<sup>88</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 180.

existe substituto legal tributário, toda a vez em que o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário<sup>89</sup>.

Nessa esteira de raciocínio, Ives Gandra posiciona-se positivamente a respeito da caracterização do artigo 135 como hipótese de substituição tributária, afirmando que se o legislador definiu a responsabilidade como pessoal, “é porque pretendeu indicar, apontar aquela pessoa que deveria suportar o ônus infracionário, vale dizer, aquela que em lei elencada, deveria responder pelo mal praticado<sup>90</sup>”.

Vale ressaltar, por oportuno, que nem todos os doutrinadores vinculam, como Ives Gandra, o caráter pessoal da responsabilidade imposta pelo artigo 135 à incidência de substituição tributária, razão pela qual analisaremos inicialmente a existência ou não de substituição tributária para, em pós, adentrarmos na questão da responsabilidade pessoal.

Exemplo do que dissemos acima é Sacha Calmon, que, apesar de asseverar que no artigo 135 o responsável responde pessoalmente – com seus próprios bens – perante o credor, conclui que o dispositivo não trata de substituição tributária, vez que esta só ocorre “quando a pessoa que no mandamento da norma de tributação deve pagar o tributo é diversa da que realiza ‘fato gerador’ do tributo”. Sustenta, portanto, Sacha Calmon, que o artigo 135 “enrijece a reprimenda jurídica aos representantes que agem com desídia e ‘mala fides’ atribuindo-lhes ‘responsabilidade pessoal’ pelos danos ao erário daí decorrentes”, mas “em verdade a obrigação tributária, na espécie, primeiro surge para o ‘representado’ (o sujeito passivo direto)<sup>91</sup>”.

Zelmo Denari defende que no artigo 135 não há substituição tributária, pois nesta categoria de sujeição passiva quem realiza os pressupostos tributáveis é o substituído, jamais o substituto. Assim, esclarece que “a responsabilidade a que alude o texto é plena, ou seja, não comporta benefício de ordem, e a ruptura do vínculo de subsidiariedade tem caráter sancionatório: decorre da antijuridicidade da conduta dos responsáveis<sup>92</sup>”.

---

<sup>89</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 552.

<sup>90</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 34.

<sup>91</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5: Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 208.

<sup>92</sup> DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 135.

A par das opiniões de Sacha Calmon e Zelmo Denari, Hugo de Brito igualmente não vislumbra substituição tributária, mas, diferentemente dos dois autores supra citados, afirma que também não há responsabilidade pessoal exclusiva. Assim, aduz que “a relação jurídico-tributária não surge desde logo contra qualquer das pessoas indicadas em qualquer de seus três itens. Nem ficam, nas hipóteses ali previstas, excluídos os contribuintes. O que se tem é apenas a responsabilidade das pessoas naquele dispositivo arroladas<sup>93</sup>”. E indo mais além Hugo de Brito compara os artigos 134 e 135, analisando que apesar de o artigo 134 já prever tal responsabilidade, este retrata responsabilidade subsidiária, comportando benefício de ordem; já no artigo 135 “a responsabilidade é solidária, vale dizer, não comporta benefício de ordem”.

Para Ylves Guimarães, o artigo 135 do Código Tributário Nacional não se caracteriza como hipótese de substituição tributária, mas como solidariedade simples ou imperfeita. Explica, para tanto, que:

(...)se na solidariedade perfeita há uma só obrigação com vários sujeitos, na solidariedade simples, ou imperfeita, a obrigação de cada devedor procede de causas independentes, dando origem a relações obrigatórias distintas. Nas espécies em apreço, o crédito resulta de causas independentes: uma decorrente de uma obrigação tributária a cargo do sujeito passivo, do contribuinte; outra a cargo das pessoas ali indicadas (não contribuintes) mas decorrentes de atos praticados com abuso de poder, infração à lei, ao contrato social e aos estatutos. Há, aí, uma solidariedade, por disposição legal, emprestando indivisibilidade ao direito do crédito tributário do sujeito ativo<sup>94</sup>.

Nesse sentido, Becker explica que nos casos de solidariedade – ocasião em que o Estado pode simultaneamente escolher, entre dois indivíduos, de qual deles exigirá a satisfação da prestação jurídico-tributária – existe uma única e mesma hipótese de incidência que serve à estrutura lógica de duas regras jurídicas tributárias. Desse modo, “a realização desta hipótese de incidência provoca a incidência simultânea destas duas regras jurídicas tributárias com a conseqüente irradiação de duas relações jurídicas tributárias de existência independente, porém simultânea<sup>95</sup>”.

A respeito da natureza jurídica do artigo 135 do Código Tributário Nacional, entendemos igualmente que não se trata de substituição tributária, mas, de acordo com a

---

<sup>93</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5: Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 71.

<sup>94</sup> GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Op. cit., p. 90.

<sup>95</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 558-559.

classificação de Rubens Gomes de Sousa, responsabilidade por transferência nos moldes de solidariedade.

Por outro lado, em relação ao tipo de responsabilidade a ser suportada pelos sócios administradores diante da aplicação do artigo 135, e sua fulcral expressão “pessoalmente responsáveis”, Maria Rita Ferragut questiona inicialmente se “ser pessoalmente responsável significa que a responsabilidade pessoal, solidária ou subsidiária? <sup>96</sup>”. Em seguida, conclui categoricamente que a responsabilidade é pessoal, assumindo o terceiro responsável individualmente pelas conseqüências advindas do ato ilícito por ele praticado pessoalmente ou como partícipe ou mandante, eximindo de qualquer obrigação a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário.

Contudo, deve-se ressaltar que essa mesma indagação proferida por Ferragut tem sido objeto de grandes discussões perante a doutrina especializada, não havendo uma conclusão unânime a respeito, razão pela qual se torna fundamental analisar como o assunto vem sendo abordado e tratado pela doutrina e igualmente pela jurisprudência, a fim de se tentar buscar um consenso que melhor se adéqüe à matéria.

Segundo as lições de José Otávio Vaz, referentes à análise do artigo 135, “embora não haja consenso doutrinário, (...) o dispositivo, ao mencionar que a responsabilidade é pessoal do agente, exclui a figura do contribuinte originário”. Afirma ainda que:

embora não tenha a lei se utilizado da expressão ‘com exclusão da sociedade’, a atribuição de responsabilidade em caráter ‘pessoal’ tem o mesmo sentido. Por outro lado, a solidariedade não se presume, resultando da lei ou da vontade das partes. Nestes termos, não há no caso, subsidiariedade ou solidariedade, somente figurando no pólo passivo da obrigação tributária os terceiros indicados nos incisos I a III do mencionado art.135<sup>97</sup>.

Vaz, acrescentando mais um possível fundamento a respeito de seu entendimento no sentido de que somente respondem os terceiros indicados no artigo 135, com a conseqüente exclusão do contribuinte, afirma que no Anteprojeto e no Projeto do Código Tributário Nacional o legislador admitiu a possibilidade de se cobrar o tributo da sociedade em primeiro lugar e, subsidiariamente, de seus administradores, mas, por ocasião da aprovação do texto final, esta possibilidade foi afastada, o que demonstra que o legislador

---

<sup>96</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 118-119.

<sup>97</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p. 121.

quis afastar a responsabilidade da sociedade, atribuindo-a, pessoalmente, aos administradores, nos casos especificados no artigo 135<sup>98</sup>.

Ressalte-se que esse argumento de Vaz é utilizado igualmente por Ives Gandra, quando assevera que:

os textos do anteprojeto e do projeto pretendiam abranger responsabilidade tanto de pessoas jurídicas quanto de pessoas naturais, mas, em relação às pessoas jurídicas, o texto codificado excluiu sua participação do elenco acobertado. Tal restrição, a meu ver, representou clara demonstração de que a responsabilidade das pessoas físicas seria excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas<sup>99</sup>.

Corroborando com o entendimento de Ferragut e Vaz, encontram-se as lições de Gustavo Saad<sup>100</sup>, o qual afirma que quando há a incidência do artigo 135, ocorre uma substituição do pólo passivo da obrigação tributária, excluindo o contribuinte e acrescentando na sujeição passiva o terceiro pessoalmente responsável.

Luciano Amaro igualmente assevera que a responsabilidade trazida pelo artigo 135 não é subsidiária ou solidária, mas pessoal. Para tanto, assevera que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação “o contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e

<sup>98</sup> Vejamos, portanto, como eram as redações dos dispositivos aludidos por Vaz no Anteprojeto e no Projeto do Código Tributário Nacional :

-Anteprojeto:

“Art.246. Nos casos de falta de cumprimento ou de impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação tributária principal, por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este, nos termos do disposto no art. 230:

(...)

VI- os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por esta;

Parágrafo único. A responsabilidade tributária dos terceiros em matéria de penalidades regula-se pelo disposto no Livro VII.

Art. 247. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis, nos termos do disposto no art. 230, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, funcionários, prepostos ou empregados.

Parágrafo único. Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

-Projeto:

O artigo 246 do Anteprojeto foi transformado, no Projeto, no seguinte artigo:

“Art.170. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este:

(...)

V - os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por esta;

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica em matéria de penalidades.”

<sup>99</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Comentários ao código tributário nacional**. Volume 2: arts. 96 a 218. 4 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 284.

<sup>100</sup> DINIZ, Gustavo Saad. **Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas**. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 188.

por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade deve ter aí o sentido (...) de que ela não é compartilhada com o devedor ‘original’ ou ‘natural’<sup>101</sup>”.

Nesse mesmo sentido, Sueli Baptista<sup>102</sup> afirma em relação ao artigo 135 não há sequer que se falar em direito de regresso do administrador em face da sociedade, haja vista que não se trata de solidariedade, mas de responsabilidade pessoal e direta daquele que pratica atos com excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato, dos quais decorre o nascimento da obrigação tributária.

Aliomar Baleeiro aduz que o artigo 135 estabelece a transferência do débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui. Esse também é o entendimento de Sacha Calmon, para quem “a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados<sup>103</sup>”.

Por fim, Eduardo Garcia, indo ao encontro das opiniões acima delineadas, esclarece que assiste razão aos doutrinadores que “sustentam a responsabilidade pessoal do administrador, que, embora pratique o ato em nome da pessoa jurídica, o faz com ‘excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’, devendo, portanto, responder individualmente por seu ato<sup>104</sup>”.

Por outro lado, há doutrinadores que não entendem, com acerto, que a expressão “pessoalmente responsáveis”, inserta no caput do artigo 135, implica na exclusão do contribuinte.

Essa vertente da doutrina é liderada por Hugo de Brito, o qual afirma que “dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a quem é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte<sup>105</sup>”.

Ressalte-se, por oportuno, que a opinião abalizada do mestre Hugo de Brito não é recente, já tendo o mesmo se posicionado do seguinte modo:

---

<sup>101</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 327.

<sup>102</sup> SOUSA, Sueli Baptista de. Op. cit., p. 100.

<sup>103</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 756.

<sup>104</sup> LIMA, Eduardo Garcia de. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores na sociedade limitada**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2008, p. 120.

<sup>105</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 596.

Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual ‘Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei **pode atribuir de modo expresso** a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, **excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação**’. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição de responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte<sup>106</sup>.

Corroborando com o entendimento de Hugo de Brito encontra-se Luiz Alberto Faria, o qual se posiciona dessa forma:

Há quem defenda que o fato da responsabilidade ser ‘pessoal’ afastaria qualquer obrigação dos contribuintes, que ficariam, pois, exonerados. Não penso assim. A responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir às infrações, nos casos devidamente previstos no art. 137<sup>107</sup> (...). Mas, quanto ao tributo em si, não vejo como excluir os contribuintes da solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes.

Creio que o caminho não seja esse. A se pretender a exoneração, certamente o legislador a faria de forma expressa. Assim não tendo laborado, não há como se alcançar a ilação pretendida por alguns, de modo que a responsabilidade do contribuinte subsiste, de forma solidária, com a dos terceiros apontados no preceptivo<sup>108</sup>.

<sup>106</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 180.

<sup>107</sup> Hugo de Brito, analisando o disposto no artigo 135 assevera que: “A situação é diversa da prevista no art. 137 do Código, porque naquele dispositivo, embora esteja dito que a responsabilidade é pessoal do agente, cuida-se de responsabilidade por infrações. Quando se diz que a responsabilidade é pessoal ao agente, isto significa que a penalidade só a este pode ser aplicada. Mas é assim, não em virtude do elemento literal e sim porque a penalidade nasce da conduta infratora, que efetivamente deve ser ao agente imputada, e não ao contribuinte. Aqui, porém, cuida-se de responsabilidade pelo crédito tributário que, em princípio, decorre de ato lícito. A prestação exigida não tem caráter punitivo, embora seja a exigência feita a quem ilicitamente o praticou. Não se pode confundir o fato gerador, que é sempre algo essencialmente lícito, com as circunstâncias nas quais esse fato acontece, que na hipótese prevista pelo art. 135 consubstanciam a ilicitude consistente no agir com excesso de poderes, ou com infração à lei, ao contrato social e aos estatutos. Os fatos que consubstanciam a hipótese de incidência tributária, tais como a transmissão de um imóvel, a importação ou a exportação de bens, a venda de mercadorias, são fatos em si mesmos lícitos e por isso a responsabilidade pelo pagamento do tributo é, originalmente, do contribuinte. Quando interferirem elementos ilícitos, imputáveis a terceiros, como ocorre com a situação prevista pelo art. 135, essa responsabilidade é atribuída também ao terceiro que a tenha provocado”. MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 597.

<sup>108</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Código Tributário Nacional – Art.135. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (Org.). **Código tributário nacional comentado**. 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 606.

Nesse sentido, defende Itamar Gaino que:

(...)o que ocorre, segundo o art. 135 do CTN, é, pois, o fenômeno da transferência da obrigação tributária. Nascida de um fato gerador praticado por quem é qualificado pela lei como contribuinte, ela é imputada ao terceiro, qualificado como responsável. Essa transferência não implica, entretanto, como sustentam alguns, a substituição do contribuinte pelo responsável, de modo a desaparecer a responsabilidade originária do contribuinte. Na verdade, subsiste responsabilidade entre eles, sendo a do sócio-gerente de natureza subsidiária<sup>109</sup>.

Zenildo Bodnar, afastando a tese de que a responsabilidade é exclusiva dos terceiros elencados no artigo 135, registra que ainda que se promova a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, “esta não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, face ao princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios, bem como, pelo fato de somente haver interesse jurídico no pleito de responsabilização dos sócios, com seu patrimônio pessoal, quando restar frustrada a busca de bens da pessoa jurídica<sup>110</sup>”.

O mestre em direito comercial Rubens Requião pondera que:

(...)as limitações da responsabilidade do sócio, próprias da sociedade limitada, exigem dele comportamento ilibado, respeitando as normas contratuais e legais. Infringidas tais normas, o transgressor perde a vantagem concedida pelo tipo social, passando a responder de modo ilimitado pelos atos que autorizou ou praticou. Esta responsabilidade ampliada tem natureza solidária, pois não afastará a responsabilidade natural da sociedade que serve de instrumento para o ato; agregase-lhe a responsabilidade pessoal do sócio que deliberou de modo infrator<sup>111</sup>.

A nosso entender assiste razão a essa última corrente doutrinária, a qual não vislumbra a exoneração do contribuinte do pólo passivo e a conseqüente responsabilização total das pessoas elencadas no artigo 135.

Até mesmo os autores que consideram que a responsabilidade pessoal significa exclusiva, abordam problemas quanto à essa possível aplicação. É o caso de Sacha Calmon, que, entendendo ser a responsabilidade pessoal, plena e exclusiva assegura que a regra deve ser entendida “*cum modus in rebus*”. Para o festejado doutrinador, o artigo e sua interpretação dependem muito do caso concreto, vez que ele:

se presta a encobrir intuítos evasivos das próprias empresas, supostamente lesadas e que como vítimas se apresentarão aos tribunais e, por outro lado, é eficaz instrumento para proteger as pessoas jurídicas de diretores e empregados espertalhões. (...) O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo

<sup>109</sup> GAINO, Itamar. Op. cit., p. 39.

<sup>110</sup> BODNAR, Zenildo. Op. cit., p. 111.

<sup>111</sup> REQUIÃO, Rubens. Op. cit., p. 522.

multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de ‘planejamentos tributários’ marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco<sup>112</sup>.

Assim, se se fôssemos considerar a responsabilidade prevista no artigo 135 como sendo exclusiva, estaríamos, ao mesmo tempo, pondo em risco o princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios bem como os próprios interesses do Fisco, comportando uma válvula de escape para o cometimento de fraudes como demonstradas no exemplo de Sacha Calmon. Sendo assim é até mesmo razoável considerar a figura dos dois sujeitos – contribuinte e responsável, desde que fique comprovada a incidência dos requisitos do artigo 135 – como responsáveis pela obrigação tributária.

Com efeito, a nosso ver a expressão “pessoal” trazida pelo artigo 135 identifica e individualiza as pessoas que devem responder conjuntamente com o contribuinte. Já vimos anteriormente que em relação ao artigo 134, inciso VII, todos os sócios são responsáveis subsidiariamente, sem nenhuma distinção, mas isso porque se trata de sociedade de pessoas. Esse dispositivo não inova em nenhum momento, haja vista que em termos de sociedade de pessoas, todos os sócios respondem ilimitadamente.

Todavia, quando se trata de sociedades de capital ou mista, nas quais se enquadram as sociedades limitadas – dependendo da classificação de cada autor – a regra é a limitação da responsabilidade dos sócios. Sendo assim, quando o legislador se propõe a estabelecer uma exceção a essa regra, a deve fazer de modo expresso, identificando o porquê e quem está a ela submetido.

Assim, no caso do artigo 135, o legislador procurou determinar os possíveis sujeitos que, por deterem poder de gestão e representação da pessoa jurídica – e não apenas por serem sócios – poderão responder em conjunto com a sociedade empresarial caso tenham praticado atos com excesso de poderes, ou infração de lei ou estatutos e, por causa destes atos, tivesse incidido algum fato gerador, com o conseqüente surgimento de obrigação tributária em nome do contribuinte, ou seja, da pessoa jurídica a que eles representam.

Desse modo, a regra clássica de que o contribuinte é responsável pelo imposto será, nesse caso, mitigada em consonância com o disposto no artigo 128 do Código Tributário

---

<sup>112</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 725 e 727.

Nacional, no sentido de que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, neste caso, atribuindo ao contribuinte caráter supletivo do cumprimento total da referida obrigação. Não há que se negar, portanto, que a terceira pessoa no caso do artigo 135 está vinculada ao fato gerador, sendo solidariamente responsável com o contribuinte, nos termos do artigo 124, inciso I<sup>113</sup>, do Código Tributário Nacional.

Nesse mesmo sentido, Igor Muniz, abordando a questão com extrema percuciência, assevera que:

(...)parece, *data maxima venia*, que, como regra, não se pode responsabilizar o gerente ou diretor isoladamente, devendo-se atingir também o patrimônio da pessoa jurídica nos casos de pretensão fiscal fundada no artigo 135, III, do CTN. Com efeito, o direito brasileiro, ao consagrar a teoria organicista da pessoa jurídica, deixa claro que o administrador é órgão da sociedade, é presentante desta e, ao agir, manifesta a vontade da entidade sob sua gestão. Demais disso, o artigo 135, III, ao prescrever que os diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica são pessoalmente responsáveis, não afirma que estes sejam os únicos que devam responder pelo tributo. Esta conclusão decorre ainda da conjugação do disposto no artigo 135, III, com a regra do artigo 124, I, do Código, que impõe a solidariedade às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal<sup>114</sup>.

Todavia, em que pese entendermos tratar-se de solidariedade, nos filiando aos ensinamentos de Luiz Alberto Gurgel de Farias, na prática a responsabilidade se torna subsidiária. Isso porque em se tratando de execução fiscal, na maioria das vezes somente a pessoa jurídica é incluída no pólo passivo – muitas vezes porque possui um lastro financeiro maior ou até mesmo porque não foi apurada responsabilidade dos terceiros nos termos do artigo 135 em sede de procedimento administrativo fiscal.

Ademais, o próprio artigo 4º, §2º da Lei nº 6830/80 – Lei de Execuções Fiscais – estabelece essa subsidiariedade, ao prever que “os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida”. Assim, somente

<sup>113</sup> “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

<sup>114</sup> MUNIZ, Igor. **A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Pessoa Jurídica Analisada à Luz dos Princípios Fundamentais da Ordem Econômica**. ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Org.) - Grupo de Debates Tributários do Rio de Janeiro – GDT-Rio. **Execução Fiscal – Aspectos Polêmicos na Visão dos Juízes, Procuradores e Advogados**. Editora Lumen Júris: Rio de Janeiro, 2008, p. 75-76.

quando se verifica que o contribuinte não possui patrimônio suficiente é que o Fisco pleiteia o redirecionamento da execução fiscal, matéria a ser melhor analisada no próximo capítulo.

Essa também é a opinião de Maria Rita Ferragut, que afirma que o Fisco “considera a responsabilidade do administrador como sendo subsidiária e, em regra, constitui o crédito tributário em face da pessoa jurídica, postergando para a ação executiva a inclusão dos responsáveis na relação. A alteração do pólo passivo, com a inclusão de terceiros, dá-se em grande parte das vezes mediante requerimento do procurador do sujeito ativo<sup>115</sup>”.

Analisando o artigo 135 do Código Tributário Nacional, Francisco Praxedes cita a opinião de Leon Freja Szklarowsky – a qual amolda-se perfeitamente ao que dissemos acima – no sentido de que “ao Fisco não é defeso propor a execução fiscal contra o devedor como prosseguir contra os terceiros legitimados, solidariamente, entre os sócios ou diretores, porém subsidiariamente com referência à sociedade, ausentes os bens desta ou insuficientes para o pagamento do crédito tributário<sup>116</sup>”.

A bem da verdade, Itamar Gaino esclarece que “a subsidiariedade é, pois, matéria situada no âmbito do Direito Empresarial e do Direito Processual<sup>117</sup>. Para o Direito Tributário nem interessa o caráter da responsabilidade do sócio-gerente, diretor ou administrador. Importa-lhe assegurar a satisfação do crédito tributário, isto que pode ocorrer tanto em face da pessoa jurídica como perante o seu sócio-gerente”.

Analisando esse aspecto processual da responsabilidade, Zenildo Bodnar assevera que “a responsabilidade como sujeição da pessoa não responsável originariamente pelo pagamento do Tributo se opera principalmente no plano do Direito Processual, justificando a propositura da execução contra o responsável tributário atendidos os pressupostos estabelecidos em lei<sup>118</sup>”.

Por fim, importante se faz demonstrar neste momento o entendimento jurisprudencial. Em verdade, a jurisprudência possui o corrente entendimento de que o artigo

---

<sup>115</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 119.

<sup>116</sup> PRAXEDES, Francisco de Assis. **Responsabilidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5: Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1980, p. 171.

<sup>117</sup> A respeito dessa matéria, Itamar Gaino relembra o disposto no artigo 1024 do Código Civil – “os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais” – e seu correspondente artigo 596, do Código de Processo civil – “os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade” – ressaltando que a subsidiariedade prevista em tais dispositivos é aplicável tão-somente os sócios, não beneficiando o administrador profissional, sobre o qual incide a regra da solidariedade. GAINO, op. cit., p. 54-55.

<sup>118</sup> BODNAR, Zenildo. Op. cit., p. 78.

135, inciso III trata de hipótese de substituição tributária<sup>119</sup>, tendo alguns julgados, considerando a literalidade da lei, demonstrado que a responsabilidade é pessoal, conforme vemos a seguir:

“PROCESSO CIVIL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO - SÓCIO-GERENTE

1 - Sobre a responsabilidade do sócio-gerente, tem-se a observar o disposto no art. 134, III, do CTN, que impõe-lhe responsabilidade subsidiária pelos débitos da empresa, decorrente dos atos que intervier ou pelas omissões de que for responsável (ausência de recolhimento do tributo). **A responsabilidade prevista no art. 135, do CTN, por outro lado, é mais específica, e demanda prova de que o sócio-gerente tenha extrapolado as suas atribuições e poderes conferidos pelo contrato social ou estatuto da empresa, daí, porque se lhe impõe a responsabilidade em caráter pessoal. É como se o sócio-gerente tivesse se utilizado da empresa para praticar atos com propósito pessoal, justificando-se, nesse caso, a sua responsabilização, independentemente da prévia excussão dos bens da empresa.**

(...)

(TRF – 1ª Região. AC 2000.33.00.012582-6/BA, Rel. Juiz Federal Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho (conv), Sétima Turma,e-DJF1 p.340 de 15/08/2008)”

“PREVIDENCIÁRIO E PROCESSUAL CIVIL (...)

(...)

7. O art. 135, também do CTN, expressa a responsabilidade pessoal do terceiro, ou seja, afastada a responsabilidade do próprio contribuinte, e, como expressamente determina, somente aplicável na situação excepcional de ter agido o mandatário com excesso de poderes ou infração à lei, em atos e fatos extravagantes (não rotineiros) o que, por evidente, necessita ser provado.

8.A omissão no não cumprimento da obrigação tributária expressa no art. 113 do CTN (que tem como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária) tem, como conseqüência primeira, a responsabilização do responsável tributário (art. 121, parágrafo único, II), aplicável o art. 128, o que leva à responsabilidade do terceiro, nos exatos termos do art. 134, III, responsabilidade de cunho ordinário. **O art. 135, responsabilidade "pessoal" (não solidária), trata somente de casos excepcionais, não tendo aplicação senão quando existente situação extravagante.**

(...)

(TRF – 1ª Região. AGTAG 2007.01.00.050699-7/GO, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma,e-DJF1 p.272 de 20/06/2008)”

<sup>119</sup> “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES.

(...)

5. **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 (art. 135, III, do CTN).**

(...)

(STJ-AgRg no Ag 930.334/AL, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2007, DJ 01/02/2008 p. 447)”

Contudo, mesmo a jurisprudência entendendo haver hipótese de substituição, por vezes a responsabilidade dos sócios é tida como solidária ou subsidiária<sup>120</sup> e não exclusiva, senão vejamos:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DIRETORES. NÃO APURAÇÃO DE ATO ILÍCITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE.

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

(...)

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

(STJ-REsp 260.524/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/08/2001, DJ 01/10/2001 p. 165)”

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NÃO OCORRÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CONDENAÇÃO.

1.A responsabilidade solidária só pode ser verificada se presentes os requisitos dispostos no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

2.Os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado podem ser responsabilizados, pessoalmente, não por serem sócios, quotistas ou acionistas da pessoa jurídica, mas pelo fato de exercerem a sua administração e possuírem poderes de gerência, por meio dos quais cometem abusos, excessos ou infrações à lei, estatuto ou contrato social.

(...)

(TRF – 1ª Região. AG 2008.01.00.030036-4/AC, Rel. Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 p.570 de 22/08/2008)”

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

(...)

2. Acórdão a quo que, em ação executiva fiscal, considerou que o inadimplemento de crédito da Fazenda Pública caracteriza infração à lei para os fins de responsabilização dos sócios, a qual deve ser subsidiária.

<sup>120</sup> Nesse sentido, veja-se a seguinte decisão proferida pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Na situação em que as infrações tenham sido praticadas durante a gestão de sócio anterior, o lançamento deve ser efetuado em nome da pessoa jurídica, pois, as infrações praticadas a beneficiaram. O art. 135 do CTN não exclui a empresa do pólo passivo da obrigação tributária e apenas se refere à responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta responsabilidade é atribuída às pessoas indicadas no artigo, de modo supletivo. O artigo mencionado não tem a força de alterar a definição de sujeito passivo, de que trata o art. 121 do CTN.

(...)

Recurso provido.” (Recurso nº 148380. Relator: Orlando José Gonçalves Bueno. Data da Sessão: 26/01/2007)

(...)  
(STJ-AgRg no Ag 388.776/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2001, DJ 22/10/2001 p. 290)”

Dessa forma, podemos ver que infelizmente o trato da matéria pela jurisprudência, assim como pela doutrina, não possui uma uniformidade, revelando uma forte insegurança jurídica. Como vimos de ver, ainda há diversos aspectos que sugerem acurada análise e necessária limitação, em matéria de executivo fiscal e responsabilização de sócios, a serem melhor discutidas no próximo capítulo.

## CAPÍTULO III – DA LEI Nº 6.830/80 E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

### 3.1 Aspectos gerais acerca da Lei nº 6.830/80

A Lei nº 6830, de 22 de setembro de 1980, dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Explanando a respeito da sobredita lei, Humberto Theodoro esclarece que a mesma “foi editada com o claro e expresso propósito de agilizar a execução fiscal, criando um procedimento especial diverso do da execução forçada comum de quantia certa, regulado pelo Código de Processo Civil<sup>121</sup>”.

Contudo, Humberto afirma que a lei de execução padece de, pelo menos, dois graves defeitos fundamentais, quais sejam a decodificação de um procedimento que já se encontrava no Código de Processo Civil, como peça de um todo harmônico e funcional, e a instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública, que foi cumulada com favores extremos, “que chegam, em vários passos, a repugnar à tradição e à consciência jurídica do direito nacional<sup>122,123</sup>”.

Acerca dessa mesma crítica promovida por Humberto Theodoro, a respeito de privilégios exagerados em favor da Fazenda Pública, Araken de Assis aduz que:

---

<sup>121</sup> JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 10 ed., ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 03.

<sup>122</sup> Idem, *ibidem*, p. 04.

<sup>123</sup> A respeito desses privilégios e prerrogativas a um dos litigantes, Humberto afirma que deveriam ser concedidos excepcionalmente, quando houvesse indiscutível interesse público ou social. Assim, afirma que “afastada a *ratio essendi* do tratamento privilegiado, qualquer norma processual que institua regime desigual para partes que deveriam litigar em igualdade de condições atrita com o preceito constitucional da isonomia, ao qual não se pode furtar o próprio Estado, quando se coloca numa situação em que nenhum motivo especial determina ou justifica a usufruição de privilégios e prerrogativas negados ao outro litigante”. Sendo assim, criticando a Lei nº 6.830, Humberto afirma que é odiosa a discriminação que a mencionada lei faz “no tocante à intimação dos advogados das partes, exigindo que a intimação do representante da Fazenda seja sempre pessoal, enquanto o do executado continuará normalmente a ser intimado pela imprensa. O mesmo se dá com a substituição de bens penhorados, que ao executado só é permitida em casos restritos e à Fazenda é franqueada em termos amplíssimos, sem qualquer motivação ou critério. Injustificável é, outrossim, a permissão contra toda a tradição de nosso direito, de interromper-se a prescrição do crédito fazendário com o simples despacho da petição inicial, sem seguir-se a citação, podendo, ainda, tornar-se perpétua a suspensão do fluxo prescricional, caso não sejam localizados bens a penhorar ou até mesmo o devedor para a citação. Igual censura é de merecer a possibilidade, expressamente prevista, de cancelar a Fazenda a inscrição ilegal de Dívida Ativa, mesmo depois de ajuizada a execução, sem ônus para as partes, e outros absurdos privilégios semelhantes”. Todavia, Humberto ressalva que a jurisprudência tem sabido evitar, utilizando interpretação sistemática, as tentativas do legislador de 1980 de privilegiar a Fazenda Pública em litígio com benesses inaceitáveis. Idem, *ibidem*, p. 05-06.

Anima o Estado brasileiro, às vezes, um profundo espírito caviloso, que avulta no tratamento diferenciado conferido, de um lado, ao crédito da Fazenda Pública, e, de outro, ao crédito contra a Fazenda. Investiu-se o Estado, na primeira hipótese, de procedimento especial dotado de inúmeras e radicais simplificações, algumas duvidosas no merecimento e beliscando a constitucionalidade, e no qual os expedientes hábeis à rápida realização do crédito, princípio comum a toda execução (...), se mesclam a privilégios descabidos<sup>124</sup>.

Sob a proteção aos interesses do credor, José Pacheco afirma que:

(...)quando as duas partes, exequente e executado, estão, no processo de execução, diante do juiz, deve este tratá-las igualmente, perante a lei, conforme preceituado no art. 5º da CF, mas de modo a reconhecer, sem óbice, pejo ou temor, os direitos que decorrem da incidência dos arts. 591, 612 e 646 do CPC e 1º e 30 da Lei n. 6.830/80. Que direitos são esses? São os direitos do credor, que devem ser atendidos com os meios executivos adequados a que a execução atinja o seu objetivo, que é o de se realizar no interesse do credor (art.612 do CPC), para satisfazer o seu direito (art.646), e para o que responde o devedor com todos os seus bens presentes e futuros (arts. 591 do CPC e 30 da LEF)<sup>125,126</sup>.

Acerca da execução judicial em si, relativa à cobrança da Dívida Ativa, José Pacheco afirma que ela é “a execução singular por quantia certa, com base em título executivo extrajudicial, constituído pela certidão de dívida ativa regularmente inscrita, de caráter expropriatório, que se realiza no interesse da Fazenda Pública, como tal compreendida a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias<sup>127</sup>”.

Nesse mesmo sentido, Alexandre Tavares afirma que “o procedimento previsto na Lei nº 6.830/80, como é cediço, não é vocacionado ao *ascertainment* da relação creditícia travada entre a entidade tributante e o sujeito passivo, nem tampouco à definição do grau de responsabilidades correlacionadas com o crédito tributário; objetiva, tão-somente, a expropriação de bens do devedor para satisfação do direito do credor<sup>128</sup>”.

<sup>124</sup> ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. 11 ed. rev., ampl. e atual. com a reforma processual – 2006/2007. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 985.

<sup>125</sup> PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 11.

<sup>126</sup> Sob esse aspecto, José Pacheco afirma que embora a execução deva ser norteada para atender ao interesse do credor, não se pode abster de:

“1º) preservar o direito inviolável do executado de ser citado pessoalmente, somente se facultando a citação ficta em casos excepcionalíssimos, expressamente previstos em lei, e de ter ciência dos atos expropriatórios;

2º) admitir os embargos pertinentes, mediante prévia garantia da execução;

3º) permitir, em qualquer fase, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária, e somente liberar o depósito (arts. 9º, I e §4º, 15, I, e 32 da LEF) após o trânsito em julgado da decisão (art.32, §2º, da LEF);

4º) dar seqüência aos atos expropriatórios somente se não houver embargos ou forem eles julgados improcedentes e não houver pagamento ou depósito em dinheiro(...)”.Idem, ibidem, p. 11.

<sup>127</sup> Idem, ibidem, p. 10.

<sup>128</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **O Fenômeno da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário Brasileiro: Pressupostos, Alcance e Limites do art. 135 do Código Tributário Nacional**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Problemas de processo judicial tributário**. 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 25.

E, por ser tal procedimento uma forma de execução forçada, somente seria admissível seu uso após regular constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa competente, seguida da conseqüente inscrição em Dívida Ativa. Quer dizer, “o *accertamento* é ato que precede à execução, formalizado através do lançamento fiscal (que torna o tributo juridicamente exigível) e que se consolida com a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa (tornando-o exeqüível)<sup>129</sup>”.

Tais conclusões a respeito da Dívida Ativa decorrem da própria Lei de Execuções Fiscais, senão vejamos:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 7º - O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960<sup>130</sup>.

<sup>129</sup> TAVARES, op. cit., p. 25.

<sup>130</sup> Tais dispositivos inseridos na Lei nº 6.830/80, guardam certa correlação com o que dispõe o Código Tributário Nacional acerca da Dívida Ativa, conforme podemos ver a seguir:

Cabe ressaltar ainda que a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, tendo efeito de prova pré-constituída. Tal presunção, todavia, é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, conforme inteligência dos artigos 3º e 204, respectivamente da Lei de Execução Fiscal e do Código Tributário Nacional.

Quanto ao aspecto relativo à responsabilidade, merece destaque o artigo 4º da lei de execução fiscal, o qual dispõe acerca das pessoas que podem figurar no pólo passivo da demanda executiva, senão vejamos:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

(...)

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

(...)

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

Transportando tais dados para o foco do presente estudo, vê-se que o pólo passivo de uma execução fiscal, em geral, é representado somente pelo devedor, que, no caso, é a pessoa jurídica (uma sociedade limitada). Isso porque, em regra, nas sociedades limitadas, em homenagem ao princípio da separação patrimonial entre pessoa jurídica e seus sócios, o seu patrimônio deve responder integralmente pelas dívidas fiscais assumidas.

---

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

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito”.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterà, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada”.

Todavia, já tivemos a oportunidade de ver que o artigo 135 do Código Tributário Nacional traz em seu bojo uma exceção à regra acima mencionada, imputando responsabilidade aos sócios-gerentes e administradores por créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se este artigo, como salientado, de uma exceção à responsabilidade limitada dos sócios pertencentes às sociedades limitadas, devendo sua aplicação ser condicionada estritamente à efetiva comprovação dos pressupostos lá elencados. Contudo, conforme bem relembra Tavares, enquanto todo o processo de apuração e inscrição da Dívida Ativa, para a persecução de seu crédito, vem sendo, via de regra, respeitada pelo Fisco, “o mesmo não se pode dizer quanto a questão da reiterada e pretensa responsabilização pessoal dos sócios-gerentes/dirigentes por débito fiscal societário<sup>131</sup>”.

Sendo assim, ultrapassadas as noções introdutórias acerca da lei de execução fiscal, passaremos, em seguida, à análise da figura do redirecionamento da execução fiscal, matéria que contem o ponto nuclear do presente estudo.

### **3.2. Do redirecionamento da execução fiscal: aspectos gerais e os pressupostos para a responsabilização dos sócios por dívidas tributárias à luz do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional**

Conforme bem destaca Mantovanni Colares, em excelente trabalho publicado sobre o assunto, não existe positivado em nosso ordenamento nenhuma figura processual com a denominação “redirecionamento”. Tal fenômeno processual passou a ser chamado dessa forma somente na execução fiscal, não se conhecendo idêntico tratamento nas outras espécies de execução. Assim, em qualquer outra execução fundada em título extrajudicial contra empresa, “jamais se verá um pedido de redirecionamento ao sócio da pessoa jurídica, eis que se criou essa ferramenta exclusivamente para o campo das execuções fiscais<sup>132</sup>”.

Dessa forma, explicando o surgimento da figura do redirecionamento, Mantovanni remete atenção inicial ao entendimento do Ministro do Supremo Tribunal

<sup>131</sup> TAVARES, op. cit., p. 25.

<sup>132</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **O Chamado “Redirecionamento” da Execução Fiscal ao Sócio da Pessoa Jurídica Executada**. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et al. (Org.). **Execução civil : Estudos em homenagem ao Professor Humberto Theodoro Júnior**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 351.

Federal, o Exmo. Sr. Cordeiro Guerra, o qual defendeu a idéia de que a promulgação do Código Tributário Nacional, em 1966, trouxe em seu artigo 134, inciso VII, a previsão da inclusão da responsabilidade do sócio por dívidas da sociedade limitada. Tal entendimento, proferido em 1975, no Recurso Extraordinário nº 80.249, apesar de não ter prevalecido na ocasião, foi “um vestígio embrionário dessa questão do redirecionamento da execução na pessoa do sócio, embora em nenhum momento se tenha utilizado essa expressão nos votos lançados por ocasião do julgamento daquele feito<sup>133</sup>”.

Já em 1980, o Ministro Moreira Alves, nos autos do Recurso Extraordinário nº 93.491, pronunciando-se a respeito da situação prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, posicionou-se pela possibilidade de penhora de bens dos sócios independente da prévia verificação da ocorrência das circunstâncias previstas no dispositivo legal, o que poderia ser discutido por meio de embargos do executado.

Assim, Mantovanni complementa esclarecendo que

o STF, quando exercia a função de intérprete derradeiro do ordenamento jurídico federal – antes da criação do STJ pela Constituição Federal de 1988 –, deixou essa marca da possibilidade de invasão patrimonial dos bens particulares do sócio, ainda que não conste seu nome na certidão da dívida ativa, riscando sutilmente, de maneira tênue, como aquela ‘fumaça que se desentende no ar’ de Jorge Luis Borges, o tal redirecionamento da execução fiscal ao sócio da pessoa jurídica executada<sup>134</sup>.

Concluindo essa abordagem histórica acerca do surgimento da figura do redirecionamento, Mantovanni afirma que o pioneirismo da expressão “redirecionamento” foi do Superior Tribunal de Justiça, em 1995, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 7.397 de relatoria do Ministro Ari Pargendler<sup>135</sup>.

Nesse momento torna-se cabível a análise, nas palavras de Mantovanni, das “hipóteses de alteração do pólo passivo da execução fiscal”, ou, simplesmente, hipóteses de redirecionamento da execução fiscal. Vejamos, pois, quais são estas através do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, estabelecido dessa forma:

<sup>133</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Op. cit., p. 352.

<sup>134</sup> Idem, ibidem, p. 354.

<sup>135</sup> “PROCESSO CIVIL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SOCIO-GERENTE. AJUIZADA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA, E NÃO LOCALIZADOS BENS DESTA SUFICIENTES PARA O ADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO, PODE SER REDIRECIONADO CONTRA O SOCIO-GERENTE, HIPOTESE EM QUE ESTE DEVE SER PRELIMINARMENTE CITADO EM NOME PRÓPRIO PARA SE DEFENDER DA RESPONSABILIDADE IMPUTADA, CUJA CAUSA O CREDOR DEVE TRADUZIR EM PETIÇÃO CLARA E PRECISA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. (REsp 7397/MT, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/1995, DJ 30/10/1995 p. 36744)”

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO NOS AUTOS ACERCA DA PRESENÇA DO NOME DO SÓCIO NA CDA.

I - Restou firmado no âmbito da Primeira Seção desta Corte o entendimento de que, sendo a execução proposta somente contra a sociedade, a Fazenda Pública deve comprovar a infração a lei, contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da sociedade para fins de redirecionar a execução contra o sócio, pois o mero inadimplemento da obrigação tributária principal ou a ausência de bens penhoráveis da empresa não ensejam o redirecionamento. De modo diverso, se o executivo é proposto contra a pessoa jurídica e o sócio, cujo nome consta da CDA, não se trata de típico redirecionamento, e o ônus da prova de inexistência de infração a lei, contrato social ou estatuto compete ao sócio, uma vez que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza. A terceira situação consiste no fato de que, embora o nome do sócio conste da CDA, a execução foi proposta somente contra a pessoa jurídica, recaindo o ônus da prova, também neste caso, ao sócio, tendo em vista a presunção de liquidez e certeza que milita a favor da CDA.

Precedentes: EREsp. n.º 702.232/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 26.09.2005 e AgRg no REsp n.º 720.043/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 14.11.2005.

II - No caso em exame, não há nos autos informação se na CDA constava o nome do sócio para o qual se pretende redirecionar a execução, o que obsta o deferimento de tal medida.

III - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1052227/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 27/08/2008)”

Com efeito, vê-se que há três situações que podem ensejar a alteração do pólo passivo da execução fiscal.

No primeiro caso, o redirecionamento ocorre quando a execução é proposta somente contra a sociedade, não estando o nome do sócio gerente da certidão da dívida ativa. Em casos que tais – tidos pelo Superior Tribunal de Justiça como típicos redirecionamentos da execução fiscal – recaem sobre o Fisco o ônus da prova, tendo que demonstrar cabalmente que o débito objeto da execução decorreu de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos praticados por sócios-gerentes ou administradores, sob os quais se pretende direcionar a execução.

Contudo, constando o nome do sócio ou administrador responsável na certidão da dívida ativa, pode ocorrer de a execução ser proposta somente contra a sociedade ou contra os dois, devedor e responsável. Nesses casos, o Superior Tribunal de Justiça entende, como visto acima, que além de não configurarem a típica figura do redirecionamento, o ônus da prova a respeito da inexistência de infração a lei, contrato social ou estatuto compete ao sócio ou administrador.

A despeito do entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, a doutrina questiona bastante a viabilidade da concessão do redirecionamento da execução fiscal a sócios que não figuram na certidão da dívida ativa.

Segundo José Pacheco, todos os requisitos do termo de inscrição da dívida ativa são essenciais, “a começar pelo nome do devedor; dos co-responsáveis (...). A falta do nome invalida o termo, equivalendo à falta de devedor conhecido e determinado<sup>136</sup>”.

Para Humberto Theodoro, “sendo a execução fiscal regulada pela Lei nº 6.830 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o accertamento de responsabilidade de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão da Dívida Ativa<sup>137,138</sup>”.

E assim pondera, com extrema pertinência, que:

(...)o não-devedor, destarte, pode também ser executado, mas apenas quando por algum dispositivo legal de cunho objetivo, ou por accertamento judicial ou administrativo prévio, tiver tornado líquida e certa sua co-responsabilidade. Isto, aliás, é fora de dúvida, pelos próprios termos da Lei n. 6.830, que manda seja feita a inscrição, como ato de controle da legalidade do crédito público, em nome do devedor e dos co-responsáveis (art. 2º, §5º, I). A individuação do devedor e dos co-responsáveis figura entre os requisitos essenciais do termo de inscrição, não só na Lei n. 6.830, como também no Código Tributário Nacional (art.202)<sup>139</sup>.

Nesse mesmo sentido, Maria Rita Ferragut afirma que com base no artigo 202 do Código Tributário Nacional, bem como no parágrafo 5º do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais, “o administrador não poderá ser incluído na execução fiscal se seu nome não constar da certidão de dívida ativa, pois um dos requisitos da CDA é a indicação precisa do devedor e

<sup>136</sup> PACHECO, José da Silva. Op. cit., p. 53.

<sup>137</sup> JÚNIOR, Humberto Theodoro. Op. cit., p. 38.

<sup>138</sup> Explicando melhor seu entendimento Humberto Theodoro assevera que “não importa que o art. 4º da Lei n. 6.830/80 diga que a execução fiscal pode ser promovida contra outras pessoas além do devedor. O certo é que a mesma lei dispõe que a liquidez e certeza, requisito *sine qua non* da execução forçada, só decorre da regular inscrição do débito pelo órgão competente para apurar a mesma liquidez e certeza (art. 2º, §3º; e art. 3º, caput). Para que seja possível a execução fiscal contra alguém, não basta lei dizer que, além do devedor principal, também o responsável tributário pode ser executado; como não é suficiente dizer a lei cambiária que a responsabilidade do avalista é igual à do avalizado, se, no caso concreto, não dispuser o credor do título onde se possa encontrar o aval formalmente lançado. Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular procedimento administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar accertamento antes do ingresso da Fazenda no juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas”. Idem, ibidem, p. 39

<sup>139</sup> Idem, ibidem, p. 39.

dos co-responsáveis, sob pena, nos termos do artigo 203 do CTN, de nulidade da inscrição e da ação de cobrança dela decorrente<sup>140</sup>”.

Ferragut então explica seu entendimento afirmando que

a legitimidade material passiva do administrador tem natureza jurídica diversa de sua condição de sujeito passivo na execução fiscal. A primeira requer, quando a responsabilidade não for por lei ilimitada em função da espécie de sociedade da qual o administrador é sócio, algum procedimento investigatório por parte do Fisco, a fim de apurar a autoria (ou indícios da autoria) do ato doloso caracterizado segundo um dos tipos previstos nos artigos 135 e 137 do CTN<sup>141</sup>.

Assim, Ferragut explana que a legitimidade processual, pelo contrário, se perfaz com a citação válida do administrador para integrar a relação processual, sendo nesse caso legítimo processualmente, em que pese legítimo ou ilegítimo materialmente e conclui que:

(...)o responsável tributário é sujeito passivo a partir da citação, independentemente de seu nome constar na certidão de dívida ativa. Entretanto, para que o processo desenvolva-se validamente, e não seja no futuro anulado, a CDA deverá obrigatoriamente indicar o nome do administrador (desde a distribuição da execução e desde quando da substituição por outra que indique o nome do responsável). A inobservância desse procedimento implica reconhecer a ilegalidade de todo o processo – por violação ao artigo 202 do CTN e ao artigo 2º, parágrafo 5º, da LEF, bem como sua inconstitucionalidade em face da violação ao devido processo legal<sup>142</sup>.

Estamos com a opinião de Ferragut, quando afirma que a certidão da dívida ativa deve conter o nome do co-responsável para fins de um redirecionamento da execução fiscal válido. Contudo, como já dito, a jurisprudência sedimentou o entendimento em contrário, mas, felizmente, impôs limites à esse procedimento, evitando sua prática abusiva por parte do Fisco sem o mínimo de cumprimento ao devido processo legal.

Tal limitação, outrossim, encontra-se no fato de que a concessão do redirecionamento está condicionada à comprovação do Fisco da ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, circunstâncias essas que analisaremos mais adiante. Assim, não basta a mera previsão legal do artigo 568, inciso V, do Código de Processo

---

<sup>140</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 166.

<sup>141</sup> Idem, ibidem, p. 169.

<sup>142</sup> Idem, ibidem, p. 169 e 172.

Civil<sup>143</sup>, bem como a do artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional<sup>144</sup>, para que ocorra de logo o redirecionamento, devendo haver, como já frisado, a devida comprovação das situações supramencionadas.

Mantovanni, então questiona em que momento processual deve ser feita essa comprovação, e se seria possível colher essa prova dentro da própria execução, tornando-se uma atividade cognitiva, bem como se seria recomendável promover o contraditório diante de dessa situação.

Por outro lado, questionando provas fundadas em mero indício, como por exemplo, as obtidas por informação de oficial de justiça, Mantovanni afirma, com leve teor de ironia, que “o mais interessante, contudo, é o tratamento extremamente informal que se dá a esse verdadeiro incidente processual, admitindo-se que o juiz, por mera decisão, lançada nos próprios autos da execução, em nítida atividade cognitiva, determine a citação e constrição patrimonial dos sócios<sup>145</sup>”. Assim, conclui que:

Ora, é evidente que, por não constar na certidão da dívida ativa o nome do sócio como responsável pelo débito, tem-se a ausência de um dos requisitos essenciais do título executivo que possibilite a citação do sócio, que é a certeza quanto ao devedor, eis que se pretende justamente incluir outra pessoa como parte executada. E essa inclusão só pode ocorrer depois de comprovado que o sócio praticou ato contrário à ordem jurídica. Por isso mesmo, ao se apresentar o pedido de redirecionamento, na execução ajuizada contra a pessoa jurídica, em que não conste na certidão da dívida ativa o nome do sócio, o juiz, antes de analisar o pedido, deve conceder um prazo razoável para que o sócio apresente suas razões e também as provas que entender necessárias, no sentido de demonstrar a não-incidência das hipóteses autorizadoras de sua inclusão no feito como responsável por substituição.

Complementando o entendimento de Mantovanni, a nosso ver, o juiz – antes mesmo de conceder prazo para que o sócio ao qual se pretende redirecionar a execução possa apresentar suas razões e provas – deveria proceder a uma espécie de juízo de admissibilidade, verificando se no pedido realizado pelo Fisco há fundamentação suficiente que possa ensejar a autorização do redirecionamento.

<sup>143</sup> “Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

(...)

V - o **responsável tributário**, assim definido na legislação própria;”

<sup>144</sup> “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

(...)

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

<sup>145</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Op. cit., p. 355.

Já em relação às outras duas hipóteses de redirecionamento – as quais, repise-se, para o Superior Tribunal de Justiça não configuram a típica figura do redirecionamento –, quando consta o nome do sócio ou administrador responsável na certidão da dívida ativa, e a execução é proposta somente contra a sociedade ou contra os dois, vimos que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em relação ao ônus da prova é contrário ao do primeiro caso, haja vista que nessas últimas situações a prova a respeito da inexistência de infração a lei, contrato social ou estatuto deve ser suportada pelo próprio sócio ou administrador.

A respeito desse entendimento do Superior Tribunal de Justiça, Mantovanni entende ser um perigoso precedente, vez que basta ao Fisco incluir doravante o nome dos sócios nas certidões da dívida ativa, independentemente de ter previamente apurado no campo administrativo a incidência da responsabilidade por substituição. Assim,

a tão desgastada presunção de legalidade dos atos da administração poderá servir de salvo-conduto para a total liberdade de fazer constar o nome do sócio no título executivo, porque será bem mais cômodo para a administração tributária acionar a sociedade e o sócio na execução fiscal, deixando a discussão a respeito da existência ou não da responsabilidade do sócio para os embargos à execução<sup>146</sup>.

Dessa maneira Mantovanni propugna que seria prudente que, caso conste na certidão da dívida ativa o nome dos sócios como responsáveis por substituição, “a petição inicial da execução fiscal também se faça acompanhar de cópia do processo administrativo no qual se demonstrou a correção de incluir o sócio como responsável, para que o juiz possa verificar se foram atendidos os princípios do contraditório e da ampla defesa na seara administrativa<sup>147,148</sup>”.

Com efeito, as colocações de Mantovanni são de extrema pertinência. Isso porque o entendimento jurisprudencial certamente propõe uma válvula de escape para que o Fisco promova indiscriminadamente, sem a prévia verificação de responsabilidade por meio de processo administrativo, a execução contra a empresa e os sócios-gerentes, vez que é extraordinariamente vantajoso para si que a imputação do ônus da prova aos executados,

---

<sup>146</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Op. cit., p. 356.

<sup>147</sup> Idem, ibidem, p. 356.

<sup>148</sup> Se assim se procedesse no caso concreto, “ao juiz seria concedida a oportunidade de realizar um correto juízo de admissibilidade da execução, verificando a certeza quanto aos executados, até porque o título que dá ensejo à cobrança judicial é fruto de atividade unilateral da administração, sem qualquer bilateralidade quanto à formação do documento, como acontece nos títulos extrajudiciais decorrentes de um contrato, por exemplo.” Idem, ibidem, p. 356

utilizando-se, para tanto, da presunção legal de certeza e liquidez da qual goza a certidão da dívida ativa.

A nosso ver, o processo administrativo fiscal – regulamentado pelo Decreto nº 70.235/1972 – deve representar uma etapa de fundamental importância para a verificação de eventuais co-responsabilidades dos sócios-gerentes ou administradores.

Nesse sentido, Hugo de Brito Segundo defende que “em se tratando da responsabilidade prevista no artigo 135, em qualquer de seus incisos, é indispensável a instauração de processo administrativo específico para o fim de apurar a prática dos atos descritos no caput<sup>149</sup>”, ofertando, em homenagem às garantias constitucionais processuais, oportunidade de defesa aos eventuais responsáveis.

Como o artigo 135 do Código Tributário Nacional trata de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, Leandro Paulsen afirma que:

(...)impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro. Ou seja, o ilícito de que decorre a responsabilidade pessoal tem de ser devidamente apurado administrativamente, oportunizando-se aos responsáveis o direito de defesa já na esfera administrativa. Assim, embora ainda não seja a praxe da administração tributária, deveria nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, verificada a responsabilidade dos diretores, ser lavrado Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária, apontando que foi constatada a prática de ilícitos que têm por consequência a responsabilização pessoal dos diretores pelos tributos devidos pela empresa, dando-se ciência da constituição do crédito tributário originário das infrações descritas no termo não apenas à pessoa jurídica, mas a cada um dos responsáveis<sup>150</sup>.

Certo, porém, que há casos em que a Fazenda Pública poderia defender-se alegando a não necessidade de procedimento administrativo. Acerca desse assunto, Ferragut atesta que

se for desnecessária a instauração de procedimento administrativo prévio, como nas situações em que o débito é declarado pelo próprio contribuinte (artigo 62 da Lei 6.374/89, artigo 17 da Lei nº 10.833/03, que altera o §6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 etc.<sup>151</sup>), a pessoa jurídica estaria declarando a ocorrência do fato e

<sup>149</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Problemas de processo judicial tributário**. 4º Vol. São Paulo: Dialética, 2000, pág. 143.

<sup>150</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, pág. 949.

<sup>151</sup> - Lei nº 6.374/89 (ICMS) – São Paulo.

“Art.62. O imposto devido, declarado e não pago, deve ser inscrito na Dívida Ativa, após 30 (trinta) dias contados do vencimento.”

-Lei nº 9.430/96 (Dispõe sobre a legislação Tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.):

constituindo a relação jurídica, e a inscrição na dívida ativa dar-se-ia sem o contraditório na esfera administrativa<sup>152</sup>.

Contudo, conforme bem certifica Humberto Theodoro o recente viés jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça “registra um certo retrocesso sobre a jurisprudência mais antiga prestigiada inclusive pelo STF, segundo a qual o ônus da prova da infração da lei e da violação do contrato seria de quem faz a alegação, isto é, do Fisco, e não do sócio, mesmo porque, em se tratando de fato negativo, é sempre muito difícil sua comprovação por parte daquele que não o recolhe<sup>153</sup>”.

A respeito da dificuldade de se suportar o ônus da prova, Humberto declara que:

(...)não é fácil qualquer prova negativa, que chega mesmo a configurar, em muitos casos, a chamada prova diabólica, porque impossível de ser alcançada. Sempre, porém, que por meio de prova de fato positivo se logra eliminar a possibilidade de excluir o fato cuja inocorrência se busca demonstrar, a prova negativa deixa de ser diabólica. Assim, não se consegue provar diretamente que alguém nunca praticou abuso de gestão. Mas pode-se, de maneira positiva, demonstrar que a conduta do administrador diante do fato concreto em que se apóia a exigência tributária não corresponde a abuso de gestão, ou que a função específica por ele desempenhada à frente da empresa não alcançava o fato gerador. Ou, ainda, que não estava à frente dos negócios sociais ao tempo do mesmo fato.

Sendo assim, mesmo nesses casos, em que os sócios possuem o ônus da prova, vislumbramos ainda outro modo de limitação ao arbítrio da Fazenda Pública, qual seja o fato de que se comprovado for o redirecionamento indevido, caracterizada estará a sucumbência e devidos serão os honorários advocatícios<sup>154</sup>, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA. OMISSÃO VERIFICADA. (EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO - GERENTE. IMPOSSIBILIDADE).

1. A decisão embargada assentou que: Outrossim, já restou mencionado que a responsabilidade do sócio pelas dívidas da sociedade depende da comprovação de que este agiu com infração à lei, ao regulamento ou com excesso de mandato, aí não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

(...)

---

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”

<sup>152</sup> FERRAGUT, op. cit., p. 179.

<sup>153</sup> JÚNIOR, Humberto Theodoro. Op. cit., p. 54

<sup>154</sup> Conforme já decidiu o STJ, “Caracterizada a litigiosidade da postulação de nulidade da execução contra os sócios-gerentes e havendo sucumbência, são devidos honorários advocatícios, porquanto houve contratação de advogado”.(REsp 736.311/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS)

2. Omissão verificada acerca do ônus de sucumbência, bem como custas processuais e honorários advocatícios que devem recair sobre a FAZENDA PÚBLICA, em virtude do provimento do recurso especial, o que, in casu, representou vitória do recorrente.

3. Decisão embargada que se fundamentou nos elementos fáticos dos autos, sobre os quais não há controvérsia, para definir o valor suficiente à indenização pleiteada.

4. Embargos de declaração acolhidos para determinar a inversão dos ônus sucumbenciais e para que a FAZENDA PÚBLICA arque com as custas processuais e honorários advocatícios, conforme fixado pelo juízo singular às fls 125/126 dos presentes autos.

(EDcl no REsp 744.389/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 200)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIO-GERENTE. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS. NÃO-CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS. INCIDÊNCIA DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

(...)

3. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que é cabível a condenação em honorários advocatícios na hipótese de acolhimento de exceção de pré-executividade. A orientação se aplica à Fazenda Pública, na execução fiscal, observado o disposto no § 4º do art. 20 do CPC.

4. Recurso especial do INSS improvido. Recurso especial do sócio-gerente da empresa executada provido.

(REsp 651.406/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/04/2008, DJe 23/04/2008)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS-GERENTES. DEFERIMENTO. INTERPOSIÇÃO DE AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO EXTINTA QUANTO AOS SÓCIOS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO.

1. Acolhido o agravo de instrumento para que fossem excluídos da execução fiscal os sócios-gerentes, acha-se caracterizada a sucumbência da Fazenda Pública exequente, de modo que são devidos os honorários advocatícios.

2. Recurso especial provido.

(REsp 902.451/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 19/08/2008)

A bem da verdade, urge trazer à baila um interessante precedente jurisprudencial a respeito de caracterização de dano moral causado pelo redirecionamento indevido, advindo do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL. REDIRECIONAMENTO INDEVIDO DE EXECUÇÃO FISCAL. COMPARECIMENTO DE OFICIAL DE JUSTIÇA À RESIDÊNCIA DA PESSOA PARA CITAÇÃO. DANO MORAL. INDENIZAÇÃO. QUANTUM INDENIZATÓRIO. REDUÇÃO.

1. Para efeito de indenização por dano moral não há necessidade da demonstração objetiva de constrangimento, bastando a presunção, em face das circunstâncias, de abalo íntimo sofrido pela pessoa, sem contar que no caso houve, além do redirecionamento indevido da execução fiscal, o constrangimento de receber, em residência, oficial de justiça para citação, tudo em razão de dívida que não era de sua responsabilidade.

2. A responsabilidade da pessoa jurídica de direito público é, em princípio, objetiva, tanto por ato próprio como por ato de seus prepostos (agentes), como está no art. 37, § 6º, da Constituição Federal.
3. O valor da indenização fixada na sentença - R\$ 24.000,00 - mostra-se excessivo, em face das características do fato - erro corriqueiro, típico da burocracia - e da extensão do dano. A estipulação do quantum indenizatório deve levar em conta a finalidade sancionatória e educativa da condenação. Não pode, por isso, resultar o arbitramento em valor inexpressivo, nem exorbitante.
4. A fixação do quantum em R\$ 4.000,00 (quatro mil reais) atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, prestando-se à justa indenização ao autor pelos danos morais sofridos, estando, a propósito, de acordo com o entendimento adotado pelo Tribunal em casos semelhantes.
5. Provimento parcial da apelação e da remessa oficial para reduzir o quantum indenizatório para R\$ 4.000,00 (quatro mil reais).  
(AC 2001.37.00.001328-6/MA, Rel. Juiz Federal David Wilson De Abreu Pardo (conv), Sexta Turma, e-DJF1 p.251 de 18/02/2008)

Contudo, em que pese o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a nosso entender a prova deve ser sempre produzida por quem alega os fatos, no caso a Fazenda Pública, de preferência ainda no âmbito administrativo.

Naquela primeira hipótese retro analisada, em que a execução é promovida somente contra a sociedade empresária e em pós redirecionada ao sócio-gerente que não figura na certidão da dívida ativa, o ônus da prova evidentemente é do exequente, que não o apurou administrativamente. Nesse caso, logicamente se enquadram aquelas situações às quais aludimos acima, quando o débito é declarado pelo próprio contribuinte e não há a instauração de procedimento administrativo prévio.

Já nas hipóteses em que o nome do responsável consta na certidão, o ônus da prova é do sócio, segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Contudo, entendemos que esse ônus refere-se ao processo judicial da execução, por ocasião da interposição de embargos. Isso porque, se o nome do responsável consta na certidão da dívida ativa é porque a prática de infração a lei, contrato social ou estatuto já deve ter sido obrigatoriamente e devidamente comprovada por ocasião do processo administrativo. Dever-se-ia, portanto, uma cópia desses autos ser de logo anexada à petição inicial com a finalidade de instruí-la<sup>155</sup>.

Nessa esteira de raciocínio, consideramos exemplar o seguinte julgado:

<sup>155</sup> Assim, em casos que tais, em que haja apuração de responsabilidade, figurando dois sujeitos distintos – sociedade e sócios-gerentes – a cópia dos autos deveria instruir a petição inicial, como documento obrigatório de admissibilidade, ou seja, de demonstração prévia – deveria, portanto, constar no artigo 6º da Lei 6.830/80, o qual dispõe sobre a petição inicial –, e não dependente de requerimento como prevê o artigo 41 da mesma lei (O processo administrativo correspondente à inscrição de Dívida Ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Juiz ou pelo Ministério Público).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO –EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – PRÉVIA COMPROVAÇÃO DA QUALIDADE DE GERENTE, DIRETOR OU REPRESENTANTE LEGAL DA EXECUTADA – CTN, ART. 135, III – LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA – LEI 8.038/90 E RISTJ, ART. 255 E PARÁGRAFOS – PRECEDENTES.

(...)

**- É lícito ao juiz de 1º grau condicionar a citação dos sócios indicados pela exequente à prévia comprovação da função por eles exercida na sociedade executada, a fim de se evitar tumulto processual e prosseguimento em vão do feito.**

(...)

(REsp 260077/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2002, DJ 18/11/2002 p. 172)

Com efeito, esse entendimento está em consonância com a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que entende ser subjetiva a responsabilidade de terceiros, devendo, pois, haver a comprovação de dolo ou culpa por parte do sócio-gerente ou administrador<sup>156</sup>, na prática de infração a lei, contrato social ou estatuto, elementos estes a serem detalhadamente analisados a seguir.

### 3.2.1 Excesso de poder e infração de lei, contrato social ou estatutos e outros pressupostos que ensejam a responsabilidade tributária de sócios e administradores

Neste momento, mister analisar os pressupostos estabelecidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional que ensejam a responsabilização de sócios-gerentes e administradores.

Em verdade, já vimos que o artigo 135 prevê que as pessoas por ele elencadas serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

<sup>156</sup> “TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135 DO CTN.

1. **É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade.** De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade.

2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal.

Embargos de divergência providos.

(EAg 494.887/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/04/2008, DJe 05/05/2008)”

Inicialmente, Maria Rita Ferragut atenta para o fato de que a análise apressada do dispositivo – o qual, em suma, prevê responsabilidade quando a infração resulta na obrigação tributária – poderia levar a uma aparente incompatibilidade sua com o disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, vez que este estabelece que o tributo é sempre decorrente de ato lícito.

Contudo, Ferragut esclarece que se trata de uma aparente incompatibilidade, vez que a infração à que alude o artigo 135 não se refere ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, mas à decisão de sua prática, mediante dolo, que é “contrária aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei<sup>157</sup>”.

Sendo assim, a obrigação tributária pode decorrer de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Com efeito, a noção das expressões “excesso de poder” e “infração a contrato social ou estatuto” têm conotações muito semelhante.

Acerca do “excesso de poder”, Itamar Gaino bem expõe, através de uma noção introdutória, que os poderes dos sócios-gerentes, diretores ou administradores são regidos pela lei civil<sup>158</sup> ou comercial e pelo ato constitutivo da sociedade.

Complementando, Maria Rita Ferragut nos lembra que o administrador deve sempre agir com cuidado diligência e probidade, devendo zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, ao mesmo tempo em que preserva o bem público e a função social. E assim, a finalidade da sociedade é alcançada mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social.

Contudo, quando o administrador ou sócio-gerente, “investido dos poderes de gestão da sociedade, vier a praticar algum ato, ainda que em nome dessa mesma sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes<sup>159</sup>”.

---

<sup>157</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 122.

<sup>158</sup> “Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;”

“Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.”

<sup>159</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 128.

É o caso, exemplifica Gaino, de um sócio-gerente que adquire, sozinho, um bem imóvel para a sociedade, quando, pelo contrato social, faz-se necessária a presença de mais de um sócio ao ato. “Nesse caso, acontece excesso de poderes de gestão e de representação da sociedade, a par de caracterizar também, sem dúvida infração ao contrato social, o que constitui outra causa de responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN<sup>160</sup>”.

Já no tocante à infração do contrato social ou estatuto, Ferragut afirma que ocorre tal situação quando há um desrespeito a uma disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.

Como exemplo, Ferragut<sup>161</sup> coloca um caso em que ocorre alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade, ou quando eventualmente modifica-se o contrato social sem o consentimento de todos os sócios, e que tenham por objeto alguma das matérias indicadas no artigo 997 do Código Civil como passíveis de gerar consequências fiscais (objeto da sociedade, participação de cada sócio nos lucros e nas perdas etc.).

Como acabamos de ver, as expressões “excesso de poder” e “infração a contrato social ou estatuto” complementam-se entre si, não havendo tantas dúvidas e discussões a respeito delas como ocorre com a idéia de infração à lei, apesar de no mais das vezes essa “infração de lei” complementar aquelas outras situações, podendo surgir por atos praticados com excesso de poder e configurando igualmente infração a contrato social ou estatuto.

Consoante Hugo de Brito Segundo<sup>162</sup>, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do artigo 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência, sendo essa atuação, por via de consequência, realizada com infração das normas que limitam tal competência, que são exatamente a lei societária<sup>163</sup>, o contrato social ou os estatutos.

<sup>160</sup> GAINO, Itamar. Op. cit., p. 46.

<sup>161</sup> FERRAGUT, op. cit., p. 134.

<sup>162</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., p. 136-137.

<sup>163</sup> De acordo com o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça, a infração à lei a que aduz o artigo 135 do Código Tributário Nacional não diz respeito somente à lei societária, senão vejamos:

“TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO - ÔNUS DA PROVA - CREDOR - RESPONSABILIDADE OBJETIVA: IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

(...)

2. A **responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é subjetiva e refere-se às infrações à lei comercial, civil, trabalhista etc.**, e não ao mero inadimplemento da obrigação tributária.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 923.909/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/06/2008, DJE 14/08/2008)”

E assim, essa violação à lei societária, de acordo com as lições de Hugo de Brito Segundo, pode ocorrer em dois momentos distintos, a saber:

O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

Com efeito, nessa passagem retro transcrita, Machado Segundo abordou uma das maiores discussões a respeito da “infração de lei” a que aduz o artigo 135, qual seja, se o simples inadimplemento da obrigação tributária caracteriza tal infração.

Em verdade, hodiernamente o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade tributária dos sócios encontra-se consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e é amplamente majoritário perante a doutrina<sup>164</sup>.

Hugo de Brito<sup>165</sup> até afirma que o não-pagamento do tributo é uma infração à lei, mas observa que é uma infração praticada pela pessoa jurídica, e não pelo dirigente desta, não se podendo olvidar que a pessoa natural do dirigente não se confunde com a pessoa jurídica.

Já Maria Rita Ferragut<sup>166</sup> sustenta que além de a falta de pagamento do tributo não estar tipificada legalmente como motivo que enseje a responsabilidade tributária dos sócios, o caput do artigo 135 prescreve que a obrigação deve ser resultante de atos praticados com

<sup>164</sup> Neste ponto, torna-se importante registra a diferenciação entre sonegação e inadimplemento, feita por Ulhoa. Para o mencionado doutrinador, “o administrador é responsável tributário pelas obrigações da sociedade limitada quando esta possuía o dinheiro para o recolhimento do tributo, mas aquele o destinou a outra finalidade [sonegação], como antecipação de lucro, pagamento de pro labore aos sócios, aplicações financeiras. Não haverá, porém, responsabilidade se o inadimplemento da obrigação tributária decorreu da inexistência de numerário no caixa da sociedade, por motivo não imputável à gerência [inadimplemento].” ULHOA, op. cit., p. 443. Nesse sentido, Machado Segundo afirma que “deve-se distinguir, repita-se, o ato da pessoa jurídica do ato da pessoa natural que corporifica, para se saber quem praticou a infração à lei. Se o tributo (direto ou indireto) não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para outros fins lícitos (v.g. pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida incidência da norma contida no artigo 135, III, do CTN. Nesse último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural”. SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 138.

<sup>165</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008, pág. 589.

<sup>166</sup> FERRAGUT, op. cit., p. 130-131.

excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que descaracteriza a natureza de infração nesse aspecto, haja vista que o inadimplemento ocorre em momento posterior ao surgimento da obrigação tributária e não anterior, como prevê o mencionado dispositivo.

Em relação à jurisprudência, nem sempre o entendimento foi assim. Como bem salienta Humberto Theodoro,

o objetivismo que chegou a utilizar em certos acórdãos do STJ culminou com a afirmação de que o simples não-pagamento do tributo devido pela pessoa jurídica seria infração da lei cometida pelo sócio-administrador. Por esse motivo, afirmou-se reiteradamente que os administradores sociais, como sujeitos passivos de obrigação tributária por substituição, poderiam ser citados com penhora dos seus bens, ainda que seus nomes não constassem na Certidão da Dívida Ativa (título executivo extrajudicial)<sup>167</sup>.

Felizmente esse posicionamento do Superior Tribunal foi sendo revisto ao longo desses anos e atualmente, como já frisado, vigora a posição de que o inadimplemento não representa infração à lei e, conseqüentemente, não enseja responsabilização dos sócios.

De acordo com a Ministra Eliana Calmon, citada por Humberto Theodoro<sup>168</sup>, o antigo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – referente à imputação do não-adimplemento como infração à lei – “atrita com o direito societário e anula a diferença que deve existir entre uma sociedade comercial e uma firma individual. Não haveria, a prevalecer tal entendimento ‘nenhuma vantagem em formar uma empresa de pessoas, com a limitação de responsabilidades, onde existe administração pessoal, com poucos sócios, mas que tem como vantagem ficar limitada ao capital social, sem contaminação’”.

E assim, conclui que “a jurisprudência do STJ, após a controvérsia, vem se inclinando pela predominância da responsabilidade subjetiva. (...) Nesse sentido, registram-se vários precedentes de grande alcance social, mormente no momento em que os pequenos e médios empresários passam por comprovadas dificuldades”<sup>169</sup>.

Ultrapassada a questão do inadimplemento, cumpre observar, por outro lado, outra questão passível de discussão. Conforme esclarece Itamar Gaino, “a dissolução irregular da sociedade (...) constitui a infração de lei de maior profusão nos repertórios

---

<sup>167</sup> JÚNIOR, Humberto Theodoro. Op. cit., p. 52.

<sup>168</sup> Idem, ibidem, p. 52-53.

<sup>169</sup> JÚNIOR, Humberto Theodoro. Op. cit., p. 53.

jurisprudenciais. Ocorre o encerramento da atividade social e o desaparecimento dos bens, sem que antes se tenha solvido o débito<sup>170</sup>”.

Segundo Eduardo Garcia, “a extinção regular de uma sociedade limitada ocorre por meio de distrato social (vontade dos sócios), devidamente registrado, ou por sentença judicial, em caso de decretação de falência ou de dissolução e liquidação da sociedade. (...) Fora dessas hipóteses, ou a sociedade continua em atividade, ou, se encerrou suas atividades, o fez irregularmente<sup>171</sup>”.

Nesse ponto, vale ressaltar os ensinamentos de Leandro Paulsen, para quem a hipótese de dissolução irregular, a rigor, não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN. Isso porque não é fato gerador de tributo algum; da dissolução, propriamente, não decorre obrigação tributária nova. A dissolução irregular é, via de regra, posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal.

Trata-se, portanto, de um caso aparentemente semelhante ao inadimplemento. Sendo assim, *prima facie*, estar-se-ia utilizando “dois pesos e duas medidas”, vez que enquanto o mero inadimplemento não implica em responsabilidade tributária dos sócios, a dissolução irregular sim.

Todavia, essa contradição é apenas aparente.

Enquanto que o inadimplemento retrata, em regra, uma possível dificuldade financeiro-econômica pela qual passa a empresa contribuinte – a qual não deixou de pagar porque quis, mas porque está com dificuldade no caixa – na dissolução a presunção é de algo mais grave.

Segundo Itamar Gaino “acontece afronta de lei processual civil em situação de fraude à execução, nos termos do art. 593 do CPC, *in verbis* : ‘Considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens: I - quando sobre eles pender ação fundada em direito real; II - quando, ao tempo da alienação ou oneração, corria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência; III - nos demais casos expressos em lei’<sup>172</sup>”.

E assim, Gaino conclui que “ocorre afronta de lei comercial em caso de encerramento irregular das atividades da empresa. A dissolução da sociedade é, agora, regulada pelo Código Civil, em normas que ostentam natureza comercial. São os arts. 1.033

---

<sup>170</sup> GAINO, Itamar. Op. cit., p. 50.

<sup>171</sup> LIMA, Eduardo Garcia de. Op. cit., p. 143.

<sup>172</sup> GAINO, op. cit., p. 49.

*usque* 1.038, que, embora situados no capítulo da sociedade simples, aplicam-se também à sociedade limitada, por força dos arts. 1.053 e 1.087<sup>173</sup>”.

Se para Gaino ocorre fraude à execução, de acordo com Leandro Paulsen ocorre confusão patrimonial, a ensejar a invocação do artigo 50 do Código Civil, o qual trata da desconsideração da personalidade jurídica, da qual trataremos mais adiante.

Segundo o mestre Leandro Paulsen, o CTN não estabelece solidariedade pelas dívidas sociais nesses casos em que a empresa não tem bens e já não está mais em funcionamento. Só há uma previsão semelhante, estabelecida pela Lei Complementar nº 123/06 – a qual será objeto de estudo em seguida –, a qual prevê a responsabilidade solidária de sócio apenas para a situação de micro e pequena empresa baixada sem o pagamento dos tributos devidos. Sendo assim, razoável seria que os sócios respondessem pela dissipação de bens em detrimento dos credores. Nesse caso, “a dissolução irregular faz, isto sim, com que se presuma a confusão de patrimônios, como locupletamento dos sócios<sup>174</sup>”.

Vimos pois, que a dissolução irregular e o inadimplemento da obrigação tributária acarretam resultados diferentes em termos de responsabilização tributária dos sócios. Nesse sentido, vejamos os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – OFENSA AO ART. 535, II DO CPC – INOCORRÊNCIA – DISSOLUÇÃO IRREGULAR – SÓCIO-GERENTE – REDIRECIONAMENTO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135, INCISO III, DO CTN.

(...)

2. É **pacífica** a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária **não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios.**

3. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar.

4. **Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.**

5. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta.

6. Imposição da responsabilidade solidária.

7. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1017732/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008)”

<sup>173</sup> Idem, ibidem, p. 50

<sup>174</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 950-951.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

1. **É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei.**

2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar.

(...)

4. **A diferença entre as duas situações, em relação do redirecionamento, é a inversão do ônus da prova: na extinção regular cabe ao exequente fazer a prova em desfavor do sócio-gerente, e na extinção irregular da sociedade, cabe ao sócio gerente fazer a prova em seu favor, ou seja não ter agido com dolo, culpa fraude ou excesso de poder.**

5. Recurso especial provido.

(REsp 736.325/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2005, DJ 24/10/2005 p. 291)

Conforme sustentado anteriormente, a nosso ver a responsabilidade tributária dos sócios é subjetiva, cabendo ao Fisco a verificação de alguns pressupostos que autorizam de logo ou por meio do instituto do redirecionamento, a imputação de responsabilidade ao sócio de uma sociedade limitada. Tais pressupostos, a serem comprovados pela Fazenda Pública, são, em suma, os seguintes:

-Os sócios, para quem pretende direcionar a execução fiscal, devem ter exercido, ao tempo da constituição do crédito tributário, cargo de gerência ou administração da pessoa jurídica<sup>175,176</sup>, haja vista que a responsabilidade decorre do poder de gerência e não da qualidade de sócio.

-Houve, por parte dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, prática dolosa de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou ocorreu dissolução irregular

-Estes atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto deram, efetivamente, origem ao crédito tributário em execução.

<sup>175</sup> Como bem relembra Humberto Theodoro, deve ser demonstrado além da qualidade de gerente, o seu poder de administrador, o qual deve guardar correlação com o fato gerador da obrigação tributária. “Pense-se no caso de um gerente de produção ou gerente de manutenção da máquina industrial, que evidentemente nenhuma participação tem nas vendas e recolhimento do ICMS ou do IPI”. JÚNIOR, Humberto Theodoro. Op. cit., p. 56.

<sup>176</sup> Segundo Maria Rita Ferragut, “o Fisco tem de provar, primeiramente, a autoria da infração, a partir da premissa de que o infrator não é apenas aquele que praticou materialmente o fato, mas também os que com ele colaboraram (partícipes) e os que determinaram a execução da conduta. Assim, não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, imperioso que se individualize o autor da infração, demonstrando ao menos qual o sócio geria a sociedade, e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias”. FERRAGUT, Maria Rita. **Reflexões de Natureza Material e Processual sobre Aspectos Controvertidos da Responsabilidade Tributária**. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (Org.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 206.

### 3.2.2 A Lei Complementar nº 123/2006 e a questão do inadimplemento

Como vimos de ver, a doutrina e a jurisprudência, em sua maioria, pacificaram o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade dos sócios de sociedades de capital ou mista, vez que estes não respondem pelas obrigações sociais, a não ser nos casos previstos no artigo 135.

Contudo, a questão do inadimplemento voltou a ser debatida recentemente, por ocasião da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a qual instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. O motivo do ressurgimento dessa questão encontra-se disposto no artigo 78, parágrafos 3º e 4º da aludida lei complementar, insertos já nas disposições finais e transitórias com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 78. As microempresas e as empresas de pequeno porte que se encontrem sem movimento há mais de 3 (três) anos poderão dar baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos.

§ 1º Os órgãos referidos no caput deste artigo terão o prazo de 60 (sessenta) dias para efetivar a baixa nos respectivos cadastros.

§ 2º Ultrapassado o prazo previsto no § 1º deste artigo sem manifestação do órgão competente, presumir-se-á a baixa dos registros das microempresas e as das empresas de pequeno porte.

§ 3º A baixa, na hipótese prevista neste artigo ou nos demais casos em que venha a ser efetivada, inclusive naquele a que se refere o art. 9º<sup>177</sup> desta Lei Complementar, não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores, reputando-se como solidariamente responsáveis<sup>178</sup>, em qualquer

<sup>177</sup> “Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção”.

<sup>178</sup> A título de esclarecimento, Eduardo Lima afirma que a responsabilidade imposta pela L.C nº123/06, em que pese a utilização da expressão “solidariamente”, é subsidiária, haja vista que a “ ‘baixa’ da pessoa jurídica, como diz o art. 78 da Lei Complementar n. 123/2006, combinado com o art. 9º da mesma lei, implica na extinção da pessoa jurídica, não se podendo mais, obviamente, exigir tributo de uma pessoa jurídica extinta (...) e se assim agirem, ou seja, se promoveram a extinção da pessoa jurídica, como lhes permite o art. 78 da Lei Complementar, sem a cautela prévia de promover o pagamento dos tributos devidos, ficam os sócios e administradores subsidiariamente responsabilizados, pela simples razão de que, uma vez extinta a pessoa jurídica, dela nada mais poderá ser exigido”. LIMA, Eduardo Garcia de. Op. cit., p. 143-144.

das hipóteses referidas neste artigo, os titulares, os sócios e os administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores ou em períodos posteriores.

§ 4º Os titulares ou sócios também são solidariamente responsáveis pelos tributos ou contribuições que não tenham sido pagos ou recolhidos, inclusive multa de mora ou de ofício, conforme o caso, e juros de mora.

Lecionando a respeito do assunto, Eduardo Lima questiona “em que medida estes novos dispositivos legais alteram o regime jurídico da responsabilidade tributária dos sócios e administradores das sociedades limitadas, desenhado pelos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, já analisados anteriormente?”<sup>179</sup> Analisando, então, essa questão, Eduardo Lima conclui que a sobredita lei não traz nenhuma modificação naquele regime previsto no Código Tributário Nacional referente à responsabilidade tributária dos sócios e administradores.

Para tanto, afirma que os dispositivos acima transcritos apenas inovam no sentido de possibilitar que uma microempresa ou uma empresa de pequeno porte possam ser extintas sem exibição de certidão negativa de tributos<sup>180</sup> e assevera que essa inovação trazida pela Lei Complementar nº123/2006 cinge “os seus efeitos apenas às micro e pequenas empresas, compatibilizando os seus dispositivos com a estrutura do Código Tributário Nacional, em perfeita harmonia, sem que em nada se prejudique as construções doutrinárias e jurisprudenciais já produzidas<sup>181</sup>”.

Contudo, de acordo com o advogado Gustavo Vettorato<sup>182</sup>, ao passo em que a nova legislação diminuiu as formalidades para ser dada a baixa (extinção ou inatividade) de uma micro e pequena empresa, trouxe em contraposição a alteração referente à não separação dos sócios com poderes gerenciais dos sócios cotistas, colocando-os todos em uma mesma vala, nos casos de baixa. Dessa forma, afirma ainda que “está claro que o primado da separação da pessoa jurídica (sociedade limitada – art.1052, do CC/2002) e das pessoas de seus sócios foi frontalmente abalado no caso de enquadramento da sociedade limitada no novo estatuto (Lei Complementar n. 123/2006)”.

---

<sup>179</sup> Idem, ibidem, p. 141.

<sup>180</sup> Eduardo Lima complementa afirmando que “antes, por força de vários dispositivos de leis ordinárias (...) exigia-se a exibição de comprovantes de pagamento de tributos para registro de extinção da pessoa jurídica empresária, como é o caso das sociedades limitadas”. Assim, ressalta que essa inovação traduz “um tratamento específico, concedido apenas às microempresas e empresas de pequeno porte, de modo que, para as pessoas jurídicas que não se enquadram nesses conceitos, continuam em vigor aqueles dispositivos legais anteriores, que exigem a comprovação de quitação de tributos como condição para registro de extinção regular da pessoa jurídica”. LIMA, Eduardo Garcia de. Op. cit., p. 142-143.

<sup>181</sup> Idem, ibidem, p. 144-145.

<sup>182</sup> VETTORATO, Gustavo. **As mudanças na responsabilidade tributária dos sócios com o novo Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1310, 1 fev. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9449>>. Acesso em: 11 nov. 2008.

Assim, conclui que a partir da vigência da sobredita lei ficou mais arriscado ser sócio de uma micro ou pequena empresa, tornando “menos atrativo o investimento de terceiros (propensos sócios meramente cotistas) em pequenos empreendimentos, pois eles poderão ser responsabilizados ilimitadamente em seu patrimônio pessoal pelos tributos da sociedade limitada enquadrada, mas em que não tiveram gerência”.

Indo mais além, afirma que “provavelmente, os Fiscos buscarão aplicar indistintamente o disposto no §4º, do art. 78, da Lei 123/2006, de forma separada e independente do *caput*, como tentam com o art. 135, do CTN, em desobediência aos requisitos nele impressos”. Contudo, Vettorato sustenta que o entendimento jurisprudencial quanto à aplicação do aludido parágrafo há de ser o mesmo que do *caput*, ou seja, restrito às micro e pequenas empresas no caso de sua baixa quando estiverem enquadradas como tais.

A bem da verdade, em relação às conclusões de Vettorato, pode-se dizer que a multicitada Lei Complementar, em relação ao disposto no artigo 78, trouxe um efeito contraditório à previsão Constitucional contida no artigo 170, IX de nossa Carta Magna, em relação ao princípio da Ordem Econômica que estabelece o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Dessa forma, a Lei Complementar nº 123/06, nos termos do artigo 146, III, “d” de nossa Constituição Federal, trouxe, no que pertine à responsabilidade de sócios, repise-se, um tratamento diferenciado em relação à regra geral de responsabilização prevista pelo Código Tributário Nacional, mas não favorecido, vez que não há a mesma limitação prevista no artigo 135 do Código Tributário<sup>183</sup>.

---

<sup>183</sup> Nesse sentido, cabe trazer à baila um trecho da decisão monocrática proferida em 16/09/2008 pelo Exmo. Sr. Desembargador Álvaro Eduardo Junqueira, do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que nos autos do Agravo de Instrumento nº [2008.04.00.035496-9](#), ponderou o seguinte:

“Em verdade, a lei se adapta a uma nova realidade, e o legislador reconhece a necessidade de estar atento às inúmeras situações de dissolução de fato de empresas, tendo em vista a atual conjuntura econômica do país, em especial a enorme carga tributária. A dissolução de fato, portanto, nesse contexto, já não pode ser considerada irregular, mostrando-se imprescindível, para a configuração da sua ilicitude, prévio procedimento administrativo ou judicial para apuração da conduta irregular do sócio, aliás, como previsto na lei complementar. Essa verificação de responsabilidade não destoaria daquela anteriormente referida, sendo igualmente necessária a análise do elemento subjetivo, pois não pode ser considerada irregular a dissolução de fato onde não restar comprovado a conduta ilícita, com distraimento de bens em detrimento dos credores, consoante explicitado, mesmo porque a novel legislação complementar não pode sofrer exegese dissociada do artigo 135, caput, do CTN, mola mestra de toda a problemática referente à responsabilidade subsidiária das pessoas elencadas nos respectivos incisos, que, insofismavelmente, é subjetiva, até a teor do posicionamento pretoriano majoritário. Concluo também, interpretação colidente com o raciocínio cogitado vai de encontro ao tratamento diferenciado das empresas e microempresas, objetivando incentivá-las pela simplificação das obrigações tributárias e administrativas, previdenciárias e creditícias ou pela eliminação ou mitigação delas, artigos 170, IX, c/c 179, ambos da CF/88. Observada a interpretação literal da Lei Complementar nº 123/2006, inevitavelmente cairemos no agravamento da situação dos sócios das pequenas e microempresas, em relação às empresas

Corroborando com aquele entendimento jurisprudencial ao qual alude Vettorato, Hugo de Brito afirma que “é evidente que as regras albergadas pelos parágrafos devem ser entendidas em relação ao que está estabelecido na cabeça do artigo. Isto é pacífico na hermenêutica jurídica. As regras dos §§ 3º e 4º, do art. 78, da Lei Complementar nº 123/2006, não se projetam para além do universo desenhado pela cabeça do artigo. Assim, não podem implicar alteração do que vem sendo afirmado pela jurisprudência dos Tribunais<sup>184</sup>”.

Nesse sentido também leciona Leandro Paulsen, quando afirma que “a invocação de tal dispositivo pelo Fisco, note-se, só pode ocorrer relativamente a débitos de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL que tenha sido baixada sem o pagamento dos tributos. Em todos os demais casos, continua aplicável o art.135 do CTN<sup>185</sup>”.

Contudo, há quem, por outro lado, entenda que a Lei Complementar nº 123/2006 trouxe um importante precedente para que o inadimplemento seja efetivamente considerado infração de lei, para fins de responsabilização dos sócios. Nesse sentido, Hugo de Brito cita o entendimento de Anderson Furlan, o qual sustenta que “Agora, com o advento da Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006, creio que os Tribunais certamente reverterão o entendimento acerca do assunto, passando novamente a considerar como ‘infração de lei’ o não pagamento de tributos devidos e, por conseguinte, a necessária e inafastável responsabilização do sócio-gerente pelos débitos tributários<sup>186</sup>”.

---

**de grande e médio porte, porque passíveis de responsabilização objetiva pela "simples falta de recolhimento" dos tributos, verdadeiro contra-senso diante do arquétipo de normas tributárias positivadas.** Em realidade, a leitura que faço do § 3º do artigo 78 da LC nº 123/2006 é a seguinte: ‘§ 3º A baixa, na hipótese prevista neste artigo ou nos demais casos em que venha a ser efetivada, inclusive naquele a que se refere o art. 9º desta Lei Complementar, não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento E da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores, reputando-se como solidariamente responsáveis, em qualquer das hipóteses referidas neste artigo, os titulares, os sócios e os administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores ou em períodos posteriores’”..

<sup>184</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 595.

<sup>185</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 954.

<sup>186</sup> Anderson Furlan, **A LC nº 123/2006 e a Responsabilidade Tributária**, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, maio de 2007, nº 140, p.11. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008, pág. 595.

Assim, o mesmo Anderson Furlan Freire da Silva, Exmo. Sr. Juiz Federal no Paraná, já decidiu, nos autos do processo de Execução Fiscal nº 2000.70.03.002633-9 (PR)<sup>187</sup>, da seguinte maneira :

“2.2. Ilegitimidade passiva "ad causam" e responsabilidade tributária.

As teses de ilegitimidade passiva e responsabilidade tributária deduzidas pelo excipiente, na verdade, não só se confundem, mas se vinculam. Por tal motivo, serão analisadas e decididas conjuntamente neste tópico.

(...)

Agora, com o advento da Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, creio que os Tribunais certamente reverão o entendimento acerca do assunto, passando novamente a considerar como "infração de lei" o não-pagamento de tributos

<sup>187</sup> Nessa mesma decisão, o Exmo Juiz utilizou, erroneamente a nosso ver, os seguintes fundamentos: “A situação, em resumo, é a seguinte: desde sempre o Código Tributário Nacional previu que o não-pagamento de tributos por determinados sujeitos passivos acarreta a responsabilidade tributária de terceiras pessoas (arts. 134 e 135). Esta situação restou reforçada por outras disposições normativas, como, por exemplo, o art. 13 da Lei nº 8.620/93 (Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.). A premissa e fundamento lógico e inafastável da responsabilidade era - e continua sendo - a infração à lei. Assim, os administradores e sócios-gerentes que infringissem a lei, seriam responsabilizados pelos tributos devidos pela pessoa jurídica. Sendo o tributo uma obrigação legal, ex lege, obviamente que o seu não-pagamento consubstancia "infração à lei". Em outras palavras, o tributo, instituído e lastreado no princípio da legalidade - princípio tão venerado quando se sustenta a inconstitucionalidade das mais variadas espécies tributárias - encerra em sua estrutura normativa uma ordem para pagar determinada quantia se e quando acontecido o fato descrito na hipótese. Isso porque as normas jurídicas destinadas a disciplinar os comportamentos sociais, ou seja, as normas de conduta, são estruturadas em forma de imperativos hipotético-disjuntivos. Toda norma de conduta deve prever a hipótese, a disposição ou consequência e a sanção. Logo, acontecendo determinado ato ou fato, deve ocorrer determinada consequência prevista, sob pena de sanção. (...) Mas a jurisprudência, apesar de um início promissor, começou a vacilar quanto ao significado de "infração à lei". Surgiu o entendimento - respaldado por uma certa "interpretação sistemática" - que deixar de pagar tributos não caracteriza "infração à lei". Entender que descumprir o mandamento da norma que impõe o pagamento de determinado tributo não caracteriza "infração à lei", demanda, por certo, alguma dose de acrobacia exegética. (...)

Bem por isso, os sócios-gerentes, assim como os titulares de firma individual, devem também figurar no pólo passivo da execução fiscal, uma vez que solidariamente responsáveis pelos tributos não pagos ou recolhidos. O inadimplemento do tributo, por constituir infração de lei, sempre fora causa para a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes das empresas, nos termos do art. 135, III do Código Tributário Nacional. Por entender desta forma, este julgador, em vários processos, vinha deferindo os requerimentos de inclusão dos sócios-gerentes e titulares no pólo passivo das execuções. Assim, passavam eles a figurar nas execuções ao lado das pessoas jurídicas devedoras, estas, na sua grande maioria, sem qualquer patrimônio ou com as atividades encerradas irregularmente.

Ocorre que os sócios-gerentes ou titulares das pessoas jurídicas, ao recorrerem das decisões deferindo a inclusão, acabavam obtendo êxito junto ao Tribunal, conseguindo reverter a situação. Em vista disso, curvando-me ao entendimento das instâncias superiores, passei a decidir pela inclusão apenas nos casos de existência de indícios de dissolução irregular da sociedade.

Agora, com o advento da Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, creio que os Tribunais certamente reverão o entendimento acerca do assunto, passando novamente a considerar como "infração de lei" o não-pagamento de tributos devidos, e, por conseguinte, a necessária e inafastável responsabilização do sócio-gerente pelos débitos tributários. Com efeito, a Lei Complementar nº 123/2006, instituidora do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, ratificou em seu art. 78, §§ 3º e 4º, a letra e o espírito do disposto no art. 135, III do Código Tributário Nacional

(...)

Não se trata de interpretação analógica ou extensiva, mas da simples constatação de que os parágrafos retro transcritos apenas elucidam - como já fizeram outros textos legais - uma norma cogente do Código Tributário Nacional, uma norma que está no substrato de toda legislação tributária e encontra respaldo constitucional, qual seja, de que o não-pagamento de tributo se trata de infração à lei e à Constituição, ensejando a responsabilidade de terceiros relacionados ao fato gerador, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

A bem da verdade, repetiu o legislador complementar com outras palavras o que sempre esteve escrito no Código Tributário Nacional. Quicá assim convença a renitente jurisprudência que a responsabilidade pessoal dos

devidos, e, por conseguinte, a necessária e inafastável responsabilização do sócio-gerente pelos débitos tributários.(...) Com efeito, a Lei Complementar nº 123/2006, instituidora do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, ratificou em seu art. 78, §§ 3º e 4º, a letra e o espírito do disposto no art. 135, III do Código Tributário Nacional (...) Destaca-se, inicialmente, tratar-se de lei complementar, da mesma estatura normativa do Código Tributário Nacional. A interpretação do artigo conduz à inarredável conclusão de que a simples falta de recolhimento de tributos se caracteriza como uma irregularidade (tanto que o legislador incluiu a falta de recolhimento no gênero "outras irregularidades"), ou melhor, infração à lei, que implica na responsabilidade solidária das pessoas indicadas. Para não restar dúvidas, o mesmo comando normativo foi novamente repetido no §4º.

Assim, se para as micro e pequenas empresas, que gozam de proteção legal, há lei complementar prevendo a responsabilidade solidária dos sócios ou administradores por tributos ou contribuições não pagos, com muito mais razão deverão ser responsabilizados os sócios-gerentes das empresas comuns, cujo faturamento é maior e, por isso, não necessitam de tratamento diferenciado.

(...)

Portanto, não há se falar em ilegitimidade passiva 'ad causam' posto que caracterizada a responsabilidade tributária, nos termos dos artigos 121, inciso II, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional”.

Contudo, felizmente nos parece que a jurisprudência não está revendo o entendimento consolidado de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, a ensejar a responsabilização dos sócios e administradores, aplicando a Lei Complementar nº123/06 tão-somente às micro e pequenas empresas.

### 3.2.3 A inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93

---

sócios-gerentes e administradores pelo não-pagamento dos tributos pela pessoa jurídica traduz em concretização do dever fundamental de pagar tributos decorrente da Constituição Federal, uma vez que os tributos pagos pelos contribuintes financiam os gastos públicos estatais e representam a face oculta dos direitos fundamentais. Se por um lado a ordem constitucional impõe a observância da função social da propriedade e prestigia a livre iniciativa, não menos certo que por outro lado os riscos financeiros são insitos à maioria dos empreendimentos comerciais, industriais e de prestação de serviços. Nesta perspectiva, afigura-se despropositado instituir uma forma supra legal de financiamento e incentivos fiscais destinados a estabelecimentos que passam por dificuldades financeiras normais a qualquer empreendimento.

Caso a empresa não tenha condições de se firmar no mercado competitivo, resta ao empreendedor desistir do negócio. Pretendendo insistir, cabe-lhe gerenciar suas obrigações relativamente ao fluxo de caixa, inclusive mediante a injeção de recursos. Dentro da normalidade da ordem econômica e financeira, tem a empresa contribuinte a obrigação de buscar formas alternativas de sobrevivência antes de optar pela fácil via do inadimplemento tributário. Essa deve ser a última via de acesso à sobrevivência da empresa. Antes de se socorrer dela, indispensável a demonstração de que foram feitas tentativas no sentido de se diminuir gastos e buscar recursos na tentativa de normalização da saúde financeira da empresa. Empréstimos, financiamentos, demissão de empregados, redução de pro labore, venda de bens pertencentes à pessoa jurídica e aos sócios, configuram medidas essencialmente necessárias e propiciadoras de eventual reconhecimento, na esfera criminal (e apenas nessa), de inexistência de conduta diversa quanto ao pagamento dos tributos”.

Questão muito discutida perante a doutrina e, principalmente, perante a jurisprudência, diz respeito à constitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 – que altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências – o qual dispõe o seguinte, *in verbis*:

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

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

Assim, segundo Itamar Gaino<sup>188</sup> a referida norma indica a responsabilidade de todos os sócios da sociedade limitada, sejam os comuns, sejam aqueles com poder de gerência, caracterizando uma antinomia ou conflito entre essa norma e o artigo 135, inciso III, ocasionando dúvidas a respeito de qual delas se aplica – em relação a débitos da pessoa jurídica junto à Seguridade Social – se a do CTN, de incidência restrita aos sócios com poder de gerência, ou esta da Lei nº 8.620/93, relativa a todos os sócios.

Contudo, antes de se adentrar no mérito da questão, alguns aspectos iniciais devem ser abordados.

Conforme restou devidamente analisado no primeiro capítulo, uma das principais características inerentes às sociedades limitadas é a responsabilidade dos sócios limitada ao valor de suas quotas, podendo responder eventualmente pela integralização do capital social, de forma solidária.

Todavia, como nos ensina Matias, “a legislação comercial, cuja natureza é de lei ordinária, ao definir o padrão de responsabilidade dos sócios, elemento essencial de cada tipo societário, atribui responsabilidade genérica. Assim, passam a responder os sócios ou administradores em face de obrigações de qualquer natureza, inclusive tributárias<sup>189</sup>”.

Assim, quanto à limitação de responsabilidade dos sócios no âmbito das sociedades limitadas, temos por certo que se trata de responsabilidade genérica, como visto, e não absoluta, na medida em que pode ser mitigada, principalmente quando é utilizada para encobrir fraudes ou abusos de direito.

<sup>188</sup> GAINO, Itamar. Op. cit., p. 61.

<sup>189</sup> MATIAS, João Luis Nogueira. **Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 73.

Em relação à matéria tributária, nossa Lei Maior – a Constituição Federal de 1988 – enrijeceu a formalidade legislativa quanto ao estabelecimento de normas gerais, senão vejamos:

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.”

Desse modo, conforme bem expõe Hugo de Brito Segundo, “a responsabilidade tributária não é matéria de livre criação e alteração pelo legislador infraconstitucional. A Constituição Federal de 1988 estabelece, implícita ou explicitamente, limitações às quais a produção normativa inferior relativa ao tema está adstrita<sup>190</sup>”.

Nessa esteira de raciocínio, Matias assevera que “na forma do que requer o artigo 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal, a legislação que estabelecer normas sobre responsabilidade tributária deverá se revestir obrigatoriamente da forma de lei complementar. Tal exigência, penso, é estabelecida como maior garantia do contribuinte, ante a maior dificuldade do Fisco em estabelecer padrões mais amplos de responsabilidade<sup>191</sup>”.

Sobre esse assunto, Ives Gandra afirma que “uma das mais relevantes conquistas, na sistematização do Direito Tributário no país, foi a outorga de um instrumento constitucional estabilizador para conformar suas normas gerais, que é a lei complementar. Dotado de tríplice função, tal veículo de hierarquia intermédia entre a Constituição Federal e a legislação ordinária dos entes impositivos, em que pese opiniões em contrário, tem na primeira e mais relevante destinação (estabelecer normas gerais) a sua eleição como o principal instituto constitucional em matéria tributária<sup>192</sup>”.

Dessa forma, não há nenhuma discussão acerca das normas de responsabilidade impostas pelo Código Tributário Nacional, encontrando-se este em consonância com aquela previsão constitucional, haja vista que, conforme nos relembra o próprio Ives Gandra<sup>193</sup>, se trata de lei complementar – ou melhor, tem a eficácia de lei complementar, apesar de nascido pela veiculação ordinária – por força do princípio da recepção constitucional.

<sup>190</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **TRIBUTO – Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET**. Rio-São Paulo-Fortaleza: ABC Editora, 2002, p. 113.

<sup>191</sup> MATIAS, op. cit., p. 73.

<sup>192</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 84.

<sup>193</sup> Idem, *ibidem*, p. 85.

Segundo as lições de Matias, “a legislação tributária pode ampliar a responsabilidade dos sócios e administradores de sociedades comerciais, como é feito pelo Código Tributário Nacional (artigos 134 e 135) e por legislação especial<sup>194</sup>”.

Neste ponto, fica a dúvida sobre se a lei que porventura tratar dessa matéria deva ser necessariamente complementar ou se pode ser ordinária. Vimos que Hugo de Brito Segundo e Matias defendem a necessidade do regramento da matéria por lei complementar. Já Marcos Neder e Eduardo Telles defendem a possibilidade de que uma lei ordinária verse sobre responsabilidade tributária, desde que esteja em consonância com as normas gerais do Código Tributário Nacional.

Com efeito, Neder afirma que “a liberdade da lei ordinária para a eleição do administrador ou sócio como responsável solidário de forma objetiva encontra limites no texto constitucional e no próprio CTN, não sendo possível afastar os pressupostos de culpa ou dolo dos arts. 135 (responsabilidade pessoal de terceiros) e 137 (responsabilidade pessoal por infrações) do CTN<sup>195</sup>”. E para Eduardo Telles, “a possibilidade de lei ordinária prever outras hipóteses de responsabilidade tributária afora aquelas já previstas no Código Tributário Nacional está expressamente prevista no próprio artigo 128 do Código.<sup>196</sup>”

Assim, vê-se que as normas de responsabilização tributária de sócios e administradores devem estar em consonância com a regra geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional.

Com efeito, outro questionamento que se faz pertinente no momento é saber se os débitos junto à Seguridade Social, dos quais versa o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 possuem natureza tributária. Em verdade, a jurisprudência<sup>197</sup> e a doutrina majoritária entendem que sim,

<sup>194</sup> MATIAS, op. cit., p. 73.

<sup>195</sup> NEDER, Marcos Vinicius. **Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões Acerca de seu Conceito**. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Org.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 35.

<sup>196</sup> TELLES, Eduardo Maccari. **Responsabilidade Tributária na Execução Fiscal**. ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Org.) - Grupo de Debates Tributários do Rio de Janeiro – GDT-Rio. **Execução Fiscal – Aspectos Polêmicos na Visão dos Juízes, Procuradores e Advogados**. Editora Lumen Júris: Rio de Janeiro, 2008, p. 112.

<sup>197</sup> “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE. SÚMULA Nº 07/STJ. **TRIBUTO DEVIDO À SEGURIDADE SOCIAL. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 13 DA LEI Nº 8.620/1993. APLICAÇÃO CONJUNTA COM O ARTIGO 135 DO CTN. OBRIGATORIEDADE.**

(...)

(AgRg no REsp 1052246/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 27/08/2008)”

“**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO. ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93. ARTS. 135, III, E 146, III, "B", DO CTN. ARTS. 1.016, 1.052 E 1.053 DO CC. RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTE.**

enquadrando-os como uma espécie de contribuição social. Em defesa dessa corrente, encontra-se Hugo de Brito, para o qual a contribuição social é a “espécie de tributo com finalidade constitucionalmente<sup>198</sup> definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social<sup>199</sup>”.

Dessa forma, cumpre neste momento enfrentarmos o mérito da questão e analisar a constitucionalidade ou não do referido dispositivo, demonstrando se a aludida norma é ou não compatível com o sistema tributário.

Para Sueli Baptista, apesar da imputação de responsabilidade a todos os sócios não ser a melhor técnica jurídica adotada – vez que se deveria conferir tratamento diferenciado aos sócios majoritários – é possível ser promovida a execução fiscal “diretamente contra o sócio, ainda que solvável a limitada, tendo em vista a solidariedade expressa na legislação. Portanto, *in casu*, dispensa-se a regra da subsidiariedade. De fato, a assertiva está em consonância com o postulado básico e fundamental do nosso ordenamento jurídico, segundo o qual a regra excepcional somente é aplicável mediante expressa previsão legal<sup>200</sup>”.

Contudo, a nosso ver a opinião de Sueli, *data venia*, é totalmente desprovida de razão e, felizmente, não é o entendimento adotado pela doutrina majoritária.

Com efeito, Eduardo Telles, assim como Sueli Baptista, não vislumbra nenhuma incompatibilidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 com o sistema jurídico. Como visto acima, Telles defende a possibilidade de lei ordinária estabelecer hipóteses de responsabilidade

---

(...)

(AgRg no REsp 933.964/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJ 28/06/2007 p. 889)”

<sup>198</sup> “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.(...)”

<sup>199</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pág. 419.

<sup>200</sup> SOUSA, Sueli Baptista de. **Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 102.

tributária, e afirma que não há nenhuma violação à responsabilidade traçada no art. 135, III, do Código Tributário Nacional que pudesse impedir a edição do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, visto que os artigos tratam de responsabilidades distintas.

Todavia, conclui que o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 é inconstitucional, “não por violar o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, mas sim o art.128 do mesmo Código, ao não respeitar um dos requisitos para a atribuição de responsabilidade tributária, qual seja, a existência de vinculação do indicado como responsável com o fato gerador da obrigação tributária<sup>201</sup>”.

De acordo com Gustavo Diniz<sup>202</sup>, a mencionada lei ordinária cometeu um excesso, indo além do disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional. Por isso, entende que além o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 deve ser aplicado em consonância com as disposições do artigo 135 do Código Tributário Nacional, devendo-se interpretá-lo restritivamente para firmas individuais, sociedades limitadas e sociedades anônimas – vez que são as únicas enumeradas no dispositivo –, haja vista que a extensão da norma para todos os tipos societários ofenderia o princípio da legalidade e a interpretação orientada pelos artigos 111 e 112 do Código Tributário.

Eduardo Lima assevera que a competência do legislador ordinário refere-se às regras de conduta, não cabendo a instituição de regras de estrutura, dentre as quais se incluem as regras de responsabilidade, previstas nos artigos 124 e 128 a 138 do Código Tributário Nacional, tendo estas sido incorporadas à ordem jurídica como força de lei complementar. Assim, como essa matéria pertinente às normas gerais de responsabilidade dos sócios é reservada à lei complementar, “configurando-se uma limitação constitucional ao poder de tributar, de modo que o art. 13 da Lei n. 8.620/1993, veiculado através de lei ordinária, é incompatível com o sistema tributário<sup>203</sup>”.

Lima ainda complementa afirmando que “se trata de evidente equívoco supor que a solidariedade tributária, no caso das contribuições sociais, é tratada por lei ordinária, por conta do regramento especial contido nas Leis ns. 8.212/1991 e 8.213/1991, sendo as normas veiculadas no Código Tributário Nacional meramente subsidiárias<sup>204</sup>”.

<sup>201</sup> TELLES, Eduardo Maccari. **Responsabilidade Tributária na Execução Fiscal**. ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Org.) - Grupo de Debates Tributários do Rio de Janeiro – GDT-Rio. **Execução Fiscal – Aspectos Polêmicos na Visão dos Juízes, Procuradores e Advogados**. Editora Lumen Júris: Rio de Janeiro, 2008, pág. 112.

<sup>202</sup> DINIZ, Gustavo Saad. **Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas**. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 198-199.

<sup>203</sup> LIMA, Eduardo Garcia de. Op. cit., p. 165-166.

<sup>204</sup> Idem, ibidem, p. 168.

Nesse ponto, urge trazer à baila os ensinamentos de Hugo de Brito Segundo, para quem “inteiramente desprovidas de validade, portanto, são as disposições da Lei nº 8.212/91, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretendem alargar a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas<sup>205</sup>”.

Ferragut afirma que “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 contas de fatos-signos presuntivos de riqueza praticados por outrem. A cobrança é confiscatória<sup>206</sup>”.

Em suas lições, Itamar Gaino não fala em inconstitucionalidade, mas defende a aplicação do princípio segundo o qual *lex superiori derogat lex inferiori*, prevalecendo o artigo 135, III do Código Tributário Nacional – com status de lei complementar – em detrimento do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 – lei ordinária – e, assim, qualificando-se como responsável tributário apenas o sócio que possui poder de direção da sociedade limitada.

Dessa forma, complementa Gaino, “do mesmo modo que acontece no caso de responsabilidade perante o fisco, a legitimidade passiva é da sociedade limitada, em cujo nome é extraída a certidão da dívida pelo INSS. Os atos executórios podem ser redirecionados contra o sócio-gerente ou administrador, competindo-lhe a apresentação de defesa por meio de embargos à execução<sup>207</sup>”.

Registre-se, por oportuno, que o entendimento dos Tribunais tem sido proferido em desfavor do artigo 13 da Lei nº 8.620/93. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por exemplo, afastou a constitucionalidade do aludido dispositivo, senão vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL. ARTIGO 13 DA LEI N.º 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADE REDIRECIONAMENTO DO FEITO CONTRA SÓCIO-COTISTA. IMPOSSIBILIDADE. 1. **O art. 13 da Lei nº 8.620/93 teve sua constitucionalidade afastada pelo Plenário desta Corte, em 28 de junho de 2000, por ocasião do julgamento da argüição de inconstitucionalidade no Agravo de Instrumento nº 1999.04.01.096481-9/SC.** 2. Tendo em conta a literalidade do art. 135, inc. III, do CTN, a responsabilidade tributária pode ser atribuída àqueles que, dentre outros requisitos, possuem a condição jurídica e/ou fática de gestores da empresa. Excluem-se de plano os que são simplesmente sócios da pessoa jurídica de direito privado, pois o que interessa é a condução dos negócios da empresa. (TRF4,

<sup>205</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Execução Fiscal e a Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **TRIBUTO – Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET**. Rio-São Paulo-Fortaleza: ABC Editora, 2002, p. 114.

<sup>206</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 131.

<sup>207</sup> GAINO, Itamar. Op. cit., p. 63.

AC 2006.72.05.001045-9, Segunda Turma, Relatora Marciane Bonzanini, D.E. 26/03/2008)

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça não se posicionou sobre sua inconstitucionalidade<sup>208</sup>, mas afastou sua aplicação às sociedades limitadas, em magnífica decisão, dessa forma ementada:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA 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. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

1. Tratam os autos de agravo de instrumento movimentado pelo INSS em face de decisão proferida pelo juízo monocrático que indeferiu pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra empresa Assistência Universal Bom Pastor. O TRF/3ª Região, sob a égide do art. 135, III, do CTN, negou provimento ao agravo à luz do entendimento segundo o qual o inadimplemento do tributo não constitui infração à lei, capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios. Recurso especial interposto pela Autarquia apontando infringência dos arts. dos arts. 535, II, do CPC, 135 e 136, do CTN, 13, caput, Lei 8.620/93 e 4º, V, da Lei 6.830/80.

(...)

3. 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.

4. **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.

5. 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

<sup>208</sup> “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DO NOME DO SÓCIO NA CDA. TRIBUTO DEVIDO À SEGURIDADE SOCIAL. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 13 DA LEI Nº 8.620/1993. APLICAÇÃO CONJUNTA COM O ARTIGO 135 DO CTN. OBRIGATORIEDADE. ART. 97 DA CF/88. INEXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I - O artigo 13 da Lei nº 8.620/93, que impõe ao sócio a solidariedade pelas dívidas da empresa junto à Seguridade Social, não deve ser aplicado isoladamente, nem mesmo com a simples conjugação ao artigo 124, II, do CTN.

II - Para a aplicação do referido dispositivo é indispensável que estejam presentes as situações previstas no artigo 135 do CTN, ou seja, que o sócio responsabilizado tenha praticado atos com excesso de poderes; com infração à lei ou ao contrato social. Precedentes: AgRg no REsp nº 990.615/BA, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 23.04.2008, AgRg no Ag nº 921.362/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 31.03.2008 e REsp nº 698.960/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 18.05.2006.

III - Não houve a declaração de inconstitucionalidade, a ensejar a aplicação do art. 97 da CF/88, o qual cuida da reserva de plenário, mas sim, a adequação da lei ao caso concreto. Precedentes: AgRg no REsp 924.327/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 13/08/2007 e REsp nº 446.393/PB, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 03/08/2006.

IV - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1050868/BA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 27/08/2008)”

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.**

6. 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.

**7. 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.**

**8. 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.**

9. Recurso especial improvido.

(REsp 717717/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/09/2005, DJ 08/05/2006 p. 172)

É certo que igualmente há divergências a respeito da matéria, havendo entendimentos em sentido contrário inclusive por parte de alguns Órgãos julgadores no âmbito de um mesmo Tribunal. É o caso do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em que a Sétima Turma tem entendido pela aplicação da responsabilidade dos sócios de forma solidária, nos termos do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, enquanto que a Oitava Turma tem exigido a interpretação desse dispositivo em consonância com o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, como se pode ver a seguir:

PREVIDENCIÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR E DO SÓCIO DA DEVEDORA - EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO: IMPOSSIBILIDADE - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INTERNO PROVIDO.

(...)

2-Deixa de ser co-responsável o sócio-gerente que, no curso da EF, quita o débito da sociedade referente ao período em que atuara como diretor. Apesar disso, tratando-se de dívida previdenciária, subsiste a responsabilidade tributária solidária (e subsidiária) prevista no art. 13 da Lei n. 8.620/93 (fundada no art. 124, II, do CTN) se o indivíduo permanece como sócio da pessoa jurídica no período relativo à dívida remanescente.

3-A responsabilidade tributária do sócio da pessoa jurídica com dívida previdenciária é solidária e subsidiária. Responde primeiramente a pessoa jurídica e seus bens. Se não satisfeito o crédito previdenciário, cobra-se do(s) administrador(es) que geria(m) a sociedade no período do débito. Se, por fim, sobejar crédito, busca-se (subsidiariamente, portanto) o patrimônio dos demais sócios.

4-Para que seja possível eventual direcionamento da cobrança do débito remanescente ao sócio agravado, não pode ser excluído do pólo passivo da EF.

5-Agravo interno provido: mantido o agravado no pólo passivo.

6-Peças liberadas pelo Relator, em 26/08/2008, para publicação do acórdão.

(AGTAG 2008.01.00.025809-7/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma,e-DJF1 p.373 de 10/10/2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO.

I - Para que haja responsabilidade pessoal do sócio, gerente ou administrador, deve a Fazenda comprovar que o sócio, contra quem pretende seja redirecionada a execução fiscal, exercia, ao tempo da constituição do crédito tributário, o cargo de gerência ou de administrador da pessoa jurídica.

II - Por outro lado, para o pretendido redirecionamento da execução contra os sócios, deve restar comprovado o elemento subjetivo, uma vez que a responsabilidade do sócio não é objetiva. Deve estar comprovado que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto, ou ainda, que tenha ocorrido a dissolução irregular da sociedade.

III - Nem mesmo o fato do art. 13 da Lei nº 8.620/93 afirmar que "o titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social", é suficiente para legitimar a responsabilidade do sócio, posto que somente pode ser interpretado em consonância com o art. 135 do CTN.

IV - Agravo de instrumento não provido.

(AG 2007.01.00.047841-5/BA, Rel. Juiz Federal Osmane Antônio Dos Santos, Oitava Turma,e-DJF1 p.549 de 22/08/2008)

Por fim, vale registrar a observação proferida por Marcos Neder, no sentido de que “a inconstitucionalidade da Lei nº 8.620/93 foi ainda questionada por meio da ADIn nº 3.672 que se encontra pendente de apreciação pelo pleno da Suprema Corte<sup>209,210,211</sup>”.

<sup>209</sup> NEDER, Marcos Vinicius. **Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões Acerca de seu Conceito**. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Org.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 36.

<sup>210</sup> Em verdade, há duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade que questionam a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 tramitando no Supremo Tribunal Federal: a ADIn nº 3672 e a ADIn nº 3642.

Na petição inicial da ADIn nº 3672, a requerente – Confederação Nacional da Indústria – pondera que “as expressões ‘e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada’ contida no artigo 13, cabeça, e ‘os acionistas controladores’ contida logo no início do parágrafo único são inconstitucionais porque, a um só tempo violam o comando de unidade das regras gerais de direito tributário, decorrente da epígrafe do Capítulo I do Título VI da Constituição, ‘Do Sistema Tributário’, violam a regra de competência estabelecida pelo artigo 146, III e sua letra b, da Constituição e violam a liberdade de iniciativa econômica, prevista no artigo 170 da Constituição, pois estabelecem restrição não razoável e desproporcional”. In: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3672&processo=3672>>

Já na petição inicial da ADIn nº 3642, a requerente – Confederação Nacional do Transporte (CNT) – alega que as expressões “e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada” e “os acionistas controladores” são maculadas por “inconstitucionalidade formal, por invadir área reservada à lei complementar (CF, art. 146, III, b e inconstitucionalidade material, por ofensa aos princípios da isonomia (quer entre os contribuintes – CF, art.150, II; quer entre os entes políticos – CF, art. 19, III), da razoabilidade e da proporcionalidade (estes últimos implícitos, mas igualmente vinculantes)”. In: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3642&processo=3642>>

<sup>211</sup> Impende destacar que em ambas as ADIn’s o parecer do Procurador-Geral da República foi pela improcedência do pedido. Eduardo Lima traz em sua obra alguns trechos do Parecer Ministerial proferido nos autos da ADIn nº 3672, dos quais extraímos os seguintes:

“13. Antes de adentrar a questão referente à interpretação do dispositivo constitucional antes transcrito, há de se destacar que a disciplina relativa às contribuições para a seguridade social é, por força do art.195, da Constituição da República, matéria a ser tratada por lei ordinária, na medida em que somente cabe a exigência de lei complementar nos casos expressamente previstos na Carta Constitucional.

A título de ilustração, ressaltamos a existência de dispositivo semelhante ao da lei nº 8.620/93, qual seja o Decreto-Lei nº 1.736/1979, que, em seu artigo 8º estabelece que “são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.”

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça igualmente entende que esse dispositivo deve ser analisado à luz do artigo 135 do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE.

1. A responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade.

2. Não importa se o débito é referente ao IPI (DL n. 1.739/79). O ponto central é que haja comprovação de dissolução irregular da sociedade ou infração à lei praticada pelo sócio-gerente.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 910.383/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/06/2008, DJe 16/06/2008)

### 3.2.4 A responsabilidade imposta pelo artigo 135 e a Teoria da Desconsideração da Pessoa Jurídica

---

14. Assim, no tocante às contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, cabe à lei ordinária fixar os sujeitos passivos da obrigação, em cujo lugar esta mesma lei pode estabelecer a figura do substituto legal tributário.

(...)

16. Contudo, aponta o requerente eventual violação ao retrotranscrito art.146, inciso III, b, da Constituição da República, o que demanda a análise do dispositivo.

17. Com efeito, a previsão acerca da responsabilidade solidária dos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada, assim como a previsão acerca da responsabilidade dos acionistas controladores, não pode, ao contrário do entendimento manifestado pela Confederação Nacional da Indústria, ser enquadrado nos termos das normas gerais do direito tributário.

(...)

20. Das lições acima transcritas, depreende-se que a Lei Maior não impõe que a definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária (diretos e indiretos) se dê através de lei complementar, razão pela qual não se pode concluir pela procedência da alegação de vício formal de inconstitucionalidade das expressões atacadas.

(...)

25. Além da constatação de que a matéria referente à responsabilidade passiva tributária, assim como a disciplina acerca da solidariedade tributária, devem constar em texto de lei ordinária, no caso das contribuições sociais, as normas veiculadas no Código Tributário Nacional são meramente subsidiárias, haja vista o regramento especial inscrito na lei 8.620/1993, que alterou as Leis ns. 8.212 e 8.213/1991”. LIMA, 2008, págs. 159-162.

Conforme visto anteriormente, o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional retrata um dos dispositivos legais de maior relevância neste presente estudo, comportando diversos tipos de análise a respeito de seu teor. Desse modo, um dos questionamentos levantados pela doutrina, a respeito deste artigo, seria se a responsabilidade imposta pelo mencionado artigo corresponderia ou não à teoria da desconsideração da pessoa jurídica positivada no âmbito do direito tributário.

Ana Caroline Ceolin, analisando a norma contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional sob esse prisma, afirma que “muito embora alguns autores arrolem-na como hipótese de desconsideração da pessoa jurídica, estabelece a responsabilidade pessoal e direta dos administradores das sociedades por cotas e por ações<sup>212</sup>”. E assim, conclui que:

“Não é mister, portanto, desconsiderar a personalidade do ente social para responsabilizar-se tributariamente seus diretores. Demonstrada a atuação ilícita do sócio-gerente nos moldes do art. 135 do CTN, ele responderá pessoalmente pelo tributo devido pela sociedade por força da sanção contida nesse dispositivo legal e não da aplicação da teoria da desconsideração. Sendo norma especial, o dispositivo em comento há de reger a responsabilidade tributária dos diretores ou sócios-gerentes das sociedades por cotas e por ações. Em hipótese alguma, poderá ser substituído por aquela teoria, muito menos em situações fáticas não compreendidas em seu corpo normativo<sup>213</sup>”.

José Otávio Vaz afirma categoricamente que o Direito Tributário não aceita, em tese, a desconsideração da personalidade jurídica, haja vista que

em Direito Tributário, a Lei (arts. 128 a 138 do CTN) já prevê quem será o obrigado ao adimplemento da obrigação tributária. Tal atribuição de responsabilidade, entretanto, não constitui desconsideração de personalidade jurídica, propriamente dita, uma vez que, à exceção do disposto nos arts. 135 e 137, não se questiona se a sociedade foi utilizada para a prática de atos contrários ao direito, sendo a responsabilidade atribuída *ex lege*, independentemente da verificação de abuso por parte do obrigado<sup>214</sup>.

Dessa forma, conclui que “embora a doutrina e a jurisprudência acatem a desconsideração da personalidade jurídica em diversos ramos do direito, o Direito Tributário não a permite, em função do princípio da estrita legalidade, cuidando de responsabilizar,

<sup>212</sup> CEOLIN, Ana Caroline Santos. **Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 91.

<sup>213</sup> CEOLIN, op. cit., p. 91.

<sup>214</sup> Contudo, há que se ressaltar que diante desse posicionamento, Vaz deixa dois pontos em aberto – para uma eventual possibilidade de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário –, quais sejam a afirmação de que essa não incidência ocorre em tese, bem como a exceção, em relação aos artigos 135 e 137, a respeito do fato de que se pode discutir se a sociedade foi utilizada para a prática de atos contrários ao direito.

pessoalmente, o agente que pratica atos com excesso de poderes, infração da lei ou do estatuto<sup>215</sup>”.

Opinião contrária à de Vaz, quanto à possibilidade de cabimento da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário, está a de Heleno Tôrres, para quem:

a desconsideração da personalidade jurídica, para os fins de aplicação da legislação tributária, poderá ser praticada tanto quando se esteja em presença de leis especiais quanto na hipótese de aplicação de uma regra geral que a autorize, à luz de determinados pressupostos. Por esse motivo, sem lei específica que a previna, quanto ao cabimento de desconsideração em certo caso concreto, ou regra geral seus pressupostos, mediante prova da ausência de causa (dolo) e demais elementos suficientes para isolar a conduta elusiva, nenhuma desconsideração poderá ser admitida como instrumento válido para imputar aos sócios efeitos que se deveriam atribuir diretamente à pessoa jurídica<sup>216</sup>.

Contudo, Tôrres descarta a existência de indícios da teoria em análise no artigo 135, ao afirmar que este artigo, bem como o artigo 124, ambos do Código Tributário Nacional, “em nenhuma circunstância, têm o condão de permitir formas de desconsideração da personalidade jurídica<sup>217</sup>”.

---

<sup>215</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p. 88.

<sup>216</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 470.

<sup>217</sup> A respeito do artigo 135, Tôrres possui entendimento diferente do esposado pela doutrina em geral. Para ele, o mencionado artigo retrata uma forma de atribuição de responsabilidade pessoal a determinados sujeitos pelos créditos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, *mas não perante o Fisco*, e sim perante aquelas pessoas que eventualmente os representem. Sustenta ainda que “ilude-se quem pense que este artigo justifica alguma condição de procedibilidade para a desconsideração de atos, negócios ou pessoas jurídicas, e do mesmo modo aqueles que julgam ser uma atribuição de responsabilidade perante o Fisco. É certo que este artigo supõe o cumprimento das obrigações tributárias, para que posteriormente tais pessoas possam questionar o que pagaram a mais ou indevidamente não do Fisco, posto o limite do art. 118 do CTN, mas sim diretamente de tais pessoas que deram causa àquela cobrança a mais, por atos negociais. (...) Este artigo 135 (...) atribui direito aos lesados de agirem regressivamente contra aqueles que lhe causaram danos com a constituição de obrigações tributárias decorrentes de ‘atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’, cabendo aos que alegarem tais atos a devida prova em juízo. Nada tem a ver com ‘desconsideração da personalidade jurídica’, ‘substituição tributária’ e quejandos”. TÔRRES, op. cit., p. 471-472.

Já para Zenildo Bodnar<sup>218</sup>, “a responsabilidade tributária dos sócios nos termos do art.135 do CTN, constitui um esboço da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário”<sup>219</sup>, fundamentando tal conclusão na evolução da jurisprudência e da doutrina pátria quanto à compreensão do que vem a ser ato praticado com infração à lei, especialmente quando se trata de inadimplência tributária e dissolução irregular da sociedade.

Contudo, conclui que “o art. 135 do CTN foi uma tentativa embrionária, porém fracassada, de positivação da teoria da desconsideração, especialmente considerando a falta de clareza e técnica legislativa, deficiências justificadas pelo período em que o CTN foi elaborado, época em que a teoria ainda estava em fase de consolidação<sup>220</sup>”.

Sendo assim, Bodnar esclarece que a técnica de imputação de responsabilidade ao sócio obedece o princípio da legalidade, devendo a lei expressamente estabelecer o caminho da desconsideração, positivando-a, para que se possa aplicá-la em caso de descumprimento da função social da pessoa jurídica, principalmente quando o ato abusivo implicar a supressão de tributos, considerando a imprescindibilidade destes para a própria sobrevivência do Estado.

Itamar Gaino afirma que a desconsideração da personalidade jurídica não é aplicada quando se trata da imputação de responsabilidade nos termos do artigo 135, inciso III<sup>221</sup>. Isso porque “apenas o sócio que ostente poderes de gerência, direção ou administração

---

<sup>218</sup> Zenildo, abordando a matéria com extrema propriedade, destaca os principais pontos convergentes entre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade de terceiros, quais sejam:

I- Objetivos: os dois institutos apresentam a mesma finalidade, qual seja, evitar e reprimir a prática de ato abusivo;

II- Imputação de responsabilidade: Em ambos os casos as imputações de responsabilidade ocorrem em desfavor da pessoa responsável pela prática do ato abusivo, ou ao menos, que tenha influência decisiva na sua ocorrência, possuindo poder de mando ou decisão no seio da pessoa jurídica,

III- Princípio da separação patrimonial: ambas respeitam o princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus integrantes. Mesmo quando a pessoa jurídica é desconsiderada, o patrimônio do sócio é atingido apenas para reparar a lesão causada pelo ato abusivo praticado, o mesmo acontecendo no atual sistema de responsabilização do sócio, no Direito Tributário.

IV- Institutos de proteção da pessoa jurídica: Os dois institutos são protetores da pessoa jurídica nos seus momentos de crise ocasionada pelo mau comportamento de seus dirigentes, na medida em que a imputação da responsabilidade, ultrapassando episodicamente os limites da personificação desestimula a prática de atos abusivos e recoloca a pessoa jurídica nas suas trilhas normais, para que continue cumprindo sua função social.

V- Caráter excepcional da aplicação: são aplicáveis apenas quando demonstrada sua real necessidade em face da impossibilidade de a pessoa lesada obter a reparação diretamente da pessoa jurídica.

VI- Questões processuais: ambas exigem a observância rigorosa do princípio constitucional do devido processo legal, do qual decorrem a ampla defesa e o contraditório. Assim, o direito de propriedade do sócio somente poderá ser atingido quando o ato abusivo for apurado em regular procedimento administrativo ou judicial, no qual sejam oportunizadas ao réu ou interessado todas as garantias constitucionais, mediante a observância dos critérios definidos em lei. BODNAR, op. cit., p. 184 ss.

<sup>219</sup> Idem, ibidem, p. 204.

<sup>220</sup> Idem, ibidem, p. 205.

<sup>221</sup> Para Gaino, “a desconsideração da personalidade jurídica tem caráter subsidiário, ou seja, sua aplicação apenas se justifica quando não seja possível a solução do problema com base em causa de imputação direta de responsabilidade ao sócio ou com base em outro instituto jurídico, como a nulidade, a anulabilidade, a fraude contra credores etc.” GAINO, op. cit., p. 128.

pode ser responsabilizado. Os demais sócios são imunes à incidência da norma, o que torna ainda mais evidente a inaplicabilidade da teoria da desconsideração, pois esta, (...) ao afastar a personalidade jurídica, tem o efeito de expor à execução os bens particulares de todos os sócios, ainda quando estes já tenham integralizado o capital social<sup>222</sup>”.

Em que pese a preocupação da doutrina que descarta a aplicação da desconsideração no Direito Tributário em razão do princípio da legalidade, não se pode olvidar do disposto no artigo 4º, §2º da Lei de Execução Fiscal, o qual dispõe que “à Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial”, podendo-se dizer, outrossim, que a desconsideração da personalidade jurídica revela em seu conteúdo uma espécie de responsabilidade, utilizada, a bem da verdade, em caráter excepcional.

Assim, não é rara a doutrina que vislumbra a incidência da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. Dessa forma, Igor Muniz analisando o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional como hipótese de desconsideração, se posiciona no sentido de que a regra é de desconsideração, afirma que os autores que sustentam o contrário não oferecem argumentos suficientes para que se chegue a essa conclusão. Assim, Muniz explica que:

(...)a adoção da teoria organicista da pessoa jurídica pelo ordenamento implica no fato de que toda e qualquer atuação do administrador equivale a uma ação da sociedade, de forma que o ato tendente a atingir o acervo de bens do administrador tem por pressuposto a desconsideração no caso concreto. (...) Ora, se a pessoa jurídica é instrumental e se presta a permitir a separação patrimonial e a limitação de responsabilidade, não deverá ser considerada nas hipóteses em que se evidenciar que a sociedade e seus sócios se confundem ou que o ente foi utilizado para atender a interesses exclusivos destes. O aplicador da lei, portanto, poderá desconsiderar a personalidade não apenas nos casos de fraude à lei e estatutos ou abuso de direito, mas em qualquer hipótese em que se verificar a confusão patrimonial, o desvio de finalidade ou qualquer forma de utilização abusiva da pessoa jurídica, devendo-se ainda verificar, caso a caso, os grupos envolvidos no litígio<sup>223</sup>.

Para Clayton Prado<sup>224</sup>, a referida desconsideração da personalidade jurídica é uma espécie de redirecionamento da execução fiscal – pleiteada com base no artigo 135, inciso III

<sup>222</sup> Idem, *ibidem*, p. 32-33.

<sup>223</sup> MUNIZ, Igor. **A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Pessoa Jurídica Analisada à Luz dos Princípios Fundamentais da Ordem Econômica**. ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Org.) - Grupo de Debates Tributários do Rio de Janeiro – GDT-Rio. **Execução Fiscal – Aspectos Polêmicos na Visão dos Juízes, Procuradores e Advogados**. Editora Lumen Júris: Rio de Janeiro, 2008, págs. 75 e 76.

<sup>224</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Aplicação da Lei n. 11.382/2006 e Outros Temas Atuais Sobre Execução Fiscal**. In: CIANCI, Mirna; QUARTIERI, Rita de Cássia Rocha Conte (Org.). **Temas atuais da execução civil: estudos em homenagem ao professor Donald Armelin**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 112.

–, a qual objetiva “atingir os bens particulares dos sócios, em situações excepcionais, quando se identifica confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito ou má-fé, com prejuízo a credores”.

Já para Mantovanni Colares, citando Márcia Frigeri, no campo do direito material (caracterização da responsabilidade por substituição do sócio) a figura do redirecionamento da execução fiscal

bem se amolda àquilo que se costuma chamar de desconsideração da personalidade jurídica, ou, como esclarece Márcia Regina Frigeri, em consistente trabalho sobre o tema, desestimação da pessoa jurídica, que “nada mais é do que a despersonalização da sociedade, tendo por objetivo a responsabilização do sócio ou da outra pessoa jurídica, a ela ligada, pela prática de um ato fraudulento ou abusivo, convalidando o ato jurídico e tornando eficazes os efeitos da pessoa jurídica”.<sup>225</sup>

No mesmo sentido, Maria Rita Ferragut afirma que “nas hipóteses em que houver responsabilização pessoal dos administradores decorrente de ato doloso, tal como prevêm os artigos 135 e 137 do CTN, a desconsideração da personalidade jurídica estará sendo aplicada, pois se superará a autonomia patrimonial com a finalidade de se responsabilizar o autor da infração, cujo patrimônio seria intocável não fosse a desconsideração<sup>226</sup>”.

Alexandre Tavares, com extrema propriedade, afirma que

a responsabilidade do sócio-gerente/dirigente por débito fiscal societário, quer proveniente da prática de um ilícito administrativo tributário formal, quer material, envolve, como é cediço, o fenômeno da responsabilidade tributária por substituição, com espeque em reflexa aplicabilidade da teoria da *disregard doctrine* (da desconsideração ou penetração), a qual permite que o magistrado desconsidere os efeitos da autonomia jurídica e patrimonial da sociedade para alcançar, *intuitu personae*, o patrimônio dos administradores, com o escopo de ilidir a consumação de fraudes e abusos de direito cometidos, em nome da sociedade, que causem prejuízos a terceiros<sup>227</sup>.

Em relação à jurisprudência o entendimento tem sido a favor da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELO TOMADOR DE SERVIÇO – ART. 22, IV DA LEI 8.212/91 – VIOLAÇÃO DO ART. 135 DO CTN: INOCORRÊNCIA.

1. O legislador, ao exigir do tomador do serviço contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de

<sup>225</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Op. cit., p. 357

<sup>226</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 23.

<sup>227</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. Op. cit., p. 19-20.

serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do art. 22, IV da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.876/99), **em nenhum momento valeu-se da regra contida no art. 135 do CTN, que diz respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para que seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário nas hipóteses que menciona.**

(...)

(STJ- REsp 787.457/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2007, DJ 23/08/2007 p. 247)

EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - PENHORA DE BENS DE PATRIMONIO DE SOCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO - DECRETO-LEI N. 3.708/19, ART.16 E CTN, ART. 135,

III - DIVERGENCIA JURISPRUDENCIAL.

E IMPOSSIVEL A PENHORA DOS BENS DE SOCIO QUE JAMAIS EXERCEU A GERENCIA, A DIRETORIA OU MESMO REPRESENTASSE A EMPRESA EXECUTADA. HA DE SER UTILIZADA A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURIDICA, PREVALECENDO O PRINCIPIO DA RESPONSABILIDADE SUBJETIVA, E NÃO A SIMPLES PRESUNÇÃO.

RECURSO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.

(STJ- REsp 8.711/RS, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/1992, DJ 17/12/1992 p. 24233)

CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO CTN. NOMEAÇÃO DE BENS. ART. 11 INCISO VII DA LEF. RECUSA IMOTIVADA.

1. Excetuados os casos constantes do art. 135, III, do CTN, somente nas hipóteses de fraude ou má gestão empresarial, é que se permite a desconsideração da personalidade jurídica da empresa executada, atingindo dessa forma, o patrimônio do sócio gerente.

(...)

(TRF 1ª Região-AG 2001.01.00.047285-8/MG, Rel. Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ p.176 de 16/09/2005)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE.

1. Existem duas hipóteses nas quais podemos observar a participação dos sócios no pólo passivo da execução fiscal. Na primeira hipótese, a execução fiscal é ajuizada diretamente em face da pessoa jurídica e do sócio-gerente que consta da CDA. Dada a presunção de veracidade que possui esse título executivo, o ônus da prova compete ao executado, que deverá demonstrar a ausência dos requisitos do art. 135, do CTN. Na segunda, a execução fiscal que, originalmente, fora ajuizada somente em face da pessoa jurídica, é redirecionada contra o sócio, que não consta da CDA. Nesse caso, cabe ao exeqüente provar a ocorrência de algum motivo que leve à desconsideração da personalidade jurídica da executada principal ou a pratica de atos pelo sócio com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, do CTN), a fim de que se possa autorizar o redirecionamento em face de pessoa que não consta no título executivo. 2. **A hipótese dos autos é de redirecionamento, não logrando êxito, a exeqüente, em comprovar a ocorrência de qualquer motivo que leve à desconsideração da personalidade jurídica da executada principal ou a pratica de atos pelo sócio com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, do CTN).** 3. Há prova de que o agravante se retirou da sociedade antes de sua dissolução regular. 4. Agravo interno desprovido e agravo provido.

(TRF-2ª Região. AGV – 148546. Relator Desembargador Federal PAULO BARATA. Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA. Data Decisão: 03/04/2007. DJU - Data::30/04/2007 - Página::195)

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL – DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – ART. 50, CC – DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE – RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO - INCLUSÃO DO SÓCIO-DIRETOR – ART. 135, III, DO CTN.

1 – A presença no feito executivo de elementos suficientes a demonstrar a utilização do manto da pessoa jurídica como forma de se esquivar da cobrança de débitos, é de se aplicar a desconsideração da personalidade jurídica na forma do novo Código Civil, com a inclusão do sócio, ao tempo da constituição da dívida, no pólo passivo da execução.

2- Agravo de instrumento improvido.

(TRF-2ª Região. AG – 152066. Relator Desembargador Federal FREDERICO GUEIROS. Órgão Julgador: SEXTA TURMA ESPECIALIZADA. Data Decisão: 16/06/2008. DJU - Data::26/06/2008 - Página::192)

Nos parece que a desconsideração da personalidade jurídica sob o pálio da aplicação do artigo 135, inciso III, recai na perspectiva objetiva da teoria da desconsideração, nos moldes considerados por Fábio Konder Comparato. Conforme bem relembra Sueli Sousa, Comparato procurou afastar-se da formulação da teoria subjetiva – a qual é acolhida pela doutrina majoritária – e propôs uma perspectiva mais objetiva.

E assim, Sueli explica que

a concepção subjetivista sustenta que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser aplicada em casos de fraude e abuso de direito, ou seja, é seu pressuposto a intenção de causar prejuízo, ou, pelo menos, a consciência da inexistência de interesse pelo titular do direito irregularmente exercido. Diversamente, a concepção objetivista condiciona a teoria às hipóteses em que a atividade ou os interesses individuais de determinado sócio são dirigidos de forma abusiva, em face ao direito exercido contrariamente aos seus fins sociais e econômicos, independentemente do interesse do agente<sup>228</sup>.

Semelhante à concepção objetivista de Comparato, trazida por Sueli Baptista, encontra-se o que Itamar Gaino denomina de desconsideração imprópria<sup>229</sup>, a qual ocorre quando a execução, iniciada contra a sociedade, é redirecionada contra o sócio, com a

<sup>228</sup> SOUSA, Sueli Baptista de. Op. cit., p. 123.

<sup>229</sup> Para Gaino, “nosso ordenamento jurídico positivou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, fazendo-o, especialmente no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor, com exceção do § 5º, sob esse perfil impróprio, referindo-se a excesso de poder, infração da lei, violação dos estatutos ou contrato social, atos estes que são característicos de responsabilidade pessoal dos agentes responsáveis pela administração da sociedade e que geram, para esses agentes, responsabilidade pessoal pela solvência de obrigações contraídas em nome da pessoa jurídica”. Contudo, Gaino esclarece que qualquer que seja o seu perfil, a desconsideração da personalidade jurídica possui, hoje, em nosso ordenamento, fundamento de coibição do abuso de direito e a fraude no relacionamento entre a sociedade e os sócios. GAINO, op. cit., p.126.

finalidade de apreensão de seus bens particulares, bens estes que se fazem necessários para a satisfação do crédito que o terceiro ostenta perante a sociedade.

Contudo, Gaino assevera que “não há, nesse caso, a rigor, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, naquele sentido original de levantamento do véu protetor de sua autonomia patrimonial. O que ocorre é o afastamento da sociedade como responsável pela dívida, atribuindo-se a mesma responsabilidade, agora em caráter subsidiário, aos seus sócios, pela conduta irregular por eles ostentada na condução da atividade empresarial<sup>230</sup>”.

Requião, a respeito da teoria da desconsideração pondera que “concentrando a perseguição ao pessoalmente responsável pelo ato prejudicial, abusivo e doloso, preserva-se a limitação de responsabilidade dos administradores e sócios inocentes e a própria personalização da sociedade”, evitando-se “a generalização da aplicação da teoria a todos os sócios ou a todos os administradores, principal vício que se verifica na prática forense quando se lança mão da teoria da desconsideração da personalidade<sup>231</sup>”.

Todavia, Requião alerta que

os interesses tributários têm propiciado ofensiva contra a personalidade jurídica e contra a limitação da responsabilidade. Agentes do fisco e alguns julgadores, com suposto respaldo no art. 135 do Código Tributário Nacional, diante da constatação de débito tributário, lançam-se em busca de bens particulares de administradores, muitas vezes inocentes, ou mesmo de sócios, ainda que minoritários e sem participação da gestão da empresa. Estas empreitadas não estão autorizadas pelo dispositivo citado, que estabelece a sucessão tributária, ou solidariedade, por parte do administrador, diretor, gerente, no caso de abuso de poder ou ofensa à lei, ao contrato social ou estatutos<sup>232</sup>.

Da mesma forma, Maria Rita Ferragut, preocupando-se com a utilização indiscriminada da teoria da desconsideração, assevera que “o Estado não pode simplesmente violar direitos individuais em nome de uma maior arrecadação. Existe um limite para a intervenção estatal no patrimônio privado do administrador, e é o de que, na desconsideração da personalidade jurídica, a mera culpa é insuficiente: a intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é prévia, é condição necessária, é fundamental<sup>233</sup>”.

Portanto, deve-se ressaltar, uma vez mais, que a responsabilização de sócios gerentes e administradores que, para alguns, seria um modo de aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, deve ser analisada com um certo temperamento. Assim

---

<sup>230</sup> Idem, *ibidem*, p. 125.

<sup>231</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. Vol. 1. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 519.

<sup>232</sup> REQUIÃO, op. cit., p. 520.

<sup>233</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 23.

como defende Sueli Baptista, os juízes devem ter a necessária cautela e zelo, para aquilatar se o caso comporta ou não a aplicação da desconsideração, haja vista que “a presunção da existência de personalidades distintas entre sociedade e sócio deve ser respeitada e considerada como regra e não exceção<sup>234</sup>”.

### **3.3 A necessidade do estudo interdisciplinar como limite ao redirecionamento, em razão da falta de previsão legal**

Conforme analisado anteriormente, a figura do redirecionamento não se encontra positivada em nosso ordenamento, tendo sido criada por força jurisprudencial. Outrossim, igualmente tem cabido à jurisprudência, alicerçada pela opinião doutrinária abalizada, a implementação de parâmetros de utilização e limitação a esse verdadeiro incidente processual, como denomina o mestre Mantovanni Colares.

É certo, porém, que se ao passo em que não se encontra previsão legal referente ao redirecionamento, nosso ordenamento possui normas que têm norteado essa figura processual. Impende destacar, portanto, que o papel de intérprete e aplicador da norma, pertencente ao Poder Judiciário, se torna, neste caso, um pouco mais árduo e com extrema carga de relevância. A matéria, pois, não comporta apenas interpretação literal, posto que apesar de obrigatória é insuficiente, senão, no mínimo a teleológica e a sistemática.

Nessa esteira de raciocínio, um dos dispositivos legais que melhor fundamentam essa necessidade de se proceder a um estudo interdisciplinar, aplicando-se a mencionada interpretação sistemática, é o artigo 4º, parágrafo 2º, da Lei nº 6.830/80, o qual estabelece que à Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

Apesar da doutrina em geral, em especial a que cuida especificamente do estudo da Lei de Execução Fiscal, não tecer maiores comentários a respeito do mencionado dispositivo, o reputamos de salutar importância para o entendimento da matéria estudada no presente trabalho. Isso porque não é suficiente e satisfatório a análise da responsabilidade tributária dos sócios e do redirecionamento da execução fiscal – cujo cerne encontra-se principalmente no estudo do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional – somente

<sup>234</sup> SOUSA, Sueli Baptista de. Op. cit., p. 128.

pelo prisma tributário ou processual, mas também do civil, do comercial e especialmente do direito constitucional.

Como já bem frisado, coube à jurisprudência tratar do redirecionamento e da responsabilidade imposta pelo mencionado artigo 135. Complicado, por certo, é esse mister do Poder Judiciário, principalmente, conforme ressalta Bodnar, pela obscuridade e imprecisão no tratamento dispensado pelo legislador, cuja conseqüência importa “no surgimento de inúmeras controvérsias na aplicação prática do instituto da responsabilidade no plano material e processual<sup>235</sup>”.

Sobre esse aspecto, Hugo de Brito afirma que apesar de inúmeros julgados a respeito da responsabilidade propugnada pelo artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, “seu alcance ainda merece cuidadoso exame, posto que em diversos julgados essa norma tem sido aplicada com alcance que efetivamente não tem, ensejando soluções que não se harmonizam com as garantias fundamentais que o nosso ordenamento jurídico oferece, ou que negam vigência a dispositivos expressos de lei<sup>236</sup>”.

Complementando o alerta de Hugo de Brito, Bodnar esclarece que “um sistema doutrinário eficiente não pode deixar de respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes, devendo ainda, ser um elemento propulsor de progresso e desenvolvimento geral dos povos como um poderoso instrumento de justiça social<sup>237</sup>”.

Como, então, o estudo interdisciplinar poderia contribuir para a percepção do alcance da norma contida no multicitado artigo 135, a fim de não haja nenhuma repercussão negativa que acabe por tolher ou restringir indevidamente direitos fundamentais dos contribuintes?

Conforme assevera Bodnar, “para que a expansão subjetiva de responsabilidade à pessoa que não manifesta capacidade contributiva não comprometa o ideal de justiça material tributária, é fundamental que a escolha do responsável, pelo legislador, seja feita com base em fundamentos concretos e com a observância de regras e princípios e sem o comprometimento do instituto da pessoa jurídica<sup>238</sup>”.

Seguindo esse entendimento, deve-se analisar, a título de exemplificação, de forma sucinta e interdisciplinar, o porquê de o sócio-gerente ou administrador, nos ditames

<sup>235</sup> BODNAR, op. cit., p. 238.

<sup>236</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 585.

<sup>237</sup> BODNAR, op. cit., p. 235.

<sup>238</sup> Idem, ibidem, p. 237.

societários estabelecidos no presente trabalho, não poder ser responsabilizado pela eventual garantia de satisfação do crédito tributário, ou seja, em razão do inadimplemento por parte da sociedade limitada.

Acerca da regra geral imposta pelo direito empresarial, Hugo de Brito Segundo conclui bem que “os sócios de sociedades que adotam forma de limitação de responsabilidade, tais como as sociedades por quotas de responsabilidade limitada e as sociedades anônimas, somente respondem nos termos da legislação comercial aplicável, tornando-se irresponsáveis depois de integralizado o capital social, ou o valor de suas ações<sup>239</sup>”.

Já perante o direito tributário, a exceção propugnada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional ocorre com a responsabilização de sócios-gerentes e administradores por créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vê-se, portanto, que a aludida exceção necessitava vir acompanhada de certos limites, como assim o foi feito pelo legislador, vez que essa omissão legislativa tornaria a exceção em regra.

Sendo assim, analisando o aspecto processual desse questionamento, cabe ao Fisco, ao pleitear o redirecionamento da execução fiscal, comprovar que no caso concreto houve a incidência de qualquer daquelas situações excepcionais, dentre as quais, repise-se, não consta a responsabilização pela simples garantia da satisfação do crédito tributário – levando-se em conta, saliente-se, que nesse caso exemplificativo o não-pagamento tenha decorrido de dificuldades financeiras da empresa e não por algum tipo de abuso ou fraude.

Com isso, se a regra é a responsabilidade limitada, não constando dentre as exceções a responsabilidade pela satisfação do crédito tributário, por óbvio que não poderia o sócio-gerente suportar esse ônus que sequer a lei lhe imputou.

Se assim o fosse estaria desvirtuada a natureza da sociedade limitada, aproximando-se das sociedades por comanditas – nas quais haviam sócios com responsabilidade limitada e outros com responsabilidade ilimitadas, sendo estes últimos justamente os que tinham poder de gerência e administração – e, por certo, ninguém se atreveria a assumir a gerência de uma sociedade limitada.

---

<sup>239</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Problemas de processo judicial tributário**. 4º Vol. São Paulo: Dialética, 2000, p. 145.

Não se quer aqui, outrossim, defender a utilização indevida da personalidade jurídica para a prática de abusos e fraudes, em detrimento do interesse social da arrecadação de tributos, haja vista que nos termos da legislação civil, há a autorização da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, a qual, como nos já manifestamos anteriormente, é perfeitamente cabível.

Por fim, quando afirmamos que a matéria também deveria ser analisada à luz do direito constitucional, outro não foi o motivo senão a homenagem aos princípios da livre iniciativa, como fundamental à República Federativa do Brasil, e da propriedade privada, representativo da Ordem Econômica.

Como vimos, o estudo interdisciplinar tem papel fundamental no estudo da responsabilidade tributária, devendo-se sempre observar, conforme as lições de Bodnar<sup>240</sup>, o princípio da legalidade, o instituto da pessoa jurídica, o direito constitucional de propriedade e o princípio do devido processo legal, tendo este último, não se querendo excluir os demais, incidência direta quando da ocorrência do redirecionamento da execução fiscal.

## CONCLUSÃO

Apresentado o tema e abordado os principais aspectos que envolvem sua natureza, sua aplicação e seus efeitos, cumpre agora tratar das conclusões a que chegamos ao longo de toda essa exposição. A bem da verdade, algumas considerações conclusivas já foram traçadas ao longo do próprio conteúdo, tendo sido isso requisito básico para adentrarmos em outros aspectos e igualmente para que pudéssemos consolidar o nosso posicionamento sobre o tema e suas nuances neste trabalho discorridos.

Inicialmente, cabe ressaltar que o presente trabalho científico está sendo apresentado como trabalho de conclusão de curso, se perfazendo em requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel. Por isso, as pesquisas realizadas e as opiniões propugnadas não têm o condão de exaurir o tema, até mesmo em razão do espaço temporal de elaboração do mesmo, razão pela qual pedimos ao leitor compreensão na leitura deste trabalho, ao qual foi elaborado com extremo zelo e dedicação.

Assim, através das reflexões realizadas neste trabalho, buscou-se apresentar os principais elementos que envolvem a figura processual do redirecionamento da execução fiscal, podendo-se fazer as seguintes conclusões designadas em seguida.

<sup>240</sup> BODNAR, op. cit., p. 216.

Como visto, as sociedades limitadas, em razão de sua natureza histórica, têm por principal característica a responsabilidade de seus sócios. Em verdade, tal responsabilidade limitada é a regra, o que não significa que a mesma seja absoluta, comportando, por isso, exceções.

Em matéria tributária, mais especificamente em relação à responsabilidade tributária, as exceções porventura designadas pelo legislador devem ser realizadas, respeitando a previsão constitucional, por meio de Lei Complementar. Em caso de leis que porventura não respeitem esse limite formal estabelecido pela Constituição Federal deve ser considerada inconstitucional ou, ao menos, deve ser analisada de acordo com os ditames da legislação empresarial bem como de acordo com os requisitos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Em relação ao mencionado artigo 135, analisado de forma a mais possível exaustiva, pode-se afirmar que trata de uma exceção à responsabilidade limitada dos sócios. Assim, analisando o cerne do presente estudo, qual seja, o redirecionamento da execução fiscal, vimos que seu deferimento deve ser aplicado somente se devidamente comprovada, por parte do Fisco, a ocorrência de uma dos requisitos do artigo 135, sob pena de se estar violando o princípio da separação patrimonial da pessoa jurídica e de seus sócios.

Foi possível notar que apesar do artigo 135 prever a denominada responsabilidade de terceiros – a qual não reputamos de caráter exclusivamente pessoal, mas sim solidário em sua forma, e subsidiário por previsão legal da lei de execução fiscal – seus requisitos guardam hipóteses um tanto quanto genéricas.

Sendo assim, encerramos demonstrando que essas hipóteses abrangentes somente podem ter seus alcances verdadeiramente alcançados quando se procede à uma interpretação sistemática, em torno do estudo interdisciplinar. Somente assim, poder-se-á promover limites ao denominado redirecionamento da execução fiscal.

Com efeito, pudemos verificamos que, em regra, a responsabilidade dos sócios nas sociedades limitadas é restrita à integralização de suas quotas. Por via de consequência, a responsabilização dos sócios por débitos tributários das sociedades limitadas é, por certo, uma exceção, e, para que esta fique caracterizada, deve ser amplamente comprovada – por parte do Fisco e, ainda, em sede de procedimento administrativo fiscal – a incidência dos requisitos previstos no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, não podendo o Fisco

utilizar-se da presunção de liquidez e certeza de que goza a certidão da dívida ativa para se escusar desse ônus o qual lhe incumbe.

Por fim, deve-se ressaltar que os objetivos a que nos dispusemos foram devidamente perscrutados. Relembre-se, todavia, que a instituto do redirecionamento da execução fiscal possui nascedouro jurisprudencial, e por esse modo tem sido aplicado e limitado. Assim, considerando que os entendimentos jurisprudenciais são passíveis de mudança, não há quaisquer embargos a uma possível revisão posterior do que aqui foi colocado, haja vista que a matéria certamente comporta discussões mais aprofundadas do que as quais aqui foram realizadas.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. 11 ed. rev., ampl. e atual. com a reforma processual – 2006/2007. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, pág. 985.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 1 ed.(2005), 3ª reimp. Curitiba: Juruá, 2008.

BRASIL. **Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial Brasileiro. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L0556-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0556-1850.htm) >.

BRASIL. **Decreto n.º 3.708, de 10 de janeiro de 1919.** Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D3708.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D3708.htm) >.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de novembro 1966.** Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) >.

BRASIL. **Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm) >.

BRASIL. **Lei n.º 8.620, de 05 de janeiro de 1993.** Altera as Leis n.ºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8620.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8620.htm) >

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) >

BRASIL. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm#art2045](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm#art2045) >.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp123.htm> >.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo código civil.** 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2004.

CEOLIN, Ana Caroline Santos. **Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica.** Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

CIANCI, Mirna; QUARTIERI, Rita de Cássia Rocha Conte (Org.). **Temas atuais da execução civil: estudos em homenagem ao professor Donaldo Armelin**. São Paulo : Saraiva, 2007

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. Vol.2. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

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

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FIDA, Orlando. **Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.

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

JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 10 ed., ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

JÚNIOR, Waldo Fazzio. **Manual de direito comercial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008

LIMA, Eduardo Garcia de. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores na sociedade limitada**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **TRIBUTO – Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET**. Rio-São Paulo-Fortaleza: ABC Editora, 2002.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: direito societário: sociedades simples e empresárias**. Vol. 2. São Paulo : Atlas, 2004.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 27 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. **Sociedade por quotas no direito estrangeiro e brasileiro**. Vol. I. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, pág. 337.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

MATIAS, João Luis Nogueira. **Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

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

NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita(Org.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Org.) - Grupo de Debates Tributários do Rio de Janeiro – GDT-Rio. **Execução Fiscal – Aspectos Polêmicos na Visão dos Juízes, Procuradores e Advogados**. Editora Lumen Júris: Rio de Janeiro, 2008.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. Vol. 1. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

QUINTANS, Luiz Cezar P. **Direito da empresa**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Problemas de processo judicial tributário**. 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. **Problemas de processo judicial tributário**. 4º Vol. São Paulo: Dialética, 2000.

SOUSA, Sueli Baptista de. **Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

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

VETTORATO, Gustavo. **As mudanças na responsabilidade tributária dos sócios com o novo Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1310, 1 fev. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9449>>. Acesso em: 11 nov. 2008.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et al. (Org.). **Execução civil : Estudos em homenagem ao Professor Humberto Theodoro Júnior**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.