

**GUSTAVO PINTO ZARDI FERREIRA**

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E  
ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS POR  
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do curso de Pós-Graduação *Lato  
Sensu* em Direito Tributário e Finanças  
Públicas do Instituto Brasiliense de Direito  
Público – IDP.

Orientador: Prof. Paulo Gustavo Gonet  
Branco

**BRASÍLIA**

2008

## **RESUMO**

Será analisada na presente monografia a responsabilidade dos sócios e administradores das sociedades limitadas por obrigações tributárias, uma vez que há controvérsias, doutrinárias e jurisprudenciais, quanto ao alcance do artigo 135 do CTN, que permite tal responsabilização. Para tanto, estudaremos os atos que os sócios e administradores praticam, eivados de abuso de poder ou ilicitude, que podem ensejar a responsabilidade pessoal e ilimitada destes.

Palavras-chave: Responsabilidade dos sócios e administradores – sociedades limitadas – obrigações tributárias – nome na Certidão da Dívida Ativa – artigo 135 do CTN.

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	4
1 SOCIEDADE LIMITADA.....	6
1.1 História .....	6
1.2 Regime Jurídico .....	7
1.3 Contrato Social .....	8
1.4 Capital Social.....	9
1.5 Quotas.....	11
1.6 Obrigações dos Sócios.....	13
1.7 Direitos do Sócio .....	14
1.8 Responsabilidade dos Sócios.....	15
1.8.1 Responsabilidade Ilimitada dos Sócios .....	16
1.9 Administração.....	16
1.9.1 Responsabilidade dos Administradores.....	18
1.10 Conselho Fiscal.....	19
2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS .....	21
2.1 Tributo .....	21
2.1.1 Espécies de Tributos .....	22
2.2 Fato Gerador .....	23
2.3 Obrigação Tributária.....	24
2.3.1 Obrigação principal e acessória.....	25
2.4 Crédito Tributário .....	25
2.5 Lançamento .....	26
2.6 Sujeitos das Obrigações Tributárias .....	28
2.6.1 Sujeito ativo .....	28
2.6.2 Sujeito passivo.....	28
3 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS POR OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	31
3.1 Solidariedade Obrigacional Passiva .....	32
3.2 Responsabilidade de Terceiros .....	33
3.2.1 Artigo 134 do Código Tributário Nacional .....	33
3.2.2 Artigo 135 do Código Tributário Nacional .....	34
3.3 Considerações Acerca da Inclusão do Sócio e do Administrador da Sociedade Limitada no Pólo Passivo da Execução Fiscal .....	37
3.4 A Responsabilidade dos Sócios e Administradores das Sociedades Limitadas por Obrigações Tributárias .....	40
3.4.1 Tese Ampla.....	40
3.4.2 Tese Restrita .....	42
3.5 Nossa Opinião.....	46
CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS .....	49

## INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objeto uma análise profunda acerca da responsabilidade dos sócios e administradores das sociedades limitadas por obrigações tributárias, ante as divergências existentes na doutrina e entre a jurisprudência dos tribunais.

Tal estudo se faz relevante uma vez que trata de uma construção jurídica, qual seja, sociedades limitadas, que é extremamente importante para sociedade, visto que a criação de uma pessoas jurídica que limita a responsabilidade dos sócios, incentiva o investimento, desenvolvendo assim a sociedade propriamente dita.

A problemática do tema elegido se dá exatamente na mitigação desta responsabilidade limitada, diante das obrigações tributárias. Ocorre que se tem dado um alcance ao artigo 135 do CTN, o qual torna possível a responsabilização pessoal do administrador, que efetivamente não tem. Tal fato vem resultando em soluções que violam o ordenamento jurídico vigente e causando prejuízo não só aos sócios das limitadas, como também aos seus administradores, vez que têm seus nomes inscritos na dívida ativa.

Atualmente, verifica-se que a Fazenda Pública responsabiliza os administradores, por obrigações tributárias decorrentes das sociedades limitadas, fundando sua pretensão no fato que deixar de pagar tributos é ato ilícito, assim, por si só é suficiente para tal responsabilização.

Desta maneira, dividiremos nosso estudo de uma forma que torne possível a visualização de cada instituto separadamente, para uma melhor compreensão do tema em comento. Inicialmente, no primeiro capítulo, vislumbraremos as sociedades limitadas, passando pelos motivos de sua criação, regime jurídico, contrato social, quotas, e por fim,

atribuições e responsabilidades dos sócios e administradores. Este capítulo se faz pertinente, porquanto a partir dele teremos noção da natureza jurídica dos atos praticados pelos administradores e sócios, que exercem cargos de gestão na sociedade, o que facilitará a compreensão do último capítulo.

Em seguida, no segundo capítulo, estudaremos as obrigações tributárias, iniciando por tributos, fato gerador, obrigação tributária, lançamento até o crédito tributário. Estes institutos do direito tributário são relevantes, uma vez que por eles a execução fiscal movida pela Fazenda Pública se torna líquida, certa e exigível, para assim satisfazer sua pretensão, qual seja, recebimento de tributos.

Por fim, no terceiro capítulo, adentraremos no tema da monografia em si, relacionando os tópicos até então estudados, expondo as diferentes correntes, fundamentos e jurisprudência sobre o assunto, para então emitirmos nossa opinião. Para tanto, analisaremos a natureza dos atos praticados pelo administrador, como pessoa natural e como representante da sociedade, além de vislumbrarmos os atos ilícitos ou com abuso de poder, capazes de ensejar a responsabilização dos administradores.

# 1 SOCIEDADE LIMITADA

## 1.1 História

A sociedade limitada foi criada com o escopo de estimular as pessoas que possuem capital, a investir em novos empreendimentos, contudo, protegendo-as do risco do insucesso de seu investimento. Esta necessidade de proteção se deu em virtude do risco inerente a toda atividade econômica, o que inibe o desenvolvimento econômico e social.

Criada no fim do século XIX, na Alemanha, a sociedade limitada surgiu para atender aos anseios dos pequenos e médios empreendedores <sup>1</sup>. Naquela ocasião, havia uma grande necessidade de estimular as pessoas a investir em novos negócios, dando a segurança de que sua responsabilidade seria limitada, todavia, sem as formalidades exigidas pela sociedade anônima <sup>2</sup>.

A sociedade limitada começou a se desenvolver a partir de 1862, na Inglaterra, com o advento da *Companies Act* e na França com a *société à responsabilité limitée*, de 1863. No entanto, estes tipos de sociedades criadas tratavam de subtipos da sociedade anônima <sup>3</sup>. Posteriormente, em 1892, surge na Alemanha a sociedade limitada nos moldes atuais, que serviu de exemplo para o resto dos países europeus, até ser introduzido no Brasil em 1919 pelo decreto n. 3.708/1919 <sup>4</sup>.

Atualmente, as sociedades limitadas representam a maioria das sociedades empresariais constituídas no país. Nesse sentido, Gladston Mamede assevera que

Como demonstra Stanley Frasão, a sociedade limitada é o tipo de 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%

---

<sup>1</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 366.

<sup>2</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p.155.

<sup>3</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial** 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 366.

<sup>4</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 155.

referiam-se a comerciantes individuais, 48,08%, a sociedade limitada, 0,045%, a outros tipos societários e 0,23% a sociedades cooperativas;<sup>5</sup>.

## 1.2 Regime Jurídico

A legislação aplicável às limitadas era o revogado Decreto nº 3.708/1919, que tinha força de lei, apresentando em seu texto apenas dezenove artigos. Ocorre que tal decreto não regulava de forma completa as limitadas, o que nos remetia a outras legislações <sup>6</sup>.

Com o advento do Código Civil de 2002, as sociedades limitadas passaram a ser regidas pelos artigos 1.052 a 1087 do referido Código. Entretanto, apenas este não foi bastante para solucionar das omissões referentes às limitadas, assim sendo, pode-se utilizar a norma da sociedade simples ou a da anônima, de acordo com o que os sócios pactuarem <sup>7</sup> (artigo 1.053 do CC/2002).

Neste sentido, é oportuno destacar que a lei das Sociedades Anônimas poderá ser utilizada pela limitada quando prevista expressamente no contrato social e desde que não conflite com a natureza desta <sup>8</sup>.

Na visão da doutrina, a nova regulação ainda é falha, vez que a sociedade limitada ainda necessita remeter-se a outras normas para suprir suas omissões, as normas das sociedades simples não são adequadas às limitadas, visto que aquelas não são sociedades empresárias <sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p. 314.

<sup>6</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2 p. 367.

<sup>7</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, p. 367.

<sup>8</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 158.

<sup>9</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 159.

### 1.3 Contrato Social

A sociedade limitada é constituída por meio de um contrato plurilateral <sup>10</sup>, de acordo com o artigo 981 do CC, vez que os contratantes se obrigam entre si para atingir o escopo em comum <sup>11</sup>. Este contrato seguirá os parâmetros constantes no artigo 997 do Código Civil. A responsabilidade limitada dos sócios deve ser declarada no contrato, para que estes fiquem responsáveis solidariamente pela integralização do capital social, conforme os artigos 1.052 a 1.054)<sup>12</sup>. É oportuno esclarecer que o vínculo contratual que existe entre os sócios da limitada se deve ao fato deste ser regido pela regra de direito contratual <sup>13</sup>.

A partir do momento que o contrato é registrado, a sociedade nasce para o mundo jurídico <sup>14</sup>. O contrato social deverá obrigatoriamente ser feito por escrito, podendo ser por instrumento público ou particular <sup>15</sup>. Neste contrato constarão especificações gerais, como bem ensina Gladston Mamede, que defende o seguinte:

Ainda que adote a regência supletiva da Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 -, a sociedade limitada é contratual. Seu contrato social, portanto, deverá atender aos requisitos do artigo 997, no que couber: qualificação dos sócios, que poderão ser pessoas naturais ou jurídicas – ao contrario do que se viu na estrutura da firma (razão) social ou denominação; objeto social; sede; prazo (ou termo) determinado de duração, sendo lícito estipular-se prazo indeterminado; capital social, dividido em quotas, bem como os seus respectivos titulares; modo e tempo de realização do capital social por cada um dos sócios; investidura do administrador ou administradores, que deverão ser, obrigatoriamente, pessoas naturais, com a especificação de seus poderes e de suas aplicações; a participação de cada sócio nos lucros e perdas sociais; e finalmente, a previsão de que os sócios não responderam subsidiariamente pelas obrigações sociais <sup>16</sup>.

O registro na Junta Comercial, no caso da sociedade limitada, é imprescindível. À sociedade que sequer apresente contrato escrito, atenderá ao mesmo regime

---

<sup>10</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, p. 379.

<sup>11</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 77.

<sup>12</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 469.

<sup>13</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, p. 383.

<sup>14</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 60.

<sup>15</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.470.

<sup>16</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p.317.

da sociedade de fato <sup>17</sup>, agora chamada sociedade em comum, conforme artigo 986 do Código Civil. As sanções aplicadas a esta sociedade implicam na responsabilidade ilimitada dos sócios, ilegitimidade para requer falência ou concordata, dentre outras <sup>18</sup>.

Para que a sociedade limitada seja válida, é necessário que esta atenda aos requisitos constantes no artigo 104 do Código Civil de 2002, quais sejam, agente capaz, objeto lícito e forma legal. Além destes requisitos gerais, é mister que sejam observados mais duas particularidades inerentes às sociedade limitadas: contribuição dos sócios e distribuição dos resultados. O primeiro requisito se refere à obrigação de contribuição dos sócios para a formação da sociedade, podendo ser em bens, dinheiro ou créditos, lembrando que a lei proíbe que o sócio contribua com a prestação de serviços, de acordo com o artigo 1.055, § 2º do Código Civil. A distribuição dos resultados também é um requisito de validade das limitadas, visto que os sócios têm o direito de participar nos lucros da sociedade <sup>19</sup>.

Por derradeiro, para que a sociedade possa existir, pressupõe-se haver uma pluralidade de sócios, bem como a *affectio societatis*. Aquele pressuposto existe em decorrência de o direito brasileiro não permitir a limitada formada por apenas uma pessoa, originalmente, salvo em casos específicos. Já a *affectio societatis* é a vontade dos sócios de formarem e conservar a sociedade <sup>20</sup>.

#### **1.4 Capital Social**

Capital social é a soma das contribuições feitas pelos sócios para a formação da sociedade. Todavia, há outros conceitos que auxiliam o entendimento deste elemento fundamental pra formação da sociedade, como o econômico, que determina que capital social

---

<sup>17</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 108.

<sup>18</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 8. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 1, p. 74.

<sup>19</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p.420.

<sup>20</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 388.

são os recursos indispensáveis para a exploração econômica da empresa <sup>21</sup>. Para Marlon Tomazette, o capital social é o patrimônio inicial da sociedade, advinda da contribuição dos sócios, essencial para o exercício do objeto social <sup>22</sup>. Destaca-se que a limitada terá seu capital dividido em quotas <sup>23</sup>.

É importante esclarecer que o valor do capital social, subscrito ou integralizado, deve constar no contrato social. O capital social subscrito se refere à contribuição que o sócio se compromete a integralizar, ficando assim obrigado a fazê-lo no prazo estipulado <sup>24</sup>. Portanto, capital social subscrito é a contribuição prometida pelo sócio e o capital integralizado é o dinheiro, bem ou crédito que já foram entregues à sociedade <sup>25</sup>.

Outro aspecto que merece ser salientado é que o capital social não se confunde com patrimônio social, porquanto este poderá variar no decorrer da existência da sociedade, ao passo que aquele estará previsto no contrato social. Conquanto, exista a possibilidade de modificação do capital social, se exige que seja feita mediante alteração no contrato social <sup>26</sup>.

Para que ocorra esta alteração contratual, primeiramente é necessário que o capital que foi inicialmente subscrito pelos sócios seja integralizado <sup>27</sup>. Posteriormente, os sócios deliberarão a cerca da matéria, prevalecendo a vontade da maioria. Neste caso, a maioria será representada não pelo número de sócios, mas por parcela do capital social, assim

---

<sup>21</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 270.

<sup>22</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 164.

<sup>23</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p. 318.

<sup>24</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 113.

<sup>25</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 399.

<sup>26</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 165.

<sup>27</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 166.

quem contribuiu mais intensamente com o capital social terá mais poder de decisão na sociedade <sup>28</sup>.

Por fim, ressalta-se que não há na lei qualquer limitação para o capital social, nem para a participação dos sócios. Destarte, não se fala em um capital social mínimo, nem máximo para as sociedades limitadas <sup>29</sup>.

## 1.5 Quotas

As sociedades limitadas terão seu capital social dividida em parcelas, que são denominadas quotas, ainda que esta sociedade utilize as normas de sociedades anônimas supletivamente <sup>30</sup>. É por meio destas quotas que o sócio passa a ter direitos e obrigações perante a sociedade <sup>31</sup>.

De acordo com o artigo 5º do revogado Decreto 3.708/19, cada sócio poderia possuir apenas uma quota do capital social originário da sociedade, por isto, durante algum tempo, as Juntas Comerciais não admitiam a inscrição das sociedades limitadas que estivessem com o capital social dividido em inúmeras quotas, de valor idêntico. Contudo, em decorrência dos usos e costumes, passaram a admitir o sistema de fracionamento do capital social em inúmeras quotas, de igual valor <sup>32</sup>, ignorando assim a regra da unidade inicial da quota.

---

<sup>28</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 129.

<sup>29</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p. 319.

<sup>30</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p.318.

<sup>31</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 167.

<sup>32</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, vol.2, p.478.

A quota possui uma natureza jurídica patrimonial e pessoal, tendo em vista que o sócio tem direito de participação, seja como administrador, fiscalizador <sup>33</sup> ou outra característica inerente ao *status* de sócio.

Portanto, uma vez que a natureza da quota foi vislumbrada, é possível concluir que esta pode ser transmitida, quando observadas algumas particularidades. Inicialmente, expõe-se a situação em que um sócio cede suas quotas para outro. Neste caso, a cessão ocorrerá livremente, de forma total ou parcial, independente da anuência dos demais sócios <sup>34</sup>. Com relação a terceiros que queriam entrar na sociedade, a situação é mais complexa, visto que primeiramente dependerá de análise do contrato social. No contrato social, pode haver cláusulas restritivas, como relativas ao quorum, por exemplo <sup>35</sup>, que não permitam a cessão das quotas, ou cláusulas que permitam a cessão.

Nesta hipótese, também se deve examinar o contrato social quanto à sua natureza, pois se a sociedade for de pessoas, para que terceiro a integre é necessário o consentimento de pelo menos três quartos do capital social, mesmo quantidade exigida para a alteração do contrato, em observância com os artigos 1.071 e 1.076 do Código Civil. Ressalta-se que se o contrato social for silente quanto à cessão das quotas, prevalece a necessidade de pelo menos setenta e cinco por cento do capital social para a entrada do novo sócio <sup>36</sup>.

Outra discussão acerca das quotas diz respeito à sua penhorabilidade. Para Rubens Requião, a quota é penhorável desde que a sociedade não tenha um caráter

---

<sup>33</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 134.

<sup>34</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p. 324.

<sup>35</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 140.

<sup>36</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 169.

pessoal, assim o terceiro poderia entrar na sociedade sem a anuência dos demais sócios, vez que as características pessoais não seriam relevantes neste caso <sup>37</sup>.

Ocorre que as quotas fazem parte do patrimônio do sócio ante sua natureza patrimonial. Deste modo, uma vez que o artigo 591 do Código de Processo Civil traz que o devedor responderá com todos os seus bens para o adimplemento de suas obrigações (salvo em casos previstos em lei) e por as quotas integrarem o patrimônio do sócio, estarão estas sujeitas ao penhor <sup>38</sup>. Ainda, com relação a penhorabilidade das quotas, Waldo Fazzio assevera que

Bem, com o advento do CC de 2002, no silêncio do contrato social, a penhora de quotas não tem lugar. É que, nessa circunstância, a própria cessibilidade é mitigada por condições legais, qual seja, a anuência de três quartos do capital social. Altera-se a situação reinante no sistema anterior em que, a nosso ver, o Decreto n° 3.708/19, pelo conjunto de suas disposições, ensejava a penhorabilidade. Essa construção jurídica não sobreviveu <sup>39</sup>.

È oportuno esclarecer, por amor ao debate, que para José Waldecy Lucena, as quotas podem ser penhoráveis independentemente de ser a sociedade de pessoas ou de capital. Para tanto, duas condições devem ser observadas, quais sejam, que haja insuficiência de outros bens do devedor para satisfazer a execução e que antes da liquidação das quotas do devedor, tenha ocorrido uma prévia penhora dos lucros destas. Em caso de dissolução da sociedade a execução recairá sobre a parcela da liquidação que cabe ao devedor <sup>40</sup>.

## 1.6 Obrigações dos Sócios

O sócio tem o dever de contribuir, mediante dinheiro, bens ou créditos, para integralizar, no prazo estipulado, o capital social que este subscreveu. Outra obrigação inerente ao sócio é o dever de lealdade, posto que, o sócio tem que contribuir com o

---

<sup>37</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 483.

<sup>38</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 170.

<sup>39</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 146.

<sup>40</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 386.

desenvolvimento da sociedade, deixando de praticar atos que possam vim a prejudicar a sociedade <sup>41</sup>.

Caso o dever de contribuir materialmente seja descumprido por algum dos sócios, ficando em mora, este será considerado sócio remisso. Neste caso, a sociedade poderá reduzir a quantidade de quotas que constituem a sociedade, cobrar o valor subscrito que não foi pago acrescido de perdas e danos, ou ainda, excluir o sócio inadimplente, devolvendo-lhe a quantia que este desembolsou <sup>42</sup>.

## 1.7 Direitos do Sócio

Ao celebrarem o contrato que constitui a sociedade limitada, os sócios além de obrigações também adquirem o direito de participar da sociedade. Dentre as possibilidades de participação do sócio pode-se apontar os seguintes: na administração (direta ou indiretamente), no processo deliberativo, na custódia da societária e nos lucros e perdas. O sócio, ainda, tem o direito de deixar de participar por dissidência, por justa causa e por conveniência ou oportunidade <sup>43</sup>.

Além destes direito, destaca-se também o direito de preferência, que consiste em uma prerrogativa que o sócio tem de aumentar seu capital social, uma vez integralizado o seu capital subscrito. Quando o capital social da sociedade for aumentado, os sócios têm também direito de preferência sobre as novas quotas <sup>44</sup>.

Finalmente, salienta-se o direito de retirada do sócio, que permite a saída deste da sociedade a qualquer momento, nos casos das limitadas com prazo

---

<sup>41</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 413.

<sup>42</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 187.

<sup>43</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 160.

<sup>44</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 166.

indeterminado, ou mediante o consentimento dos demais sócios, nas limitadas com prazo determinado <sup>45</sup>.

## 1.8 Responsabilidade dos Sócios

Inicialmente, antes de adentrar na responsabilidade dos sócios, faz-se relevante tecer algumas considerações sobre a responsabilidade pelas obrigações sociais. A formação da pessoa jurídica, representada pela sociedade limitada implica na separação do patrimônio dos sócios e da sociedade. Desta forma, estes são considerados pessoas distintas, com seus próprios deveres e direito, conseqüentemente a obrigação de uma não pode ser imputada ao outro <sup>46</sup>.

Neste diapasão, quando é constituída a sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio fica restrita ao valor de sua contribuição, ficando este, ainda, responsável solidariamente pela integralização do capital social <sup>47</sup>. Porém, se integralizado todo capital social, não haverá de se falar mais em contribuição material dos sócios, salvo nos casos em que a desconsideração da personalidade jurídica é autorizada, todavia, a desconsideração não é objeto do presente estudo.

Consolida o entendimento acerca da responsabilidade dos sócios o posicionamento de Rubens Requião, que defende o seguinte: "Os sócios de responsabilidade limitada, comanditários ou cotistas, têm responsabilidade circunscrita: os primeiros, à sua parte-capital; os segundos, ao capital social; e o acionista, apenas ao valor de sua contribuição representada na ação" <sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 436.

<sup>46</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p.404.

<sup>47</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 189.

<sup>48</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 431.

### 1.8.1 Responsabilidade Ilimitada dos Sócios

A irresponsabilidade dos sócios por obrigações contraídas pela sociedade é a regra aplicada ao direito societário <sup>49</sup>. No entanto, há caso em que os sócios poderão responder com seu patrimônio pessoal, conforme disciplinam os artigos 1.059 e 1.080 do Código Civil.

Tal possibilidade se dá quando o sócio fizer deliberações, em nome da sociedade, que vão de encontro ao contrato social ou à lei, ou seja, ao praticar ato ilícito, o sócio responde perante terceiros, consócios e sociedade <sup>50</sup>.

Contudo, deve-se salientar que o sócio que agiu com autorização dos demais sócios, ou teve seu ato por eles ratificado, de forma expressa, não responderá perante os consócios, nem a sociedade. Não obstante, continua responsável ilimitadamente e solidariamente perante terceiros <sup>51</sup>.

A referida responsabilização ilimitada recai apenas para os sócios que participaram das deliberações como já foi dito. Portanto, os consócios que estavam ausentes ou que foram contrários às deliberações que afrontaram o contrato social ou a lei, continuam com a responsabilidade restrita ao valor de suas quotas <sup>52</sup>.

## 1.9 Administração

A administração da sociedade deve ser exercida obrigatoriamente por pessoa natural, podendo ser um ou mais administradores, que estejam previstos no contrato social ou em ato apartado. O administrador, portanto, não poderá ser pessoa jurídica, visto que

---

<sup>49</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p.406.

<sup>50</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 427.

<sup>51</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 429.

<sup>52</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p.430.

este pratica atos da pessoa natural <sup>53</sup>, como assinar em nome da sociedade. É permitido que o administrador possa ser sócio ou não-sócio, desde que o contrato social permita que terceiro estranho à sociedade possa administrá-la <sup>54</sup>.

Destarte, a administração é um órgão que compõe a sociedade, pelo qual esta exterioriza sua vontade, vez que a pessoa jurídica, moral, não pode fazê-lo. Tal órgão será o presentante da sociedade, pois quando este age equivale à pessoa jurídica <sup>55</sup>. Cumpre esclarecer que a natureza desta relação jurídica não é de mandatário, tampouco de representante, como é costumeiramente denominada <sup>56</sup>.

São princípios da administração os seguintes: contratualidade, probidade, transparência e eficiência <sup>57</sup>. O primeiro diz respeito às regras que devem ser seguidas, as quais foram pactuadas ou decorrentes das assembleias, estabelecendo os limites dos poderes do administrador. A probidade é a observância da ética na gestão da sociedade. Além disso, é requisito da administração que esta seja feita de forma transparente, possibilitando que os sócios possam exercer seu direito de fiscalização. Por fim, o princípio da eficiência determina que a sociedade deve ser bem administrada <sup>58</sup>.

O administrador tem o dever de lealdade e diligência ao administrar a sociedade. Assim, este deve gerir a sociedade de forma competente, observando os procedimentos ditados pela tecnologia de administração de empresas, bem como ser leal, abstendo-se de praticar atos que possam beneficiar a si ou a terceiros, em razão do cargo que

---

<sup>53</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário**: Sociedades Simples e Empresárias – São Paulo: Atlas, 2004, p.342.

<sup>54</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário**: Sociedades Simples e Empresárias – São Paulo: Atlas, 2004, p.342.

<sup>55</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 175.

<sup>56</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 175.

<sup>57</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 183.

<sup>58</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 184.

ocupa <sup>59</sup>. Vale ressaltar que se ficar provado que o administrador agiu com dolo ou culpa, será responsabilizado por eventuais danos causados <sup>60</sup>.

Tal responsabilidade se dará quando o administrador agir de forma abusiva, cometendo excessos, descumprindo normas, que lhe são exigidas para desempenhar a gestão da sociedade. Assim, este será responsável perante a sociedade e terceiros lesados solidária e ilimitadamente <sup>61</sup>.

No contrato social poderá indicar o administrador, entretanto a maioria do capital social poderá retirá-lo se assim desejar. Neste caso, não havendo previsão a cerca da destituição do administrador no contrato social, será exigido a maioria de dois terços do capital social para a retirada, ao passo que se este tiver sido nomeado por ato diverso do contrato, como em assembléia, basta a maioria simples do capital social <sup>62</sup>.

Sobre a administração, José Waldecy Lucena ensina que

Adotada a gerência plúrima/ administração colegiada, já se enfatizou, cumpre ao contrato disciplinar e distribuir os poderes, funções e atribuições de cada gerente/ administrador. A respeito, são os sócios livres para o fazer da maneira que lhes convier, já que se trata de ius dispositivum. São, em suma, os únicos juízes de suas conveniências e aptidões <sup>63</sup>.

### *1.9.1 Responsabilidade dos Administradores*

No exercício de suas incumbências, o administrador que praticar, com culpa ou dolo <sup>64</sup>, atos abusivos, que destoem do dever de diligência e lealdade para com a sociedade, gerando dano a esta, responderá pessoalmente por seus atos. Tais atos são configurados pelo

---

<sup>59</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p.443.

<sup>60</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p. 342.

<sup>61</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 431.

<sup>62</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p.499.

<sup>63</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 417.

<sup>64</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004, p. 353.

abuso ou excesso, no exercício da gerência <sup>65</sup>. Ou ainda, caso atue em seu benefício e em detrimento da sociedade, o administrador será responsabilizado <sup>66</sup>.

### 1.10 Conselho Fiscal

Criado com o escopo de fiscalizar a gestão dos administradores, o conselho fiscal poderá ser instituído no contrato social da limitada. Os membros deste órgão terão acesso aos livros e papéis da sociedade, além de poderem requerer informações a serem prestadas pelos administradores <sup>67</sup>. Em outras palavras, a função deste colegiado é desempenhar, constantemente, a fiscalização da administração da sociedade, dando maior ênfase às contas e a legalidade dos atos por este órgão praticados <sup>68</sup>, bem como denunciar as eventuais irregularidades averiguadas, para que sejam diligenciadas as medidas cabíveis e convocar a assembléia, em caso de atraso ou por motivos urgentes <sup>69</sup>.

A instituição do conselho fiscal não implica em nenhuma preponderância hierárquica do conselho fiscal sobre os administradores. Outrossim, é oportuno salientar que a criação deste órgão é facultativa, e que caso este exista, não retira o poder de fiscalização da assembléia <sup>70</sup>.

O conselho fiscal será composto por três ou mais membros que residam no país, sócios ou não, mas que avaliem a administração de forma imparcial. A eleição destes membros será feita na assembléia geral anual, trazendo a particularidade que a minoria, desde represente um quinto do capital social, pode nomear um conselheiro, em separado dos demais. É vedada a eleição de membro da sociedade que já integre outro órgão desta, para fazer parte

---

<sup>65</sup> LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 431.

<sup>66</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 179.

<sup>67</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 513.

<sup>68</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 228.

<sup>69</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 185.

<sup>70</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 228.

do conselho fiscal, além de seu cônjuge e parentes de até terceiro grau. Por derradeiro, o membro deve ser pessoa idônea, e não pode ter sido condenada por crimes que ponham em dúvida sua idoneidade para fiscalizar <sup>71</sup>.

---

<sup>71</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 184.

## 2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

### 2.1 Tributo

Segundo o artigo 3º do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Este conceito trazido pela legislação acabou com as discussões doutrinárias acerca da definição de tributo. Contudo, pertinente é analisar, separadamente, os elementos que compõe este conceito:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória”, refere-se à obrigação que o contribuinte tem perante o Estado, devendo ser paga esta prestação em dinheiro <sup>72</sup>.

“Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, quer dizer que o pagamento deve ser feito mediante pecúnia, tendo em vista que o direito brasileiro não admite a contribuição *in natura*, nem *in labore* <sup>73</sup>.

“Que não constitua sanção de ato ilícito”, porquanto a hipótese de incidência do tributo recai sempre sobre ato lícito, ao passo que a penalidade incide sobre ato ilícito <sup>74</sup>.

“Instituída em lei”, pois a relação obrigacional deriva da lei, sendo observado o princípio da legalidade, segundo o artigo 150, inciso I da Constituição federal <sup>75</sup>.

---

<sup>72</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 303.

<sup>73</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.65.

<sup>74</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 66.

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 68.

“E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, significa que o Poder Público só poderá cobrar os tributos mediante ato administrativo vinculado, excluindo neste caso qualquer discricção do agente público <sup>76</sup>.

Ainda sobre os tributos, Ruy Barbosa Nogueira ensina que

são receitas derivadas que o Estão recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário. As outras receitas chamadas originárias e provenientes do próprio patrimônio do Estado, como já vimos, nada têm que ver com o Direito Tributário, este direito somente disciplina as receitas derivadas, provenientes da exigência sobre a economia dos particulares e que são os tributos <sup>77</sup>.

### 2.1.1 *Espécies de Tributos*

O tributo subdivide-se em cinco espécies, quais sejam, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios <sup>78</sup>. Por amor ao debate, destaca-se que a doutrina é divergente quanto ao número de espécies de tributos.

O imposto é o tributo cobrado quando ocorre um fato gerador que não se vincula à nenhuma atividade estatal especifica em relação ao sujeito passivo, conforme artigo 16 do CTN <sup>79</sup>.

Taxa é uma contraprestação de um serviço ou vantagem obtida pelo contribuinte, ou posta a sua disposição, suportada, financeiramente, pelo Estado <sup>80</sup>.

---

<sup>76</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 303.

<sup>77</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 155.

<sup>78</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 72.

<sup>79</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 305.

<sup>80</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 540.

A contribuição de melhoria é o tributo que tem como fato gerador realização de obra pública que resulte na valorização do imóvel do contribuinte beneficiado por esta <sup>81</sup>.

### Contribuições sociais, segundo Kiyoshi Harada,

é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tendo como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público medianamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado”<sup>82</sup>.

Empréstimos compulsórios, se trata de tributo<sup>83</sup> que é decretado exclusivamente pela União, por meio de lei complementar, para custear gastos extraordinários de caráter urgente, observando o princípio da anterioridade <sup>84</sup>.

## 2.2 Fato Gerador

Fato gerador é uma situação prevista em lei (atendendo assim ao princípio da legalidade), que constitua uma obrigação tributária, caso ocorra em concreto. Tal conceito engloba dois aspectos: abstrato e concreto. Aquele diz respeito à descrição abstrata de um fato que gera efeitos jurídicos, ao passo que o concreto é a ocorrência do fato tipificado <sup>85</sup>.

Destarte, o tributo só é devido a partir do momento em que o fato previsto em lei, hipótese tributária, for consumado. Apesar da garantia de que o contribuinte não será tributado por fatos que não estiverem tipificados na lei, o parágrafo único do artigo 116 traz a

---

<sup>81</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 164.

<sup>82</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 309.

<sup>83</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 73.

<sup>84</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 309.

<sup>85</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 694.

norma geral antielisão, que tem o escopo de aumentar a arrecadação, impedindo a elisão fiscal, ou seja, forma lícita de evitar os tributos. Contudo, para não ferir o princípio da legalidade, a norma geral antielisão compõe uma diretriz de hermenêutica <sup>86</sup>.

É oportuno destacar que o fato gerador pode ser decorrente de obrigação principal ou acessória. O primeiro, de acordo com o artigo 113, § 1º do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto o segundo tem o escopo de as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, segundo artigo 113, §2º do CTN.

### 2.3 Obrigação Tributária

Para Ruy Barbosa Nogueira, “obrigação tributária é uma relação de Direito Público prevista na lei descritiva do fato pelo qual o Fisco (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto)” <sup>87</sup>. Em outras palavras, quando ocorre a incidência de um fato em lei tributária, forma-se a relação entre o contribuinte e o Estado <sup>88</sup>.

Nesta relação obrigacional, a lei é elemento indispensável, por isto denomina-se *obligatio ex lege*. Para o nascimento de uma obrigação tributária basta que a “hipótese de incidência” (fato gerador) esteja prevista em lei <sup>89</sup>, dispensando manifestação de vontade das partes. Portanto, ainda que o contribuinte não tenha a intenção de obrigar-se ou desconheça o nascimento da obrigação tributária, este terá que cumprir a prestação devida (objeto) <sup>90</sup>.

---

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 133.

<sup>87</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 141.

<sup>88</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 122.

<sup>89</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.142.

<sup>90</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 230.

A natureza jurídica do objeto, prestação devida, da obrigação tributária tem relação similar ao direito obrigacional <sup>91</sup>. As obrigações podem ser de dar e de fazer, ressaltando que neste último caso, abrange a obrigação de fazer, não fazer e tolerar <sup>92</sup>. Observa-se a obrigação de dar quando é pago um tributo, de fazer ao realizarmos declarações, de não fazer quando nos abstemos de praticar atos ilícitos e de tolerar ao permitirmos o exame de livros, por exemplo <sup>93</sup>.

### 2.3.1 *Obrigação principal e acessória*

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, conforme artigo 113 do CTN. O critério que determinará o tipo de obrigação será o objeto desta, vez que o código atribui à obrigação principal o pagamento de pecúnia <sup>94</sup>.

A obrigação principal concerne ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (§ 1º), tendo como objeto uma obrigação de pagar (obrigação de dar) em dinheiro. Em contrapartida, a obrigação acessória se refere a uma prestação, positiva ou negativa (obrigação de fazer ou não fazer), nela prevista no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (§2º) <sup>95</sup>. Todavia, caso a obrigação acessória não seja observada, esta se torna uma obrigação principal, visto que gera uma pena pecuniária decorrente da sanção pelo descumprimento <sup>96</sup>.

## 2.4 **Crédito Tributário**

Para que o estado possa cobrar o pagamento de tributo, não basta apenas que o sujeito passivo pratique o fato gerador. Antes da cobrança, o sujeito ativo tem que fazer o

---

<sup>91</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 697.

<sup>92</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 125.

<sup>93</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 698.

<sup>94</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 232.

<sup>95</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 233.

<sup>96</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 698.

lançamento, posteriormente à ocorrência do fato gerador, para que seja constituído o crédito, que por sua vez, revestirá sua pretensão de exigibilidade <sup>97</sup>.

Neste sentido, temos que o crédito tributário é resultado da obrigação tributária principal após o lançamento <sup>98</sup>, uma vez que por este procedimento a dívida se torna líquida, certa e exigível. Ademais, as partes que compõe a relação obrigacional não se alteram, o objeto é o mesmo, assim como o vínculo jurídico que une as partes <sup>99</sup>.

Hugo de Brito Machado define crédito tributário como o vínculo jurídico obrigacional que torna exigível do contribuinte ou responsável, o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária <sup>100</sup>.

## 2.5 Lançamento

Para que o crédito tributário seja constituído, é necessário que a autoridade competente (agente do fisco) <sup>101</sup> faça o lançamento, que consiste no procedimento administrativo que averigua a ocorrência do fato gerador, que enseja o nascimento de uma obrigação tributária <sup>102</sup>, valorando a quantia a ser paga observando a base de cálculo e a alíquota que a lei institui, bem como determinando o sujeito passivo e, eventualmente, impondo penalidades cabíveis <sup>103</sup>. É oportuno destacar que os procedimentos previstos no artigo 142 do CTN representam uma atividade administrativa vinculada e resultarão na emissão de um documento, denominado lançamento.

Para Hugo de Brito Machado, lançamento

---

<sup>97</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 243.

<sup>98</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 243.

<sup>99</sup>HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 432.

<sup>100</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 168.

<sup>101</sup>BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 782.

<sup>102</sup>AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 311.

<sup>103</sup>HARADA HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 433.

é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível <sup>104</sup>.

É por meio do lançamento que a obrigação adquire a certeza e a liquidez <sup>105</sup>, mas a exigibilidade se dá apenas findo prazo de pagamento do tributo, que deve ser precedido de comunicação formal <sup>106</sup>. Tal comunicação é feita por uma notificação que se trata de um ato do agente do fisco para dar ciência ao sujeito passivo do lançamento e dos termos de exigibilidade do crédito <sup>107</sup>.

O lançamento se divide em três tipos distintos de modalidade, quais sejam:

- a) de ofício ou direto: esta espécie de lançamento é caracterizada por ter o agente administrativo realizando todos os procedimentos, sem a participação do sujeito passivo <sup>108</sup>. O fisco apenas verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o valor do tributo devido, indica o sujeito passivo e o notifica <sup>109</sup>.
- b) por declaração ou misto: é o lançamento feito com base em declaração feita pelo sujeito passivo ou por terceiro. Neste caso, um destes fornecerá informações acerca da matéria de fato necessárias para a efetivação do lançamento <sup>110</sup>.
- c) por homologação: nesta modalidade ocorre o inverso do procedimento do lançamento de ofício, vez que o sujeito passivo realiza todos os atos procedimentais, efetivando o pagamento, sem qualquer participação do agente do fisco <sup>111</sup>. A autoridade ao tomar ciência do ato do sujeito

---

<sup>104</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 169.

<sup>105</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 169.

<sup>106</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 312.

<sup>107</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 20.

<sup>108</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 22.

<sup>109</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 434.

<sup>110</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 173.

<sup>111</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.24.

passivo o homologa, gerando simultaneamente a constituição do crédito tributário e sua extinção<sup>112</sup>.

## 2.6 Sujeitos das Obrigações Tributárias

Outro elemento que compõe a obrigação tributária são os sujeitos. Integram a relação obrigacional tributária sujeito ativo e sujeito passivo. O CTN trata em seu texto legal sobre os sujeitos nos artigos 119 a 138.

### 2.6.1 *Sujeito ativo*

O sujeito ativo, tem competência para lançar e exigir o adimplemento da obrigação<sup>113</sup>, segundo artigo 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Neste diapasão, a Constituição Federal outorgou tal competência somente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios<sup>114</sup>.

Além dos sujeitos supramencionados, podem ocupar o pólo ativo da relação obrigacional tributária às autarquias, tendo em vista que estão incertas dentro do conceito de Fazenda Pública, bem como há a previsão legal para que estas possam exigir os tributos<sup>115</sup>.

### 2.6.2 *Sujeito passivo*

Por sua vez, o sujeito passivo, de acordo com o artigo 121, é a pessoa física ou jurídica, obrigada a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária<sup>116</sup>. É oportuno ressaltar que há diferença entre o sujeito passivo pelas obrigações principais e acessórios. O primeiro, a pessoa está obrigada a prestar o pagamento pecuniário (obrigação de dar). E o segundo, a

---

<sup>112</sup> BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 24.

<sup>113</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 136.

<sup>114</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 418.

<sup>115</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 227.

<sup>116</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 139.

pessoa terá que realizar uma prestação positiva ou negativa (obrigação de fazer ou não-fazer)

117.

Ademais, o sujeito passivo pode ser direto, que é o próprio contribuinte, ou indireto, que é um sujeito que não participou diretamente do fato tributável, porém, em decorrência da lei, deve adimplir a obrigação tributária <sup>118</sup>. Neste último caso, o vínculo pode se dar por substituição ou por transferência.

Será por transferência quando o dever de adimplir o tributo é do contribuinte, todavia, este não pode ou não deve recolher o tributo, sendo atribuído a outrem a obrigação, em razão de fato posterior <sup>119</sup>. A substituição se dará quando a lei responsabiliza terceiro, que teve relação direta com o fato gerador, por obrigação tributária gerada pelo contribuinte, assim, a obrigações já nasce com um terceiro, substituto, no pólo passivo <sup>120</sup>.

### **2.6.2.1 Contribuinte e responsável**

A pessoa obrigada pode ser denominada contribuinte ou responsável. A diferença entre estas duas espécies de sujeito passivo, é que o contribuinte é a pessoa que pratica ação prevista como fato gerador da obrigação tributária <sup>121</sup>. O responsável é um terceiro em relação ao contribuinte, mas que em decorrência de determinação legal fica obrigado a prestar seu objeto, tendo em vista que está vinculado ao fato gerador <sup>122</sup>.

Luciano Amaro ensina que

---

<sup>117</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 278.

<sup>118</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 140.

<sup>119</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 140.

<sup>120</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 287.

<sup>121</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 227.

<sup>122</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 147.

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. 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 (sucessão do contribuinte, p. ex.) <sup>123</sup>.

O legislador incluiu este terceiro, responsável, como possível sujeito passivo da obrigação tributária por considerar conveniente, e em alguns casos necessário <sup>124</sup>. Assim, a arrecadação se torna mais fácil em caso de impossibilidade ou dificuldade de exigir o cumprimento do contribuinte.

---

<sup>123</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 283.

<sup>124</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 286..

### 3 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS POR OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Neste capítulo, após vislumbrar as sociedades limitadas e as obrigações tributárias, adentraremos na problemática que envolve o objeto da monografia. Como pôde ser observado, as sociedades limitadas foram criadas com a intenção de atender aos anseios da população, que necessitava uma forma de investir em empreendimentos, contudo, protegendo seu patrimônio pessoal de um eventual insucesso da atividade desenvolvida <sup>125</sup>.

Por outro lado, o direito tributário, valendo-se de suas prerrogativas, busca o pagamento dos tributos previstos em lei. Trazendo isto para o objeto do presente estudo, percebe-se que o Estado, por conveniência e oportunidade, intenta atribuir ao maior número de pessoas possíveis as obrigações tributárias, para ter seu objetivo alcançado <sup>126</sup>. Tal fato pode ser confirmado pelo artigo 124 do CTN, que atribui o dever de pagar tributos ao contribuinte, pessoa que tem relação direta com o fato gerador, e ao responsável legal, terceiro que tem relação com o fato gerador.

Ocorre que a Fazenda Pública vem, de forma reiterada, incluindo no pólo passivo das execuções de seus créditos tributários os sócios e administradores das empresas, independentemente da separação entre a pessoa jurídica e a pessoa física, o que macula o escopo das sociedades limitadas e acarreta prejuízos aos sócios, que terão seus nomes inscritos na dívida ativa <sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p.155.

<sup>126</sup> SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n° 76, dezembro 2002, p. 119.

<sup>127</sup> MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n° 111, dezembro 2004, p. 60.

Corroborando o alegado, o fato de a Fazenda Pública penhorar bens dos sócios e dirigentes, em execução fiscal movida em desfavor de sociedade limitada, os quais sequer têm os nomes inscritos na certidão de dívida ativa, com o fundamento de que o fato de deixar de pagar os tributos configura infração à lei, assim aplicando-se o artigo 135 do CTN <sup>128</sup>.

É cediço que deve-se considerar a possibilidade de haver sócios de má-fé, que valendo-se da proteção dada em virtude da criação de uma pessoa jurídica, deixem de cumprir suas obrigações.

Deste modo, necessário é uma análise da responsabilidade dos sócios e administradores das limitadas por débitos tributários, para que possamos alcançar um ponto de equilíbrio entre a responsabilidade dos sócios e administrador e o dever de pagar os tributos devidos.

### **3.1 Solidariedade Obrigacional Passiva**

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 124 que são responsáveis solidários aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, bem como as pessoas expressamente designadas em lei.

Inicialmente, esclarece-se que a solidariedade que o CTN se refere é a mesma prevista no Código Civil, no artigo 264: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigação, à dívida toda” <sup>129</sup>. O interesse comum, que o artigo 124 se refere, deve ser o interesse jurídico, ou seja, decorrente de uma relação jurídica entre os sujeitos <sup>130</sup>.

---

<sup>128</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 586.

<sup>129</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 782.

<sup>130</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 144.

Em matéria de direito tributário, a solidariedade passiva deriva sempre da lei<sup>131</sup> e se divide em duas. A primeira, consoante o inciso I do artigo 124, trata da solidariedade natural<sup>132</sup>, ou seja, as pessoas que participaram do fato gerador<sup>133</sup>. Finalmente, o inciso II do mesmo artigo, diz respeito a solidariedade imposto por lei, com o objetivo de garantir a arrecadação do tributo, normalmente implicando em pessoa que não teve relação direta com o fato gerador<sup>134</sup>.

Por derradeiro, o parágrafo único do referido artigo, exclui a possibilidade de o devedor invocar o instituto civil do benefício de ordem, em que o co-devedor tem direito de requerer que a execução recaia primeiro sobre os bens do devedor principal. Desta maneira, o fisco escolhe o devedor que melhor lhe convir<sup>135</sup>.

## **3.2 Responsabilidade de Terceiros**

Como já foi asseverado anteriormente, o Estado ampliou o rol de sujeitos passivos, para que assim fosse mais fácil o recolhimento dos tributos, diante de dificuldade de cobrar do contribuinte. O fundamento legal em que se embasa o agente administrativo para responsabilizar terceiros são os artigos 134 e 135 do CTN.

### *3.2.1 Artigo 134 do Código Tributário Nacional*

Neste artigo, a norma prevê uma responsabilidade solidária de terceiros que representaram ou praticaram atos jurídicos em nome do contribuinte. A responsabilidade se dá apenas quando há uma impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal por

---

<sup>131</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 782.

<sup>132</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 708.

<sup>133</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 782.

<sup>134</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 709.

<sup>135</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 709.

parte do contribuinte <sup>136</sup>. É oportuno ressaltar que isso apenas ocorrerá caso os arrolados neste artigo participarem do fato tributado, ou ainda, se omitirem do dever a eles atribuído, conforme a lei fiscal <sup>137</sup>.

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

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

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

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

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

### 3.2.2 *Artigo 135 do Código Tributário Nacional*

O artigo 135 do CTN trata de casos em que a responsabilidade é transferida às pessoas constantes no artigo 134 deste mesmo código, além de diretores, gerentes, administradores, mandatários e prepostos ou empregados (que possuam poder de gestão) <sup>138</sup>, em razão de uma conduta dolosa ou culposa. Neste caso, estes deixam de gozar de responsabilidade solidária, passando a responder pessoalmente pelo débito <sup>139</sup>, de forma plena e exclusiva <sup>140</sup>. Cuida-se de uma responsabilidade por substituição <sup>141</sup>, passando a ocupar a posição do contribuinte <sup>142</sup>.

---

<sup>136</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 752.

<sup>137</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 753.

<sup>138</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 746.

<sup>139</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 755.

<sup>140</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 746.

<sup>141</sup> Nesse sentido, Alexandre Macedo Tavares assevera o seguinte: “a responsabilidade do sócio-gerente/dirigente por débito fiscal societário, quer proveniente da prática de um ilícito administrativo tributário formal, quer material, envolve, como 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

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

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.

A culpa ou dolo são representados por atos ou fatos eivados de malícia em detrimentos dos representados, caracterizados pelo abuso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto <sup>143</sup>.

Hugo de Brito Machado exemplifica alguns dos atos praticados pelo administrador que caracterizam o abuso ou ilegalidade, a que se refere o artigo em comento:

Assim, se qualquer das pessoas referidas no art. 134 pratica um ato para o qual não estava autorizado; ou se um mandatário ou preposto, ou empregado, pratica atos fora de sua esfera de atribuições; ou se um diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica pratica atos que segundo o contrato ou os estatutos não podia praticar, e se em qualquer desses casos resultam do ato ilegal ou abusivo obrigações tributárias, o autor do ato assume pessoal responsabilidade pelos créditos tributários respectivos. <sup>144</sup>

Ainda, é oportuno salientar o posicionamento de Hugo de Brito Machado, que defende que o artigo 135 do CTN não engloba qualquer crédito tributário. Para ele existe divergência entre a disposição literal do artigo ora estudando e seu real enquadramento <sup>145</sup>.

Haveria uma redução no alcance deste artigo, se apenas os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ligados ao ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto pudessem ser cobrados. Desta forma, a

---

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.”. TAVARES, Alexandre Macedo. **O Fenômeno da Desconsideração da personalidade jurídica do Direito Tributário Brasileiro: Pressupostos, Alcance e Limites do Art. 135 do Código Tributário Nacional**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. *Problemas de Processo Judicial Tributário*. vol. 5. São Paulo: Dialética, 2002, p. 19.

<sup>142</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 755.

<sup>143</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 746.

<sup>144</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 586.

<sup>145</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 585.

interpretação mais apropriada seria a possibilidade de responsabilização de terceiro quando, agindo com abuso ou ilegalidade, resultar na insolvência da pessoa jurídica <sup>146</sup>.

Outro aspecto que merece ser destacado, é que não haverá responsabilização do administrador quando este deixar de pagar os tributos em razão da incapacidade econômica-financeira da sociedade <sup>147</sup>.

Ainda, relevante é a análise da expressão “infração de lei, contrato social ou estatuto”, diante das controvérsias existentes em torno dela, visto que se defende que o mero não pagamento de tributos configura violação à lei, o que enseja, desde logo, a responsabilização do administrador <sup>148</sup>.

De fato, deixar de adimplir a prestação tributária é uma infração à lei. Contudo, o agente que pratica tal afronta não é nenhum dos sujeitos constantes nos artigos 134 e 135 do CTN, mas a própria pessoa jurídica, uma vez que esta não se confunde com a pessoa física, que a apresenta, conforme item 1.9. Destarte, antes de imputar responsabilidade ao administrador, há de ser analisado quem praticou o ato ilícito, se foi a pessoa jurídica por meio de um órgão, ou se foi seu administrador, na qualidade de pessoa natural <sup>149</sup>.

Por fim, para que haja esta responsabilização do administrador, é necessário que a o Fisco prove o dolo <sup>150</sup> e o proveito pessoal decorrente deste ato, em detrimento da

---

<sup>146</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 585.

<sup>147</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 586.

<sup>148</sup> SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n° 76, dezembro 2002, p. 119.

<sup>149</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 589.

<sup>150</sup> Sobre o dolo, Maria Rita Ferragut defende que “a existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente. Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa. O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.”. FERREGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p.120.

sociedade, não sendo cabível neste caso a inversão do ônus da prova <sup>151</sup>, apesar de ser este um tema controvertido, como se observa na corrente defendido por Fábio Ulhoa Coelho, que assevera que o ônus da prova é do administrador <sup>152</sup>. Sobre a questão que envolve a inclusão do administrador do pelo passivo da execução fiscal, será mais bem explorada no próximo item.

### **3.3 Considerações Acerca da Inclusão do Sócio e do Administrador da Sociedade Limitada no Pólo Passivo da Execução Fiscal**

Como dito anteriormente, a Fazenda vem de forma irregular incluindo os administradores e dos sócios das sociedades limitadas no pólo passivo das execuções fiscais de forma indiscriminada, o que além de desestimular este tipo de sociedade, afronta nitidamente algumas garantias constitucionais, tais como, o princípio da ampla defesa e do contraditório.

Assim, para que esta inclusão seja legítima, algumas particularidades devem ser observadas. Exemplo disto é que a execução fiscal, promovida pela Fazenda, deve obrigatoriamente estar embasada em uma Certidão da Dívida Ativa <sup>153</sup>, a qual deverá ser precedida de um processo administrativo <sup>154</sup>, segundo o artigo 585, inciso VI do CPC <sup>155</sup>. A

---

<sup>151</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 752.

<sup>152</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.446.

<sup>153</sup> Leonardo Pereira Chagas ensina que Certidão da Dívida Ativa é o instrumento utilizado para consubstanciar a existência de uma Dívida Fiscal regularmente inscrita. E ainda, que esta certidão é um título executivo extrajudicial, formado unilateralmente pela Fazenda, dotada de certeza, liquidez e exigibilidade. CHAGAS, Leonardo Pereira. **Da Certidão da Dívida Ativa**. Coord. Carlos Augusto Jeniêr. *Execução Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 140.

<sup>154</sup> Caso não haja um processo administrativo ou se este for extraviado, a CDA perde sua força executiva, conforme o seguinte julgado do STJ: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. EXTRAVIO. EXIGIBILIDADE DO TÍTULO. AUSÊNCIA. I - O artigo 2º, § 5º, VI, da LEF, impõe que o termo de inscrição de dívida ativa deve conter o número do processo administrativo-fiscal que deu ensejo à cobrança. II - O extravio do processo administrativo impede que o Judiciário confira a CDA, ao mesmo tempo em que impossibilita o contribuinte de se defender. Precedentes: REsp nº 686.777/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 07/11/2005 e REsp Nº 274.746/RJ, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 13/05/2002. III - Recurso especial improvido. (STJ – 1ª Turma - REsp 945390 / ES – Relator Min. Francisco Falcão, DJ de DJ 20.09.2007).

<sup>155</sup> “Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: VI- a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estados, Distrito Federal, Territórios e Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.”

execução fiscal deve, portanto, representar apenas o que foi concluído no processo administrativo, que ampara o ato de lançamento que enseja a formação do título executivo <sup>156</sup>

Este processo administrativo é essencial, pois através dele a Fazenda pode auferir os dados que constarão na CDA <sup>157 158</sup>, além de, no caso do art. 135 do CTN, dar a oportunidade de os sócios e administradores das sociedades limitadas se deferem quando a responsabilidade pelo débito cobrado lhes está sendo imputada. É oportuno destacar que a execução fiscal só poderá ser proposta contra aqueles cujos nomes estão na CDA <sup>159</sup>.

Isto, entretanto, não quer dizer que no curso da execução fiscal não possa haver a inclusão de outras pessoas no pólo passivo desta demanda judicial, porém os princípios da ampla defesa e do contraditório devem ser respeitados <sup>160</sup>.

A problemática acerca da inclusão dos sócios e administradores, cujos nomes não constem na CDA <sup>161</sup>, no pólo passivo de uma execução fiscal reside na natureza do processo executório, que não possibilita a cognição de novos fatos. Diante disso, para que a

---

<sup>156</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 630. Este autor ainda destaca que caso haja um recurso no processo administrativo que apura a responsabilidade dos sócios e administradores a inscrição de seus nomes em Dívida Ativa é irregular e conduz a execução fiscal à extinção por não ser exigível o título em que está consubstanciada. *Vide* Apelação Cível 2000.05.00.049394-8/AL, 4ª Turma do TRF da 5ª Região, Rel. Desembargadora Juíza Maria Isabel Pezzi Klein, DJU 03.09.2001.

<sup>157</sup> O § 5º do artigo 2º da Lei 6.830 de 1980 traz expressamente as informações que devem constar na CDA, tais como o nome do devedor, dos co-responsáveis, o valor da dívida, dentre outros dados.

<sup>158</sup> O § 6º do artigo 2º da Lei 6.830 de 1980, “a Certidão da Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente”, ressalta que as informações constantes na CDA devem ser exatamente o que foi apurado no processo de inscrição em dívida ativa.

<sup>159</sup> SACRAMENTO, Matheus Moraes. A Relação entre a Inclusão do Responsável no Pólo Passivo da Execução Fiscal e a Certidão de Dívida Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 145, outubro 2007, p. 88.

<sup>160</sup> Sobre a inclusão dos sócios ou/e administradores das sociedades limitadas no pólo passivo da execução fiscal, Zenildo Bodnar defende que “observados todos os pressupostos exaustivamente estudados quanto à responsabilidade do sócio, poderá a Fazenda Pública propor, desde logo, a execução contra o sócio, desde que a responsabilidade seja apurada em regular processo administrativo.”. BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p.137.

<sup>161</sup> Caso os nomes dos sócios e administradores das sociedades limitadas constem na CDA, não há qualquer problema em redirecionar a execução fiscal para eles, ou seja, o Fisco não tem que provar na execução que o executado é responsável, pois isto já foi anteriormente apurado em processo administrativo. SACRAMENTO, Matheus Moraes. A Relação entre a Inclusão do Responsável no Pólo Passivo da Execução Fiscal e a Certidão de Dívida Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 145, outubro 2007, p. 87.

Fazenda possa provar que os sócios e administradores cometeram ato ilegal que ensejou o crédito executado, deve requerer a intimação destes para que possam se manifestar sobre tal pretensão, abrindo assim um incidente processual <sup>162</sup>. Cumpre ressaltar que a inclusão direta dos sócios e administradores seria uma afronta aos princípios da legítima defesa e do contraditório <sup>163</sup>.

Desta forma, abrindo um incidente de conhecimento <sup>164</sup> na própria execução fiscal, seria a forma mais adequada de se buscar a responsabilização dos sócios e administradores das sociedades limitadas cujos nomes não constem na CDA. No entanto, se seus nomes estiverem na CDA este incidente não é necessário, pois já lhes foi assegurado o direito de ampla defesa e ao contraditório, o que também torna regular a inclusão deles no pólo passivo da execução fiscal.

Por derradeiro, cabe expor a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que já decidiu de acordo com o que foi asseverado neste item:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos

---

<sup>162</sup> SACRAMENTO, Matheus Moraes. *Ibidem*, p. 97. Ainda sobre o incidente, cabe salientar que este procedimento seria a forma mais adequada de redirecionar a execução, segundo este autor, visto que o processo administrativo em que deveria ter sido averiguando a conduta ilegal dos sócios e administradores não pode ser alterado após transitar em julgado, ou seja, após a configuração da coisa julgada administrativa.

<sup>163</sup> O Superior Tribunal de Justiça tem julgados no sentido de que tem que haver a observância da ampla defesa na execução fiscal que visa responsabilizar sócios e administradores, conforme o julgado que segue: “I - PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. AUSÊNCIA DE CITAÇÃO. PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. Antes de se imputar a responsabilidade tributária, é necessária a prévia citação do sócio-gerente, a fim de que seja possível o exercício do direito de defesa.” (STJ – 1ª Turma – Resp 236.131/MG, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 13.11.2000)

<sup>164</sup> Ao contrário do que ocorre com o processo executório, o processo de conhecimento é a forma adequada de cognição de fatos que possam ensejar a responsabilização de alguma das partes.

estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. 2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80. 3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa. 4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 5. Embargos de divergência providos. (STJ – 1ª Seção – EREsp 702.232/RS, Relator Ministro Castro Meira, DJ 26.09.2005).

### **3.4 A Responsabilidade dos Sócios e Administradores das Sociedades Limitadas por Obrigações Tributárias**

Atualmente, duas são as teses defendidas com relação à responsabilidade dos sócios e administradores das sociedades limitadas por obrigações limitadas, que devem ser expostas:

#### *3.4.1 Tese Ampla*

Seguindo o raciocínio iniciado no item 3.2.2, existe uma corrente que defende que o mero inadimplemento da obrigação tributária por si só é suficiente para dar azo à responsabilização do administrador, porquanto isto configura violação à lei.

Na doutrina, Leda Maria Guimarães Cunha, corrobora o entendimento objeto deste item, ao asseverar o seguinte:

A sujeição passiva indireta dos sócios como responsáveis tributários pelos débitos da Sociedade, especificamente neste ente societário, não denota incoerência do sistema tributário em cotejo com os princípios aqui elencados – da isonomia, da legalidade e da capacidade contributiva. Mister se faz ressaltar que a lei, ao fixar tal responsabilidade, o faz dentro de determinados parâmetros, considerando a inadimplência tributária como ensejadora de um proveito econômico e, fundamentalmente, em decorrência dessa indevida “vantagem” auferida pelo não recolhimento do tributo devido, que se desloca a imputação da responsabilidade da sociedade para os sócios que detêm o controle dos negócios sociais.

Conclui-se que, no campo do direito tributário, há expressa previsão legal imputando responsabilidade aos sócios que agirem contrariamente às normas legais, estatutos e contato social, deixando de recolher, na época oportuna, os tributos devidos (art. 135, incisos I, II e III do CTN).<sup>165</sup>

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Território, outrossim, partilha o mesmo entendimento, conforme pode ser confirmada em sua jurisprudência.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DE SÓCIOS. ICMS. TR. - CONQUANTO CABÍVEIS AS "PROVIDÊNCIAS PRELIMINARES" DOS ARTS. 323 A 328 DO CPC NO PROCESSO DE EXECUÇÃO, SÃO ELAS ACONTECIMENTOS EVENTUAIS QUE OCORREM E VARIAM DE ACORDO COM O CONTEÚDO DA RESPOSTA DO RÉU E CIRCUNSTÂNCIAS DE CADA CASO. PRELIMINAR DE CERCEAMENTO REJEITADA. - O NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO CONFIGURA INFRAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, IMPONDO-SE A CO- RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS-GERENTES PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES. - AS CONCESSIONÁRIAS E PERMISSONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSPORTE ESTÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DE ICMS, NOS CASOS PREVISTOS EM LEI. - É VEDADA A UTILIZAÇÃO DA TR COMO FATOR DE CORREÇÃO DO IMPOSTO.(TJDF – 2ª Turma Cível – APC 4518297/DF, Relator Desembargador Getúlio de Moraes Oliveira, DJ de 06.10.99, grifos nossos)

EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS. A falta de recolhimento do tributo configura infração à lei tributária, acarretando a responsabilidade tributária do representante legal da pessoa jurídica (artigo 135, III, do Código Tributário Nacional). É legal a correção monetária dos débitos fiscais, hoje eferida, no Distrito Federal, em UPDF (Lei Distrital n. 222, de 27/12/91). É firme a jurisprudência da Corte Suprema quanto a que o parágrafo terceiro do artigo 192, da Constituição Federal, não é auto-aplicável, necessitando de regulamentação. (TJDFT - 3ª Turma Cível - APC4565797 DF, Relator Desembargador Mário Machado, DJ de 18/02/98)

TRIBUTÁRIO - ICMS - RESPONSABILIDADE DO GERENTE - FATO GERADOR CONTEMPORÂNEO AO CARGO - ART. 135 DO CTN. CONFIGURADA A SONEGAÇÃO, RESPONDE O GERENTE DA EMPRESA DEVEDORA DO TRIBUTO, PESSOALMENTE, PELO DÉBITO FISCAL APURADO DURANTE SUA GESTÃO. (TJDF – 4ª

---

<sup>165</sup> CUNHA, Leda Maria Guimarães. **Responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada.** Rio de Janeiro: Mauad, 1999, p. 112-113.

Neste mesmo sentido, há julgados no Superior Tribunal de Justiça que corroboram o entendimento que o simples não pagamento enseja a responsabilização do administrador.

#### SÓCIO – GERENTE – RESPONSABILIDADE – DÍVIDA FISCAL

O sócio – gerente tem a obrigação de recolher os impostos devidos pela empresa. Se não o faz, responde pessoalmente pelo débito.

Recurso provido.(STJ – 1ª Turma – Resp 149.266/PR, Relator Ministro Garcia Vieira, DJ de 04.5.98)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS-GERENTES. INTELIGÊNCIA DO ART. 135, III, DO CTN. No Superior Tribunal de Justiça, prevalece entendimento segundo o qual os diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

A falta de recolhimento de tributos constitui, por si só, infração à lei apta a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos impostos devidos pela empresa, nos moldes do que preconiza o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Agravo conhecido e provido. (STJ – 2ª turma - AgRg no REsp 91859 / ES, Relator Ministro CASTRO FILHO, DJ 13.08.2001)

Tal entendimento se dá ante o a falta de especificidade presente na redação do artigo 135 do CTN. Desta maneira, valendo-se de interpretação literal do artigo em comento, os terceiros ligados ao fato gerado responderão pessoalmente, quando os débitos tributários deixarem de ser pagos <sup>166</sup>.

#### 3.4.2 *Tese Restrita*

Passando para uma análise mais restrita do artigo 135 do Código Tributário Nacional, levando em consideração todos os preceitos até o momento apresentados, verifica-

---

<sup>166</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária Dos Sócios-Gerentes Nas Sociedades Limitadas. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1.ª quinzena de novembro de 2000, n.º 21/2000, c.1, p. 548.

se um cabimento mais limitado na responsabilização de terceiros ligados ao fato gerador da obrigação tributária.

O primeiro ponto a ser considerado é referente à pessoa que infringiu a lei. Como previamente suscitamos, há uma diferença ente os atos praticados pela sociedade, por intermédio de um órgão que a integra, e os atos praticados pelo administrador fora dos limites de sua competência, que configura ato de pessoa física, não se confundindo com a pessoa jurídica <sup>167</sup>. Tal diferenciação é importante, visto que o artigo 135 do CTN trata da responsabilização do administrador, por atos praticados por ele, com excesso ou ilegalidade.

Destarte, verificando que administrador agiu fora dos limites de sua competência, resultando em violação de lei, contrato social ou estatuto, passa-se a análise da infração que enseja sua responsabilização. A maior controvérsia que envolve o assunto, diz respeito ao inadimplemento das obrigações tributárias, que para parte da doutrina e jurisprudência redundam por si só em infração à lei. Ocorre que tal ato, de não pagar o tributo, não é praticado pelo administrador, mas pela sociedade. Portanto, conquanto não recolher tributo seja violação da lei, quem pratica este ato ilícito é a sociedade, excluindo o administrador desta relação jurídica <sup>168</sup>.

É oportuno salientar o posicionamento que Fábio Ulhoa Coelho, que defende uma corrente que analisa com mais afinco os atos do administrador sujeitos à responsabilização pessoal. Para ele, inicialmente, deve-se fazer uma diferenciação entre sonegação e inadimplemento. Aquela ocorre quando o administrado tinha capital para pagar o débito tributário, porém não o fez, por ter destinado este dinheiro a outro fim, o que o responsabiliza perante o fisco. Por outro lado, o inadimplemento é a impossibilidade

---

<sup>167</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 589.

<sup>168</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 589.

econômico-financeira que viabiliza o recolhimento dos tributos, excluindo a responsabilidade do administrador <sup>169</sup>.

Neste caso, se a administrados não está conseguindo adimplir seus compromissos de forma geral, não se configura ato ilícito ou abusivo. Ressalta-se que o mais seguro ao administrador, é pagar antes dos tributos, apenas as despesas trabalhistas <sup>170</sup>. Contudo, se houvesse dinheiro para pagar as obrigações tributárias, e o administrador optar por investir o capital numa aplicação financeira, ou ainda, caso este decidir antecipar os lucros, pagar *pro labore* aos sócios em detrimento dos tributos, configurar-se-á violação de lei <sup>171</sup>.

Uma vez configurado que o administrador agiu com abuso de poder ou violou a lei, este será responsável pessoalmente pela obrigação tributária. Discute-se, outrossim, se o administrador responde apenas pelos débitos tributárias em que este agiu nos termos do artigo 135 do CTN, ou pelas todos os créditos tributário. Para Hugo de Brito Machado, a administrador responde pelos atos que resultaram na insolvência da sociedade, conforme já foi dito no item 3.2.2 <sup>172</sup>. Em contrapartida, Leonardo Nunes Marques defende que o administrador é responsável apenas pelos efeitos decorrentes de sua conduta abusiva ou ilegal <sup>173</sup>.

---

<sup>169</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 444.

<sup>170</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 446.

<sup>171</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 2, p. 445.

<sup>172</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 586.

<sup>173</sup> MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n° 111, dezembro 2004, p.

Por fim, destaca-se que os sócios que apenas possuem esta qualidade, ou seja, não praticam nenhum ato de gestão, são responsáveis pelos débitos tributários até o limite de suas quotas <sup>174</sup>.

Retrata o que foi defendido nesta tese a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que trás o seguinte:

**TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA OS SÓCIOS – POSSIBILIDADE -PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.**

1. Cuida-se de recurso especial fundado nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional interposto pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL em face de acórdão (fl. 71) proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul assim ementado:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA SÓCIO DA EMPRESA.

A responsabilidade pessoal do sócio, gerente ou não, está condicionada à prática de atos contrários à lei ou ao contrato. E não é simplesmente objetiva, exigindo efetiva comprovação. Dessa forma, o simples débito fiscal da sociedade, como qualquer outro, não constitui só por si violação à lei. Se assim fosse, todos os credores estariam autorizados a executar bens particulares dos sócios de sociedades limitadas. Além disso, a obrigação tributária é da sociedade.

Por maioria, negaram provimento, vencida a Desa. Liselena Schifino Robles Ribeiro que provia.”

2. A jurisprudência pacífica deste Superior Tribunal de Justiça tem se firmado no sentido de que a responsabilidade do sócio-gerente, em relação às dívidas fiscais contraídas pela sociedade apenas ocorre quando aquele, no exercício da gerência ou de outro cargo na empresa, exorbitou do poder ou infringiu a lei, o contrato social ou estatuto, a teor do que dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional ou, ainda, se a sociedade foi dissolvida irregularmente.

3. In casu, a execução fiscal foi originariamente dirigida à empresa denominada FIORÍSSIMO IND. COM. ESSENCIAIS ART. PRESENTES LTDA., tendo sido tomadas providências para citação da mesma mediante citação via postal, com pedido de oficiamento à Receita Federal para informar o endereço, citação via mandado de execução fiscal, todas sem êxito, havendo por fim, o oficial de justiça informado que não foi possível a citação já “que a mesma está desativada de fato há mais de noventa dias. Deixo de realizar os demais atos por não ter encontrado bens da devedora.” (fl. 31v.).

4. A dissolução irregular da sociedade oportuniza redirecionamento da execução independente de culpa ou dolo dos sócios. Esse o entendimento

---

<sup>174</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 752.

adotado neste Superior Tribunal de Justiça: “É cabível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando a sociedade tiver sido dissolvida de forma irregular. Precedentes da Corte.” (AgRg no RESP 622736/RS, Ministro LUIZ FUX DJ 28.06.2004)

5. Portanto, ocorrendo a dissolução irregular, afirmativa não contestada nos autos, torna-se possibilitado o redirecionamento da execução contra os sócios, os quais poderão, oportunamente, oferecer embargos do devedor, onde argüirão toda matéria de defesa. O que não é possível é o fisco ficar sem ter a quem dirigir a cobrança do crédito fiscal em face de a sociedade não mais existir.”(STJ – 1ª Turma – REsp 704502 / RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 02.05.2005 p. 230)

Corroborando, ainda, o entendimento que o simples deixar de pagar tributos não é capaz de ensejar a responsabilização do administrador, o julgado da 2ª turma do Superior Tribunal de Justiça.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PREQUESTIONAMENTO. ARTIGO 557 DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ARTIGO 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A apreciação da questão federal impugnada pela via especial depende do seu efetivo exame e julgamento pelo Tribunal a quo.

2. Nos termos do que dispõe o artigo 557 do CPC, está o Relator autorizado a negar seguimento a qualquer recurso contrário ao entendimento jurisprudencial dominante do Tribunal a que pertence ou de Tribunal Superior.

3. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

4. Recurso especial a que se nega provimento.(STJ – 2ª Turma – REsp 520778 / SC, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 20.10.2003 p. 263)

### 3.5 Nossa Opinião

Em que pese parte da doutrina afirmar que a redação do artigo 135 do CTN é pobre, o que dá ensejo a várias interpretações<sup>175</sup>, a nosso ver, *data vênia*, isto não ocorre, vez que o dispositivo legal é claro ao afirmar que são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários que decorram de atos praticados com abuso de poderes ou que violem a lei, contrato social ou estatuto, as pessoal elencadas neste artigo.

---

<sup>175</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária Dos Sócios-Gerentes Nas Sociedades Limitadas. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1.ª quinzena de novembro de 2000, n.º 21/2000, c.1, p. 548.

Portanto, apesar de a Fazenda Pública forçar uma interpretação que lhe favoreça mais, qual seja, a que o mero inadimplemento dos créditos tributários por si só enseja à responsabilização pessoal do administrador, esta não merece prosperar, haja vista que a norma é clara. O artigo em comento, se refere ao ato praticado pelo administrador, contudo, como já foi vislumbrado, o ato de não recolher os débitos tributários é da pessoa jurídica <sup>176</sup>.

Caso tal entendimento fosse cabível, não haveria motivo para a existência das sociedades de responsabilidade limitadas, porquanto, qualquer obrigação contraída pela pessoa jurídica que fosse inadimplida, por exemplo, o não pagamento de um título de crédito ou o atraso de salários dos empregados, seriam atos ilícitos, assim como o não recolhimento de tributos, gerando a responsabilidade ilimitada dos gerentes <sup>177</sup>. Assim, o fisco está sujeito aos mesmos riscos que os demais credores em relação aos débitos não-tributários <sup>178</sup>.

Se a hipótese supramencionada fosse possível, não haveria nenhum caso em que a responsabilidade seria limitada, o que feriria a essência das sociedades limitadas, que é atender aos anseios da população que quer investir em novos empreendimentos, todavia, protegendo seu patrimônio pessoal, ante o risco de um eventual insucesso <sup>179</sup>.

É mister esclarecer que o administrador irá responder pessoalmente e ilimitadamente <sup>180</sup>, quando praticar atos com abuso de poder ou infringir a lei ou fora dos

---

<sup>176</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 589.

<sup>177</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária Dos Sócios-Gerentes Nas Sociedades Limitadas. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1.<sup>a</sup> quinzena de novembro de 2000, n.º 21/2000, c.1, p. 548.

<sup>178</sup> ROCHA, João Luiz Coelho da. Responsabilidade de Diretores, Sócios Gerentes e Controladores por Débitos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n.º 28, janeiro 1998, p. 47.

<sup>179</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004p.155.

<sup>180</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 746.

poderes atribuídos a ele no contrato social, assim, agindo como pessoa natural, não como representante da sociedade <sup>181</sup>.

Exemplo deste tipo de conduta ilegal, que afronta o contrato social, ocorre quando o administrador usa a sociedade, a título de favor, para saque, emissão, aval, endosso de título de crédito e fiança <sup>182</sup>. O ato abusivo fica configurado quando o administrador extrapola a competência de seu cargo, como ocorre com o diretor de marketing que assume obrigações financeiras e nome da sociedade, quando esta competência seria do diretor financeiro <sup>183</sup>. A violação de lei se dá quando o administrador sonega impostos, ao forjar receitas e despesas, manipulando documentos e encobrendo rendimentos, resultando em “caixa dois” <sup>184</sup>.

Hugo de Brito Machado tem o entendimento que o administrador responde apenas pelos atos praticados com excesso de poder ou ilegalidade que resultaram na insolvência da sociedade <sup>185</sup>, entretanto, discordamos desta tese.

Data vênia, o artigo 135 do CTN é claro em sua literalidade, conforme o fragmento “responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com...”, vinculando a responsabilidade do administrador apenas à obrigação

---

<sup>181</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária Dos Sócios-Gerentes Nas Sociedades Limitadas. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1.<sup>a</sup> quinzena de novembro de 2000, n.º 21/2000, c.1, p. 546.

<sup>182</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 451.

<sup>183</sup> ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade Tributária do Administrador por Dívidas da Empresa**. Curitiba: Juruá, 2003, p.78.

<sup>184</sup> ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade Tributária do Administrador por Dívidas da Empresa**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 81.

<sup>185</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 586.

tributária <sup>186</sup> em que este age de má-fé, com abuso de poder ou violando a lei, em detrimento dos representados <sup>187</sup>.

Por derradeiro, a responsabilidade por obrigações tributárias dos sócios, que não praticam atos de gestão, está restrita ao valor de suas quotas, bem como à integralização do capital social de forma solidária, segundo o artigo 1.052 do CC <sup>188</sup>. Em contrapartida se sócio-gerente que incorreu no artigo 135 do CTN, recairá responsabilidade ilimitada apenas sobre ele, excluindo os demais sócios <sup>189</sup>. Caso o sócio-gerente tenha agido com a autorização dos demais sócios, ou teve seu ato expressamente ratificado por eles, aquele não responderá perante os consócios, nem a sociedade. Não obstante, continua responsável ilimitadamente e solidariamente perante terceiros <sup>190</sup>.

Contudo, se o ato praticado pelo sócio-gerente, com excesso de poder ou que infringiu lei ou contrato social, foi decorrente de deliberação feita pelos sócios, todos responderão ilimitadamente pelas relações jurídicas provenientes do referido ato <sup>191</sup>, exceto os sócios que não aprovaram tal deliberação expressamente, consoante artigo 1.080 do CC.

---

<sup>186</sup> MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n° 111, dezembro 2004, p. 72.

<sup>187</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 746.

<sup>188</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 752.

<sup>189</sup> MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n° 111, dezembro 2004, p. 78.

<sup>190</sup> LUCENA, José Waldecy. Das Sociedades Limitadas. 5ª ed. - Rio e Janeiro: Renovar, 2003, p. 429.

<sup>191</sup> MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n° 111, dezembro 2004, p. 78.

## CONCLUSÃO

Em face de tudo que foi estudado nesta monografia, iniciando pelas sociedades limitadas, que foram criadas com a finalidade que atender aos anseios da sociedade, que tinham um intuito de investir em novos empreendimentos, porém, se precavendo contra um eventual insucesso da atividade, por meio da criação de uma pessoa jurídica que protegesse seu patrimônio pessoal.

Posteriormente, ocorrido o devido processo para que os débitos tributários se tornem líquidos, certos e exigíveis, e assim se prestem a fundar a execução fiscal em desfavor das sociedades limitadas e, casualmente, contra seus sócios e administradores, chegamos a seguinte conclusão.

Em que pese haver uma corrente que defende que o mero deixar de pagar tributos configura ato ilícito, e conseqüentemente, é o bastante para ensejar a responsabilidade não só da sociedade limitadas, mas também dos sócios e administradores, esta nos parece equivocada, uma vez que o artigo 135 do CTN não tem esse alcance.

Em contrapartida, mais sensata é a corrente que assevera que a não recolhimento dos débitos tributários é ato ilícito, todavia tal ato é praticado pela sociedade limitada, por meio de um órgão. Neste caso, os administradores e sócios, que pratiquem atos de gestão, só poderão ser responsabilizados pessoalmente e ilimitadamente, quanto este agirem com excesso de poder ou infringirem a lei, contrato social ou estatuto. Os demais sócios que possuem apenas esta qualidade são responsáveis até o limite de suas quotas, desde

que não tenham autorizado, nem ratificado expressamente o ato abusivos ou ilegais do sócio-gerente.

Em sendo possível a responsabilização pretendida pela Fazenda Pública, não haveria razão para a existência das sociedades limitadas, porquanto qualquer inadimplemento, como por exemplo o não pagamento de um título de crédito, ensejariam uma responsabilidade ilimitada dos membros que a compõe, assim tornando irrelevante o tipo de sociedade elegida pelos sócios.

Por fim, entendemos que o sócio-gerente ou administrador que agiu com abuso de poder ou ilegalidade é responsável pela obrigação a que deu causa, e ainda, que cabe à Fazenda Pública o ônus da prova para que haja a responsabilização pessoal deste.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CHAGAS, Leonardo Pereira. **Da Certidão da Dívida Ativa**. Coord. Carlos Augusto Jeniêr. *Execução Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, vol. 1. 8ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- CUNHA, Leda Maria Guimarães. **Responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. Rio de Janeiro: Mauad, 1999.
- FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERREGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades Limitadas**. 5. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004 .

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Responsabilidade Tributária Dos Sócios-Gerentes Nas Sociedades Limitadas. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1ª quinzena de novembro de 2000, n.º 21/2000, c.1MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias** – São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. São Paulo: Dialética, 2005.

MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 111, dezembro 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 76, dezembro 2002.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROCHA, João Luiz Coelho da. Responsabilidade de Diretores, Sócios Gerentes e Controladores por Débitos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 28, janeiro 1998.

SACRAMENTO, Matheus Moraes. A Relação entre a Inclusão do Responsável no Pólo Passivo da Execução Fiscal e a Certidão de Dívida Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 145, outubro 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. **O Fenômeno da Desconsideração da personalidade jurídica do Direito Tributário Brasileiro: Pressupostos, Alcance e Limites do Art. 135 do Código Tributário Nacional**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. *Problemas de Processo Judicial Tributário*. vol. 5. São Paulo: Dialética, 2002.

TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

**ZEQUIM, Rodrigo Campos. Responsabilidade Tributária do Administrador por Dívidas da Empresa. Curitiba: Juruá, 2003.**