

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”  
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM  
CURSO DE DIREITO

**PAULO ALEXANDRE QUEIROZ BETARELLE**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS POR DÉBITOS  
PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL**

MARÍLIA  
2008

PAULO ALEXANDRE QUEIROZ BETARELLE

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS POR DÉBITOS  
PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL**

Trabalho de Curso apresentado no Curso de Direito da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador:  
Prof. Ms. Carlos Alberto de Toledo Feltrin

MARÍLIA  
2008

BETARELLE, Paulo Alexandre Queiroz.

A responsabilidade tributária dos sócios por débitos perante a seguridade social/Paulo Alexandre Queiroz Betarelle; orientador: Carlos Alberto de Toledo Feltrin. Marília, SP: [s.n.], 2008.

56f.

Trabalho de Curso (Graduação em Direito) – Curso de Direito, “Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília-UNIVEM-Marília, 2008.

1. Sócio 2. Sociedade Limitada 3. Responsabilidade Tributária

CDD 341.39



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"

MANTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM  
Curso de Direito

**Paulo Alexandre Queiroz Betarelle**

RA: 32842-1

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS POR DÉBITOS  
PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL**

Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota: 10,0

ORIENTADOR(A):   
Carlos Alberto de Toledo Feltrin

1º EXAMINADOR(A):   
Alexandre Alves Vieira

2º EXAMINADOR(A):   
Israel Rodrigues de Queiroz Junior

Marília, 15 de outubro de 2008.

*Dedico o presente trabalho, em especial, para meu querido tio e amigo Israel Rodrigues de Queiroz Junior que em tempo algum se furtou de estar ao meu lado prestando auxílios e ensinamentos que, com total convicção, acompanhar-me-ão por durante toda a jornada da vida.*

*Destino também este estudo a todos aqueles que sempre estiveram comigo no decorrer destes cinco anos e que, de forma direta ou indireta, colaboraram de maneira indispensável para o meu crescimento, não só profissional, mas principalmente pessoal.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao Senhor Jesus Cristo que nos amou primeiro e nos deu a dádiva da vida. Oh Deus meu, todos os meus sonhos estão em Teus altares, graças te dou por este trabalho.

Ao caro professor e colega Dr. Leonardo pelas lições, não só jurídicas, mas também de caráter, e especialmente por ter me influenciado diretamente na escolha do tema para o presente estudo.

Agradeço também aos meus colegas e amigos de faculdade, trabalho, banda e igreja, que até aqui caminharam comigo neste mesmo sonho, cujas amizades desejo que perdurem por longa data.

Sobretudo, agradeço aos meus amigos e irmãos Marco Antônio Vieira Negrão e Rafael Guimarães Rocha Brandão, que me ensinaram o valor de uma verdadeira amizade, aos quais tenho orgulho de poder confiar meus anseios e aflições.

Por fim, agradeço sobremaneira pelos meus pais que sempre me apoiaram em minhas decisões e foram responsáveis pela formação ética. De igual modo ao Felipe meu querido irmão e a todos os familiares, que de certa forma cometo injustiça ao não listá-los, porém, não menos importantes foram os papéis de cada um deles na conquista de mais esta etapa.

BETARELLE, Paulo Alexandre Queiroz. **A responsabilidade tributária dos sócios por débitos perante a seguridade social**. 2008, 56f. Monografia (Graduação em Direito) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, 2008.

## RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de verificar a responsabilidade tributária dos sócios, sejam eles empreendedores ou meros sócios-quotistas que se lançam a investir na pessoa jurídica figurada aqui pela sociedade limitada, pelas dívidas assumidas perante ao Instituto de Seguro Social. O artigo 135 do Código Tributário Nacional condiciona a responsabilidade tributária daqueles sócios que, ocupando posição de gerência, representação ou administração, atuem de forma contrária à lei, estatuto ou contrato social. Porém, e em sentido totalmente contrário, dispôs a Lei Ordinária nº 8.620 de 05 de janeiro de 1993 são co-obrigados solidariamente todos os sócios da pessoa jurídica, pelo não recolhimento da previdência descontada de seus empregados. Não obstante a responsabilidade, na forma solidária, ser pouco comum em nosso sistema tributário, referida Lei afronta à disposição expressa na Constituição Federal em seu artigo 146, inciso III, alínea *b*, que estabelece ser competência de lei complementar legislar sobre tal matéria. Tal descompasso normativo deu causa a grande alarido no meio empresarial que, atualmente, vê-se de mãos atadas e a total mercê dos credores fazendários.

**Palavras-chave:** Sócio. Sociedade Limitada. Responsabilidade Tributária

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.: artigo

CC: Código Civil

CF: Constituição Federal

CTN: Código Tributário Nacional

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	08
<b>CAPITULO 1 – ASPECTOS GERAIS SOBRE A SOCIEDADE LIMITADA.....</b>	<b>10</b>
1.1 - Surgimento da sociedade limitada e sua evolução histórica.....	10
1.2 - Natureza jurídica .....	11
1.3 - Da desconsideração da personalidade jurídica.....	12
1.4 - Direito e obrigações dos sócios.....	16
1.5 - Da limitação do encargo dos sócios.....	16
<b>CAPITULO 2 - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>20</b>
2.1 - Considerações preliminares acerca da responsabilização tributária .....	20
2.2 - Do fato gerador da obrigação tributária .....	23
2.3 - Da responsabilidade tributária nos termos do Código Tributário Nacional .....	26
2.3.1 - Responsabilidade solidária.....	27
2.3.2 - Responsabilidade de terceiros .....	29
<b>CAPITULO 3 - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS À LUZ DO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....</b>	<b>33</b>
3.1 - Pessoas responsáveis .....	33
3.2 - Condutas geradoras da responsabilidade pessoal .....	35
3.2.1 - Excesso de mandato .....	35
3.2.2 - Violação de contrato ou da lei.....	37
3.2.3 - Dissolução irregular da sociedade.....	48
3.3 - Elemento subjetivo como pressuposto para a imputação da responsabilidade Tributária .....	41
<b>CAPITULO 4 – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS POR DÉBITOS PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL .....</b>	<b>43</b>
4.1 - O art. 13 da Lei 8.620/93 e seus controversos aspectos.....	43
CONCLUSÃO .....	51
REFERÊNCIAS.....	53

## INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico contribui para a promoção das relações comerciais demonstrando-se importante para o desenvolvimento econômico à proporção que disciplina a criação das pessoas jurídicas representadas, no estudo proposto, pelas sociedades limitadas.

Este tipo societário tem se demonstrado de suma importância para o crescimento do mercado à medida que expande o desenvolvimento econômico do país. O objetivo primordial destas sociedades está em possibilitar àqueles que anseiam por atuarem em atividades comerciais, mas não possuem capital suficiente para isto. Desta forma, surge a oportunidade destes em constituírem uma pessoa jurídica, atraídos pela possibilidade que se admite na sociedade de responsabilidade limitada de haver separação patrimonial entre os bens dos sócios e da sociedade.

Em se tratando da responsabilização de sócios, sejam eles administradores ou não, por débitos tributários, podemos afirmar que é um tema de grande importância para os dias de hoje, uma vez que o fisco tem preocupado várias áreas de participação do meio empresarial, como sócios e investidores, aos deixarem totalmente vulneráveis por intermédio de seus meios de constrição judicial.

O tema proposto tem o escopo de analisar, à luz do art. 1052 do Código Civil em conjunto com a redação trazida pelo art. 135, III do Código Tributário Nacional, a responsabilidade dos sócios. Enquanto o primeiro dispositivo disciplina que a responsabilidade dos sócios de sociedade limitada são limitadas as suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital, o segundo por sua vez preceitua que somente são pessoalmente responsáveis aqueles que, detentores de poder de mando ou administração, praticarem ato com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. Portanto nos parece que seria este o limite da responsabilização tributária dos sócios.

Todavia, vem de encontro aos textos de lei acima mencionados, o art. 13 da Lei nº 8.620/93, amparado pelo art. 124, II, do Código Tributário Nacional, estabelecendo justamente a responsabilidade solidária dos sócios por débitos tributários junto à Seguridade Social.

Tamanha celeuma processual gerou um grande alarido no meio empresarial, especialmente pela responsabilização solidária pouco comum no ordenamento jurídico tributário em que prevalece a regra do art. 135 do CTN que se encontra no mesmo sentido que o preconizado pelo art. 158 da lei nº 6.404/76.

Precede-se, porém, a esse estudo, a necessidade de apresentar uma sucinta noção acerca da sociedade limitada e também o entendimento doutrinário sobre a técnica que objetiva desconsiderar, em alguns casos, a personalidade jurídica deste tipo societário. Passando então a estudar alguns aspectos da responsabilidade tributária como o fato gerador dos tributos e respectivo momento de sua responsabilização bem como a quem estes se destinam, para que a partir daí possa ser devidamente analisado de fato o tema principal deste estudo, qual seja, a responsabilidade dos sócios por dívidas tributárias perante à Seguridade Social.

## CAPÍTULO I - ASPECTOS GERAIS SOBRE A SOCIEDADE LIMITADA

### 1.1 Surgimento da sociedade limitada e sua evolução histórica

A sociedade limitada, assim como é conhecida hoje por seu aspecto jurídico-social, é resultado de um longo procedimento de evolução. Sua criação se deu com a finalidade de se estabelecer uma composição na qual a responsabilidade de seus sócios não fosse ilimitada, assim, este novo tipo societário permitiria à pequena burguesia européia, sobretudo a germânica e a inglesa, escapar à responsabilidade ilimitada e solidária das sociedades em nome coletivo, sem cair nas complexas e estruturadas sociedades por ações (FAZZIO JUNIOR, 2004, p.26).

No mesmo sentido, encontra-se a afirmação de Tomazette (2004, p.153) ao mencionar que a sociedade limitada surgiu para atender aos interesses dos pequenos e médios comerciantes europeus por meio de um tipo de sociedade que atenuasse os riscos decorrentes da atividade empresarial em relação ao patrimônio particular dos sócios, sem ter que se reprimir a rigidez de uma sociedade anônima.

Todo o sistema societário que almejava à limitação do sócio à sua contribuição ao capital social, implicava em uma organização no tipo de sociedade anônima. A legislação da época, destarte, nada mais era do que aperfeiçoamentos das sociedades anônimas, com diferentes modalidades de limitação das responsabilidades dos sócios.

Até então, a questão da insuficiência de tipos societários dava origem a uma preocupação antiga para os alemães que se agravou com a promulgação da lei de sociedade anônima (*Aktennovelle*) em 1844, como sendo uma das mais severas da Europa e cuja rigidez se dava em sentido totalmente oposto com a flexibilidade que vigorava na Inglaterra. A legislação vigente na época vedava a adoção da forma ilimitada por médias e pequenas empresas, na medida em que a constituição da companhia era extremamente burocrática e cara, restando-lhes, como todos os inconvenientes, a sociedade em nome coletivo (CUNHA PEIXOTO, 1958, p.13-16)

Assim como fora na Alemanha que se dera a promulgação da lei de sociedade anônima acima mencionada, foi ali também que surgiu no ano de 1892, o primeiro texto de lei sobre a sociedade de responsabilidade limitada, a *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, que, em suma, garantia que, uma vez integralizado o capital social, os sócios deste tipo societário estariam livres de responsabilização por débitos da sociedade.

Logo, verifica-se que a edição de tal texto legal decorreu da necessidade de viabilizar instrumentos de facilitação do comércio na Alemanha, possibilitando desta forma a limitação da responsabilidade a pequenos e médios empreendedores, dispensando-os das formalidades concernentes às sociedades anônimas.

Embora fora na Inglaterra que apareceram as primeiras sociedades com uma roupagem de sociedade de responsabilidade limitada, foi a partir da Alemanha que o novo tipo societário ganhou destaque alcançando os ordenamentos jurídicos de vários outros países da Europa (TOMAZETTE, 2004, p.153).

No Brasil, a evolução de tal modelo societário se deu em 1912, quando o Código Comercial passou por uma revisão sob a inspiração da legislação lusitana de 1901. A partir deste trabalho nasceu o Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, ordenamento que passou a regular as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com apenas dezenove artigos.

A carência de detalhamento da lei e sua forma resumida de regulamentar as sociedades para as quais tal norma se destinava, não acarretou prejuízos a estes novos modelos societários, em contrapartida, os sócios puderam organizar livremente a rotina social por meio da liberdade contratual. Ademais, as lacunas deixadas por essa legislação poderiam ser preenchidas de forma subsidiária pela Lei das Sociedades Anônimas (BORBA, 2004, p.100).

O novo Código Civil de 2002 revogou então o Decreto que até então disciplinava as regras das sociedades limitadas, estabelecendo a partir daí, e de forma mais detalhada, princípios legais para regerem as sociedades limitadas. O novo ordenamento jurídico estabelecia que em caso de lacuna, seriam regidas supletivamente pelas regras ditadas às sociedades simples ou, caso fosse a vontade expressa dos sócios no contrato social da empresa, poderia se admitir, como regra supletiva, a Lei das sociedades anônimas.

Para Adalberto Simão Filho (2004, p. 3), a sociedade limitada em seu conceito atual no direito brasileiro é aquele tipo social em que o capital é dividido em quotas iguais ou desiguais, e a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, respondendo todos solidariamente pela integralização do capital social.

## **1.2 Natureza jurídica**

È sabido que a vontade dos sócios em contratar e formar uma sociedade caracteriza a vontade destes em constituir, para o entendimento da doutrina, uma pessoa jurídica. Essa

mesma vontade é que nos leva a analisar o enquadramento jurídico das sociedades limitadas quanto ao fato de ser uma sociedade de pessoas ou uma sociedade de capital.

Antes, portanto, cabe-nos ressaltar o que se entende por sociedade de pessoas e sociedade de capital.

Quanto à sociedade de pessoas, podemos caracterizá-la pela vontade de pessoas contratarem com determinadas pessoas tendo em vista as qualidades pessoais que ostentam. Assim, se uma pessoa não vir a fazer parte dessa sociedade por morte ou, caso esta se retire voluntariamente desta ou ainda, dela seja excluída, não poderia ser por outra pessoa substituída por faltar a vontade naqueles que nela permaneceram, o elemento essencial caracterizado pelo interesse de contratar com pessoa específica detentora de determinados atributos.

Por outra banda, o que se entende pelas sociedades de capitais é que para sua formação não se leva em conta a pessoa do sócio, mas tão somente a sua contribuição financeira para integração da sociedade. Via de regra qualquer pessoa poderá dela participar, sendo, a princípio, livre a transferência de ações que formam o capital social. Nada impede que esta ou aquela pessoa integre a sociedade, mesmo não sendo portadora deste ou daquele atributo. Também não será dissolvida a sociedade de pleno direito pela morte de um dos sócios, pela sua retirada voluntária ou por qualquer outra circunstância.

Todavia, pelo fato de trazer vários aspectos concernentes às sociedades de pessoas, bem como pelos elementos comuns às sociedades de capital, a doutrina majoritária se posicionou no sentido de que a sociedade limitada seria uma espécie de híbrida, tendo como características típicas de sociedades de pessoas, entretanto contaminada por aspectos próprios da sociedade de capital, especialmente pela limitação da responsabilidade de seus sócios. Assim, ela se constitui *intuitu personae*, por simples contrato social, da mesma forma que na sociedade de pessoas, porém, todos os sócios têm responsabilidade limitada, atributo das sociedades de capital (ALMEIDA, 2003, p. 32).

### **1.3 Da desconsideração da personalidade jurídica**

Ao considerar a sociedade uma pessoa jurídica, temos que a lei lhe concedeu personalidade jurídica própria, o que sugere dizer que é sujeito de direitos e obrigações, haja vista sua capacidade de agir em nome próprio ao realizar atos e negócios jurídicos.

Sendo assim, a partir do momento em que a sociedade é reconhecida como um ente personalizado, adquirindo direitos e assumindo obrigações pela personalidade própria que a lei lhe atribuiu, não há mais como afetar o patrimônio dos sócios que a compõem, materializando então, o princípio da autonomia patrimonial da sociedade, em relação àqueles.

Essa personalização gera três conseqüências bastante precisas, ensina Fábio Ulhoa Coelho (2004, p. 113):

- 1) titularidade negocial (capacidade para assumir um dos pólos da relação negocial);
- 2) titularidade processual (capacidade para ser parte processual; a sociedade pode demandar em juízo);
- 3) responsabilidade patrimonial (patrimônio próprio, inconfundível e incomunicável com o patrimônio de cada um dos sócios).

Com tal divisão patrimonial, os sócios não irão mais responder, em regra, pelas dívidas contraídas pela sociedade, assim como dispõe o art. 1024 do Código Civil ao prever que “os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais”.

Neste mesmo diapasão se encontra o art. 596 do Código de Processo Civil ao reconhecer que “os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade”.

Assim, os sócios só responderiam com seu patrimônio em casos expressamente previstos em lei, bem como, de forma subsidiária, quando os bens da sociedade forem insuficientes para saldar a dívida por ela contraída.

Todavia, em virtude de tal benefício de divisão patrimonial entre sociedade e sócio, abriu-se uma brecha dentro do ordenamento jurídico dando ensejo a uma onda de fraudes contra credores, se fazendo necessário então um instituto que limitasse e coibisse o uso indevido deste privilégio que é a pessoa jurídica.

A teoria do *disregard of legal entity*, desenvolvida no direito comparado e devidamente incluída no ordenamento jurídico, veio a suprir tal necessidade, desconsiderando a personalidade jurídica de uma sociedade em casos de fraude à lei, simulação ou abuso de direito para que se atenda às obrigações ilegalmente não cumpridas (OLIVEIRA, 2004, p.80).

Desvirtuada a utilização da pessoa jurídica, nada mais eficaz do que retirar os privilégios que a lei assegura, isto é, descartar a autonomia patrimonial no caso concreto, esquecer a separação entre sociedade e sócio, o que leve a estender os efeitos das obrigações

da sociedade. Assim, os sócios ficam inibidos de praticar atos que desvirtuem a função da pessoa, jurídica, pois caso o façam não estarão sob o amparo da autonomia patrimonial.

Ao verificar que a pessoa jurídica foi utilizada como instrumento de fraude ou abuso de direito, o juiz deve aplicar a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, decretando a suspensão episódica da eficácia do ato constitutivo da pessoa jurídica.

A desconsideração não se trata, é bom esclarecer, de declarar nula a personalidade jurídica, mas de torná-la ineficaz para determinados atos.

Com efeito, o que se pretende com a Teoria da Desconsideração não é a anulação da personalidade jurídica, mas apenas a declaração de sua ineficácia para determinados atos, atos estes realizados com desvio de finalidade (abuso de direito), ou para prejudicar credores ou violar a lei (fraude).

Neste momento então, pertinente se faz mencionar, de forma sucinta, as duas posições teóricas trazidas pela doutrina no que diz respeito aos requisitos que dão razão para a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Primeiramente citaremos a Teoria Subjetiva da Desconsideração da Personalidade Jurídica, na qual o pressuposto essencial é caracterizado pelo desvio da função da pessoa jurídica, seja por meio da fraude, seja por meio do abuso de direito.

Quanto à fraude, classificamos como o artifício malicioso para prejudicar terceiros, incluído, pois, o elemento volitivo. A prática é válida, em princípio, mas torna-se ilícita no momento em que é dirigida para desviar os fins da pessoa jurídica, atacando sua autonomia patrimonial.

Em contrapartida, o abuso de direito não tem o escopo de lesar terceiros, mas é hábil em ensejar a desconsideração da personalidade jurídica, na medida em que o ato praticado extrapola os limites pré-determinados pelo contrato social. O ato, aqui, pode também ser lícito, porém, enquanto atentar contra a finalidade da sociedade, decorrendo no mau uso da personalidade jurídica, será este considerado abuso de direito.

Por segundo, passamos a estudar a Teoria Objetiva da Desconsideração que, por sua vez, defende requisitos objetivos para sua aplicabilidade, elementos estes que independem da vontade do agente. Assim o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial.

É neste sentido a linha seguida pelo art. 50 do Código Civil, que assim dispõe:

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



Desvio de finalidade, assim entendido quando a pessoa jurídica for utilizada para fins diversos para os quais foi criada. Desnecessária, então, a intenção do agente.

Com relação à confusão patrimonial, esta se perfaz quando não é mais possível individualizar o patrimônio social e particular dos sócios. Ambos os patrimônios se confundem, e desaparece a independência e incomunicabilidade entre eles. Renega-se, assim, a fundamentação sobre a qual se sustenta o instituto da pessoa jurídica, que é a autonomia patrimonial.

A Teoria Objetiva da Desconsideração é afirmada, ainda, pelo art. 927 do Código Civil. Este artigo prevê a responsabilidade objetiva estabelecendo que a “obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, riscos para os direitos de outrem”.

Pode ser afirmado aparentemente que a tese objetivista, sustentada precipuamente por Fábio Konder Comparato, parece ter sido adotada (COELHO, 2002, p. 128), fato este que pode até ser confirmado pela ausência de indicação da fraude como fundamento para desconsideração.

Todavia, consegue-se resgatar os postulados tradicionais da doutrina na medida em que a fraude estaria implicitamente contida no abuso da personalidade jurídica e também pelo fato de que o desvio de finalidade bem como a confusão patrimonial seriam simplesmente exemplificativos deste abuso (GUIMARÃES, 2003).

Em suma, podemos dizer então que a adoção da personalidade jurídica se torna demasiadamente interessante, pois tem como um de seus principais efeitos a separação patrimonial, fazendo com que a atividade comercial se torne menos onerosa e arriscada, na medida em que também contribui para o crescimento do mercado.

No entanto, os abusos que foram verificados por meio da utilização indevida do instituto merecem correção, estando esta consolidada no instituto da desconsideração da personalidade jurídica, que objetiva a suspensão momentânea dos efeitos da separação patrimonial, fazendo com que os sócios ou acionistas que se utilizarem da sociedade, representada pela pessoa jurídica, para a consecução de finalidades escusas venham a responder pessoalmente pelos seus atos.

## **1.4 Direitos e obrigações dos sócios**

Como exposto em linhas anteriores, verificamos que a instituição de uma sociedade empresária, que se dá por meio da combinação da vontade de algumas pessoas em contratarem entre si em virtude de determinadas qualidades que as tomam, traz várias conseqüências, dentre elas estão os direitos e as obrigações essenciais pertinentes à condição de sócio.

O direito dos sócios pode ser caracterizado principalmente pela fruição do benefício econômico, podendo os mesmos ter participação nos lucros e dividendos da empresa, assim como pela separação patrimonial havida entre os bens da sociedade e os bens particulares de cada sócio.

Em contrapartida, os sócios também possuem obrigações ante a sociedade empresária, inclusive em casos de perda patrimonial. Pelas obrigações sociais, pode o sócio de forma limitada responder, se a forma societária apresentar este modelo e também se for considerada a data de admissão do sócio. Neste caso então, a responsabilidade do sócio será limitada de forma proporcional a sua quota parte do capital social integralizado, ressalvado, obviamente, o caso da responsabilização ilimitada do sócio remisso nas sociedades limitadas, haja vista a inexistência de integralização das quotas sociais.

Importante se faz lembrar aqui, que o sócio ainda pode assumir obrigações administrativas junto à sociedade, de modo que estará sujeito à responsabilização direta em caso atuação com excesso de poderes ou, quando violar lei, contrato social ou estatuto. Neste caso então, o administrador poderia responder pessoalmente por dívidas assumidas pela sociedade empresária, como os débitos derivados negócios jurídicos de natureza privada, como também por débitos trabalhistas e principalmente tributários.

Em suma, a responsabilidade do sócio e do administrador se caracterizaria, respectivamente, pelas dívidas sociais, no limite do capital social por aquele subscrito e integralizado e, pelos atos ilícitos praticados por este bem como pelas irregularidades cometidas com violação da lei, do contrato social ou do estatuto.

## **1.5 Da limitação do encargo dos sócios**

O tema da limitação da responsabilidade dos sócios encontrava respaldo legal antigamente no artigo 10 do Decreto-Lei 3.708 de 10 de janeiro de 1919, que prescrevia:

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

Complementando assim o artigo 2º que determinava “ser limitada a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social”. Percebe-se aí que o primeiro texto legal que disciplinava o assunto se dirigia então somente ao sócio-gerente ou ao ato que der nome à firma, cuja responsabilidade sem ampliaria nos casos de abusos indicados por lei. Logo, o simples sócio, seja ele minoritário, inocente ou até administrador inocente, não era objeto de sanção enquanto apenas respondia de forma limitada proporcionalmente à sua quota na integralização do capital social.

O Código de 1.196, contemporâneo do Decreto supra, ao tratar de sociedade civil, não continha regra semelhante ao do art. 10, embora estabelecesse em seu art. 1.138 que o sócio não tinha responsabilidade solidária pelas dívidas sociais, nem pelos atos de um sócio, não autorizado, salvo proveito da sociedade.

Algumas décadas após a edição de decreto em tela veio o CTN estabelecer em seu art. 135, III, que seriam responsáveis por obrigações tributárias os diretores, gerentes e responsáveis por pessoas jurídicas de direito privado também, por atos praticados com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatuto. Como se vê, a legislação tributária não estende a solidariedade ao simples sócio ou acionista.

No campo civil, não houve alteração em relação ao art. 2º do Decreto 3.708 com a entrada em vigor do novo Código Civil de 2002 à regra do art. 1.052 no sentido de que “na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital”.

Todavia, residiu diferença no fato de que, pelo atual Código Civil, há solidariedade entre os sócios pela integralização do capital em qualquer hipótese, desde que exaurido o patrimônio da sociedade, enquanto que o art. 9º do Decreto- Lei 3.708 restringia a solidariedade entre os sócios pela parte que faltasse para preencher o pagamento das quotas não inteiramente liberada e somente no caso de falência (NEGRÃO, 2004, p. 348).

Os sócios de sociedades limitadas, como já dito, respondem pelos encargos sociais dentro de certo limite, pois a personalização da sociedade limitada dá origem à separação patrimonial, de direitos e deveres entre seus sócios e a sociedade. E a regra de limitação da responsabilidade dos sócios se equivale ao princípio jurídico de estímulo à exploração das

atividades econômicas, sendo seu beneficiário direto e último o próprio consumidor (COELHO, 2003, p. 4).

Ademais, há exceções em que os bens particulares dos sócios podem ser atacadas para o cumprimento de obrigações sociais não atendidas. A primeira, como já mencionado, diz questão à integralização do capital não realizado com amparo legal no art. 1.080 do novo Código Civil prevendo que “as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram”.

Assim, o encargo essencial de um sócio, numa sociedade limitada, é a de integralizar suas quotas. Verificando a mora do sócio, este deve arcar com o dano que a sua omissão causar à empresa, nos moldes do Art. 1.004, do Código Civil que dispõe:

Art. 1.004 – “Os sócios são obrigados, na forma e prazo previstos, às contribuições estabelecidas no contrato social, e aquele que deixar de fazê-lo, nos trinta dias seguintes ao da notificação pela sociedade, responderá perante esta pelo dano emergente em mora”.

Desta forma, se a sociedade sofrer algum tipo de prejuízo, ocasionado pela inadimplência de um sócio, não seria justo que os demais que cumpriram pontualmente seus compromissos pecuniários com a empresa tivessem que suportar as conseqüências daquela omissão.

Mais uma ressalva que se faz à limitação da responsabilidade dos sócios, refere-se aos créditos trabalhistas, é neste ramo que tem se visto de forma ativa a restrição ao efeito da personalização, bastando apenas a verificação de ausência ou insuficiência do patrimônio da pessoa jurídica para o adimplemento da obrigação para que os bens dos sócios, seja ele administrador ou não, fiquem expostos à apreensão judicial, não sendo aqui necessário a comprovação de fraude, abuso, violação a lei, estatuto social ou contrato para que se faça cabível a superação da personalidade jurídica.

Nesse campo, a execução do patrimônio particular dos sócios não ocorre somente com base na teoria da desconsideração da personalidade jurídica, mas também, perante a natureza alimentar de créditos trabalhistas, respaldado pelo princípio da dignidade da pessoa humana. O amparo constitucional ao crédito trabalhista decorre pela observância deste princípio, que é inspirador e informador de todo o Direito (GAINO, 2005, p. 81).

Outra exceção à regra se encontra em casos em que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica fora positivada no ordenamento jurídico brasileiro. Podemos citar como exemplo disso, além do já mencionado art. 50, no qual se encontra a regra geral da teoria aludida, o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.070/1990), em seu art. 28 que preceitua:

Art. 28 – “O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração”.

Neste mesmo sentido encontra-se o art. 18 da Lei Antitruste (Lei 8.884/1994) e o art. 4º da Lei do Meio Ambiente que, neste último caso prescreve:

Art. 4º - “Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”.

Por fim, entretanto não menos importante, a nova lei de Recuperação e Falência (Lei 11.101/2005) estabeleceu em seu art. 82 que “a responsabilidade pessoal dos sócios de responsabilidade limitada, dos controladores e dos administradores da sociedade falida, estabelecida nas respectivas leis, será apurada no próprio juízo da falência, independentemente da realização do ativo e da prova da sua insuficiência para cobrir o passivo”.

De acordo com o § 2º do mesmo dispositivo, há a possibilidade do juiz da causa, por meio de um provimento judicial “*ex officio*” ou a requerimento da parte, ordenar a indisponibilidade dos bens dos particulares dos sócios, em valor suficiente para a quitação de débito, tal provimento tem natureza cautelar e serve para assegurar a utilidade prática do processo, garantindo a execução por sentença que reconhecer a responsabilidade dos sócios (GAINO, 2005, p. 147-148).

Quanto à limitação dos sócios perante a responsabilidade relativa a dívidas tributárias, cujos principais preceitos são os contidos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, assim também como a responsabilização dos sócios pelas dívidas contraídas junto ao sistema de previdência social pública, assunto este que nos chama maior atenção, serão decorridos e devidamente analisados em momento oportuno.

## **CAPÍTULO II - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

### **2.1 Considerações preliminares acerca da responsabilização tributária**

Sabemos que obrigação de criar tributos e também os cobrar pertence única e exclusivamente ao Estado, e que este o faz para suportar os gastos com a máquina pública.

Assim, a responsabilidade tributária, da mesma forma que qualquer outra responsabilidade advinda de alguma obrigação jurídica, repousa-se sobre três elementos, quais sejam: o vínculo jurídico, os sujeitos e o objeto.

Por primeiro, cumpre-nos asseverar, de forma breve, a questão do vínculo jurídico. Este é a relação jurídica que liga os sujeitos a uma obrigação ou prestação, no direito tributário representa o fato gerador do tributo, assunto que será analisado com maior profundidade mais à frente.

Por segundo, no que tange aos sujeitos, pode-se dizer que estes são representados aqui pelo sujeito ativo e sujeito passivo. Enquanto aquele seria o suposto credor da prestação, figurada no estudo principal desta pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), este, seria o pretense devedor daquele podendo então, ser o contribuinte como da mesma forma o responsável tributário, todavia, no caso em tela se encontra figurado pela pessoa do sócio, seja ele administrador ou não, que tem se visto nos dias atuais como alvos vulneráveis diante dos credores fazendários. Tal questão, também será estudada com maior afinco no decorrer desta.

E por fim, contudo não menos importante, temos o objeto como um dos três elementos sobre os quais se assenta a obrigação tributária. Este, por seu turno, pode-se afirmar que é a própria prestação tributária devida.

A legislação tributária separa, na redação trazida pelo art. 113, a obrigação tributária em principal e acessória. Vejamos:

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

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

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

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

Conforme o preconizado pelo artigo supramencionado, podemos afirmar então que a obrigação principal tem seu nascituro com a ocorrência do fato gerador, enquanto a acessória, é originada pela legislação tributária.

A obrigação principal prevista no parágrafo primeiro deste dispositivo versa no pagamento de tributos, ou seja, numa prestação forçada pelo sistema a todos os cidadãos em comum que, sendo realizado de forma pecuniária, tem natureza patrimonial, à medida que as obrigações acessórias, citada no parágrafo segundo do mesmo texto de lei, incide, contudo, em prestações positivas exemplificadas como o ato de prestar informações ao fisco ou comerciante que emite documentos e notas fiscais, ou prestações negativas assim como é classificado a ordem de não rasurar livros e documentos fiscais.

Deste modo, poderíamos nos arriscar a dizer que a obrigação principal seria uma obrigação de dar, uma vez que a quitação do tributo exige do sujeito passivo que este cumpra com sua obrigação pagando com seu patrimônio, em forma de pecúnia, o débito tributário ao qual está ligado em forma de pecúnia por meio de seu patrimônio. E, por outro lado, a obrigação acessória estaria para a obrigação de fazer, diretamente ligado com uma ação do agente passivo, quando a prestação for positiva, e de não fazer, quando a prestação da obrigação fosse negativa imputando uma omissão do agente passivo neste caso.

Nesse passo, importante é ressaltar, que na responsabilização tributária, seja ela principal ou acessória, a prestação, caracterizada pelo pagamento do tributo, não é de alguma forma sanção de ato ilícito e nem tampouco emana da vontade do sujeito passivo da obrigação.

Em se tratando de sujeito passivo da obrigação tributária, afirmamos que a importância da identificação do devedor é de tamanha estima para o direito tributário, que uma das condições da certidão de dívida ativa, título executivo extrajudicial por meio do qual o Fisco aparelha sua execução fiscal, é justamente a identificação do sujeito passivo, conforme preceitua o artigo 202 *caput* e inciso I do Código Tributário Nacional. Vejamos:

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

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

É esta mesma legislação que faz a separação entre a figura do contribuinte e do responsável.

Assim como estabelece o art. 121 do CTN, ao responsável também é passível a condição de figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, quando esta decorrer de disposição expressa em lei. Sendo que o legislador em inúmeras situações permite que tão

somente o responsável responda pelo débito tributário, deixando de lado a figura do contribuinte.

Após melhor análise ao texto supra, podemos afirmar então que a figura do contribuinte da obrigação tributária se enquadraria como sujeito passivo direto uma vez que este possui uma relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Já o responsável tributário, poderia ser chamado de sujeito passivo indireto dado à natureza diversa do vínculo que o liga ao respectivo fato gerador.

No que diz respeito à responsabilização tributária de terceiros, verifica-se antes, para a ocorrência de tal fato, a necessidade de uma expressa indicação da lei.

É cristalino que a escolha de terceiro para figurar no pólo passivo da obrigação tributária se dá após a ocorrência de vários motivos como a conveniência e a necessidade.

Nesse passo, importante se faz mencionar as modalidades pelas quais a lei transfere a terceiro a responsabilidade tributária, são elas: responsabilidade por transferência, por substituição, por sucessão, responsabilidade solidária e responsabilidade subsidiária.

Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária de um devedor pode ser deslocada para outro indivíduo em vista de algum evento, neste caso então, o contribuinte de fato.

A responsabilidade por substituição tem embasamento legal no artigo 150, § 7º da Constituição Federal, prevendo que:

“a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Podemos citar como exemplo dessa modalidade de responsabilização a fabricante de produtos alimentícios que paga o ICMS do distribuidor e do comerciante, de forma antecipada.

Já na responsabilidade por sucessão a obrigação decorre de um fato gerador anterior à sucessão, logo, o terceiro responsável pelo adimplemento dos tributos já nasce, neste caso, figurando o pólo passivo da obrigação. Como exemplo, citamos o adquirente de um imóvel que se torna responsável pelos tributos cujo fato gerador é a propriedade adquirida, sejam eles posteriores ou anteriores à sua aquisição (sucessão *inter vivos*). Quanto à sucessão *causa mortis* o CTN estabelece no art. 131, II, estabeleceu que seus sucessores, a qualquer título, bem como o cônjuge meeiro respondem pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação.



Podemos dizer então, para este último, que a obrigação tributária dos sucessores alcança qualquer tipo de crédito tributário, desde que o fato que o gerou tenha se dado anteriormente à sucessão.

A responsabilidade solidária, assunto este que ainda será objeto de estudo mais aprofundado, podemos dizer que ocorre quando há mais de um sujeito passivo responsável pela obrigação tributária. A solidariedade nasce da vontade das partes ou decorre da lei, quando há interesses comuns. A solidariedade não comporta benefício de ordem.

Em último caso, no que tange à responsabilidade subsidiária de terceiros, temos que se dá quando a Fazenda Pública verifica a impossibilidade do cumprimento da obrigação por parte do contribuinte de fato, transferindo a responsabilidade para o terceiro responsável. Assim como se verifica os casos previstos no artigo 134, CTN, que embora os nomeie como casos de responsabilidade pessoal, posiciona-se a doutrina no sentido de ser casos práticos de responsabilidade subsidiária.

Resumindo então, nas palavras de Luiz Felipe Silveira Difini (2003, p. 191), podemos afirmar que as características da obrigação tributária são que o sujeito ativo é uma pessoa jurídica de direito interno, denominada fisco, enquanto o sujeito passivo pode ser o contribuinte, o substituto tributário, o responsável ou também o sucessor; a prestação visualizada pelo pagamento do tributo (por isso, a obrigação principal é obrigação de dar). Por fim, o objeto que, nas obrigações de direito civil é a vontade, quando a obrigação se dá por meio de contratos ou atos unilaterais de vontade, ou o ato ilícito, quando há obrigação de reparar dano causado a outrem e, na obrigação tributária decorre da vontade da lei.

## **2.2 Do fato gerador da obrigação tributária**

A obrigação tributária tem seu nascituro a partir de um fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela responsabilização. Assim, para que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária tenha uma obrigação passível de imposição em face do sujeito passivo se faz necessário antes, a caracterização da ocorrência de um fato gerador.

Como já comentado em linhas anteriores, o Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em duas espécies: principal e acessória, razão pela qual fez o mesmo Código identificar também duas espécies de fato gerador, conforme o tipo de obrigação de que se trate.

O fato gerador da obrigação principal encontra definição legal junto ao artigo 114 do CTN afirmando que este se concretiza com “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Segundo o entendimento de Rodrigo Campos Zequim (2003, p.24-25) o fato gerador da obrigação principal é a circunstância representada por um fato, ato, ou situação jurídica que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária.

Por outra banda, o fato gerador da obrigação acessória está definido no artigo 115 do mesmo Código afirmando que este “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Desta feita, e levando em consideração o estudado no capítulo anterior, pode-se afirmar que, à medida que o fato gerador da obrigação principal se divide em dois: a) caso cuja ocorrência gera a obrigação tributária de *pagar tributo*, e b) situação que sendo realizada do nascimento enseja a aplicação *da penalidade* cominada pela lei; o fato gerador da obrigação acessória implica a *em obrigações instrumentais positivas ou negativas* caracterizadas por situações cuja ocorrência dá nascimento ao dever de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Enquanto o fato gerador da obrigação principal corresponde à situação cuja correspondência dá nascimento gera a obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária (art. 114 c/c o art. 113, § 1º, ambos do CTN), o conceito de fato gerador da obrigação acessória é dado por exclusão: toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária, seja ela tributo ou penalidade, como exemplo, a situação que faz surgir o dever de escriturar livros, e emitir notas fiscais etc. Destarte, se o ato que a legislação impõe, à vista de certa situação, não seja recolher determinada quantia em dinheiro, ou se esta confere uma omissão, trata-se deste último tipo de fato gerador (AMARO, 2006, p. 256-257).

Em observância à redação preconizada pelo artigo 116, I do Código Tributário Nacional, tem-se que o momento da ocorrência do fato gerador se dá “desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”.

Já no que diz respeito ao momento da concretização do fato gerador correspondente a uma relação jurídica, este se verifica no “momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável” (art. 116, II). Vale dizer que se trata de tributo que onere a instrumentação de um negócio jurídico, portanto, o fato gerador ocorrerá assim que o negócio jurídico estiver formalizado, quando os requisitos legais necessários à existência daquela

específica situação jurídica estiverem todos presentes, na conformidade das formalidades exigidas ou facultadas pela lei (AMARO, 2006, p. 273).

O que se deve ressaltar aqui é a grande importância da precisa identificação temporal e espacial do fato gerador, pois, segundo o entendimento de Luciano Amaro (2006, p. 279), é “a partir do momento em que ele se realiza, nasce a obrigação tributária, com a irradiação de direitos e deveres, pretensões e ações, conferidos às partes que titulam os pólos ativo e passivo da relação jurídica tributária”.

Com este breve estudo sobre o fato gerador da obrigação tributária e trazendo para o tema principal deste trabalho, percebemos aqui que os efeitos produzidos por este mostram grande importância para a análise da responsabilidade dos sócios de sociedade limitada por dívidas tributárias perante a seguridade social, uma vez que fixa o momento em que se materializa a obrigação tributária, como da mesma maneira identifica o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Mais importante ainda é a questão de que o fato gerador consegue determinar no tempo, vez que a lei a ser aplicada àquela obrigação tributária será sempre aquela vigente quando da data da ocorrência deste, desconsiderando os fatos que lhe antecederem ou os que lhe sucederem, quem seriam os eventuais terceiros responsáveis nos casos de responsabilidade tributária descritos em lei, assim como nos episódios previstos no artigo 135 do CTN.

Diz o artigo 1.001 do Código Civil que “as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais”, logo, nos arriscaríamos a dizer que o fato gerador então para a pessoa do sócio ocorre a partir do momento da celebração do contrato social em que este assume a obrigação de responder solidariamente pela integralização das quotas subscritas no capital social (art. 1.052, CC), visto que, independente de apuração de infrações por atos ou omissões, todos os sócios são solidariamente responsáveis pela integralização do capital desde o arquivamento do ato que constitui a sociedade na junta comercial.

Consoante entendimento de Rafael Severo de Lemos (2006) no que tange aos administradores se pode afirmar que independente de responsabilidade pela integralização do capital quando forem sócios, estes somente poderão ser responsabilizados pelas dívidas tributárias adquiridas no período de sua gestão, pelo fato de ter o responsável que estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação (art. 128 CTN). Assim, para que o

patrimônio do administrador seja atingido pela imputação de responsabilidade tributária é necessária a comprovação de que este exercia tal função à época do fato tributário imponible.

Desta feita, não tendo o administrador vínculo algum, seja ele direto ou indireto, ao fato gerador da obrigação tributária, por não exercer funções de gerência da sociedade quando do nascituro deste fato gerador, e também pela condição de não ter agido com excesso de poderes ou infração da lei ou do contrato social, a execução não pode, em uma primeira análise, ser redirecionada ao patrimônio deste.

### **2.3 A responsabilidade tributária nos termos do Código Tributário Nacional**

Após a redação do artigo 121 do Código Tributário Nacional diferenciar os dois tipos de sujeitos passivos da obrigação principal, quais sejam o contribuinte e o responsável, este mesmo código abre a seção denominada “Da Responsabilidade Tributária” em que define algumas hipóteses de sua ocorrência, o que não exauriu a possibilidade deste código em definir demais hipóteses de configuração de responsabilidade tributária fora da referida seção. Prevê ainda no artigo 128 a admissibilidade de a lei estabelecer outras situações em que um terceiro, vinculado ao fato gerador seja eleito como responsável (AMARO, 2006, p. 311).

Podemos ratificar o que foi aludido acima analisando a legislação tributária que, ao disciplinar a matéria de responsabilidade tributária, reservou para algumas situações o título de “responsabilidade de terceiros” (arts. 134 e 135), tratando apartadamente, dos *sucessores* (arts. 129 a 134), e dos *responsáveis solidários* (arts. 124 e 125), para o principal deste trabalho, cumpre-nos ater somente ao primeiro e terceiro casos.

Compete examinar de princípio para o estudo deste tópico, a redação inserta no artigo 128 do Código Tributário Nacional, no qual encontraremos melhor definição de responsabilidade tributária. Vejamos:

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

Percebe-se com a leitura deste dispositivo que, este se encontra também no sentido de limitar a eleição de um terceiro como responsável, a qual consiste em saber se este está vinculado com o fato gerador. É importante notar que o responsável aqui é um terceiro em relação à pessoa do contribuinte, todavia preso ao fato gerador da obrigação tributária, assim

como ocorre nas sociedades empresárias de responsabilidade limitada em que os administradores e os sócios estão diretamente ligados com o fato gerador.

Porém, vemos ainda mais a limitação quanto à definição legal de responsabilidade tributária, conforme o entendimento de Luciano Amaro (2006, p. 312-313), que ensina:

“deve-se dizer que também *não é qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*. (...) Em suma, o ônus do tributo, não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte”.

Com as brilhantes palavras trazidas nesta lição de delimitação da responsabilidade tributária definida no art. 128, CTN, conseguimos visualizar desde já, segundo a problemática trazida como tema principal deste trabalho de pesquisa científica, que os sócios de uma empresa não seriam responsáveis para figurarem no pólo passivo da relação jurídico-tributária respondendo com seu patrimônio pessoal por débitos tributários adquiridos junto à Seguridade Social mediante a falta de recolhimento de contribuição previdenciária de seus funcionários.

### **2.3.1 Responsabilidade solidária**

O texto do art. 124 do Código Tributário Nacional prevê as hipóteses de obrigação solidária indicando, em seu inciso I, que “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” seriam solidariamente responsáveis, assim como “as pessoas expressamente designadas em lei” (inciso II).

As hipóteses previstas neste artigo, em que a lei pode definir terceiros como responsáveis solidários supõem que estes estejam vinculados ao fato gerador, cabendo aqui os comentários levantados em linhas anteriores acerca dos limites à definição legal de responsabilidade tributária trazida pelo artigo 128 do CTN.

Assim, e sabendo que para a eleição de terceiro como responsável é indispensável que esteja vinculado ao fato gerador, faz-se necessário distinguir, no que tange à obrigação solidária prevista no artigo 124, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro decorre do fato deste em ter um “interesse comum” no fato gerador, como estabelece o inciso I deste dispositivo e, de outro, os casos em que o terceiro teria algum vínculo, que

não o interesse comum como na primeira hipótese, em razão pela qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária de terceiro dependerá de a lei expressamente a estabelecer (AMARO, 2006, p. 315-316).

O artigo 125 do Código Tributário Nacional trata dos efeitos da solidariedade tributária passiva estabelecendo o seguinte:

Art. 125 – “Salvo disposição em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II – a isenção ou remissão do crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, substituindo nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”.

Em exame ao *caput* do texto supra, percebe-se que se trata de norma *supletiva*, ou seja, esta se aplica na ausência de disposição em contrário, o que, na opinião de Luciano Amaro (2006, p. 317), é difícil de imaginar como poderia a lei dispor de modo diferente da forma como no inciso I estatui. O pagamento por inteiro da obrigação por um dos obrigados extingue a obrigação, logo, a obrigação extinta não pode ser cobrada de ninguém.

Quanto ao item II, em se tratando de isenção ou remissão *objetiva*, isto é, definida com atenção exclusiva aos aspectos do próprio fato material, aproveitaria a todos os co-obrigados. Por outra banda, no que diz respeito à isenção ou, dependendo do caso, remissão *subjetiva*, que se caracteriza em função das condições pessoais do indivíduo, seria preciso verificar se todas as pessoas envolvidas na situação preencheriam as condições para a aplicação da norma de isenção ou remissão. Em caso positivo inexistiria o fato gerador, portanto, não haveria responsabilização para qualquer dos obrigados solidários. Contudo, se porventura um dos co-obrigados não preenchessem tais condições, o fato gerador e conseguinte obrigação tributária haveria somente para esse, enquanto que para os outros co-obrigados isentos não existe responsabilidade.

Outro fator de suma importância que nos cumpre asseverar ainda em relação ao inciso II está em dizer que o dispositivo se ajusta a condições em que a solidariedade decorre do “interesse comum” das diferentes pessoas que na situação que constitua o fato gerador. Desta feita, verificada a ausência do “interesse comum” de um terceiro no fato gerador, inexistirá medida em que ele possa permanecer como devedor de tributo. O mesmo pode-se dizer no que diz respeito à imunidade e à remissão. Havendo o “interesse comum”, o rateio da obrigação obedecerá à porção de interesse de cada um na situação. Se o interesse é de apenas

um e este efetua o pagamento, não cabe rateio; se, todavia, outro pagar, há então o direito de regresso pelo valor total em face daquele (AMARO, 2006, p. 317-319).

Por fim, cuida o inciso III dos efeitos da interrupção da prescrição nas obrigações solidárias, instituindo que o evento gerador da ocorrência da prescrição, ainda que seja somente para um dos co-obrigados, atinge a todos os solidariamente responsáveis. Tal afirmação encontra repouso legal junto à redação trazida pelo artigo 202, § 1º do Código Civil, estabelecendo que “a interrupção por um dos credores solidários aproveita aos outros; assim como a interrupção operada contra o devedor solidário envolve os demais e seus herdeiros”.

Acrescenta ainda Luciano Amaro (2006, p. 319) que neste caso também se aplicam as regras de decadência, assim como exemplo a notificação dada a um dos co-devedores de crédito tributário constituído pela Fazenda Pública nos termos do artigo 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que dá início ao curso da decadência do direito de lançar, tal prazo alcançará também os demais devedores solidários da obrigação.

### **2.3.2 Responsabilidade de terceiros**

A responsabilidade tributária de terceiros perante o Código Tributário Nacional pode ser por sucessão, que encontra disciplina legal nos artigos 129 e 133; de terceiros, regulada pelos artigos 134 e 135; por substituição, nos moldes do artigo 128; ou por infrações, disciplinada pelos artigos 136 a 138 do mesmo código. Como já suscitado em linhas anteriores, o responsável tributário pode assumir essa condição por substituição, ocupando o lugar daquele que, por diversos motivos previstos em lei, deveria ser o contribuinte; ou ainda por transferência, recebendo o dever de quitar o débito tributário antes atribuído ao contribuinte, o qual não pode mais ou então não deve cumprir com a respectiva prestação (COELHO, 2004, p. 706). No entanto, iremos nos ater somente ao que diz respeito à responsabilização atribuída a terceiros à luz dos artigos 134 e 135 do CTN.

Por primeiro, vejamos o que preconiza o artigo 134:

“Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes 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, em razão do seu ofício;

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

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

Analisando o dispositivo supra, percebe-se que o legislador buscou disciplinar a responsabilidade de terceiro que surge nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte de fato. Desta feita, poderia o sujeito ativo da relação redirecionar a execução para o responsável, quando o contribuinte não possuísse meios para o adimplemento da obrigação tributária.

Embora o código tenha rotulado como responsabilidade solidária os casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, caminhando ainda pela doutrina do renomado autor Luciano Amaro (2006, p. 326), trata-se de responsabilidade subsidiária, pois, à medida que o artigo 124, parágrafo único, diz que a solidariedade não comporta benefício de ordem, o artigo 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma nestes casos a responsabilidade solidariedade. Em suma, se verifica a responsabilidade subsidiária somente em situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte. Ressalta ainda o mesmo autor que

“não basta o mero *vínculo* decorrente da relação de tutelam inventariança etc., para que se dê a eleição do terceiro como responsável; requer-se que tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), pois sua responsabilidade se conecta com os *atos em que tenha intervindo* ou com as *omissões pelas quais for responsável*”.

No que tange ao parágrafo único do texto de lei em tela, este determina expressamente, que os terceiros responsáveis elencados no artigo, respondem pelos tributos bem como pelas multas de caráter estritamente moratório, isto é, aquelas referentes ao descumprimento da obrigação principal. Nesse mesmo sentir encontram-se as palavras do ilustre autor Sacha Calmon Navarro Coelho (2004, p. 743) dizendo que “as multas isoladas, ou seja, as que apenas o descumprimento das obrigações ditas acessórias são intransmissíveis a esses terceiros”.

Por outra banda, o artigo 135 do Código Tributário Nacional continua tratando da responsabilidade de terceiros, e que por sua vez dispõe que:

“São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;



III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Percebe-se que aqui que, diferentemente do artigo anterior, este exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente, logo, a responsabilidade pessoal para estes casos não é solidária com o devedor “original” ou “natural” (AMARO, 2006, p. 327).

Quanto ao tipo de responsabilidade a que se refere este artigo, a doutrina e a jurisprudência se divergem. Por um lado, enquanto a jurisprudência tem entendido ser caso de responsabilidade por substituição, assim como se verifica pelo seguinte arresto do Supremo Tribunal Federal:

EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMAÇÃO PASSIVA. **AS PESSOAS REFERIDAS NO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CTN SÃO SUJEITOS PASSIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA, NA QUALIDADE DE RESPONSÁVEIS POR SUBSTITUIÇÃO**, E, ASSIM SENDO, APLICA-SE-LHES O DISPOSTO NO ARTIGO 568, V, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, APESAR DE SEUS NOMES NÃO CONSTAREM NO TÍTULO EXTRAJUDICIAL. -ASSIM, PODEM SER CITADAS - E TER SEUS BENS PENHORADOS - INDEPENDENTEMENTE DE PROCESSO JUDICIAL PRÉVIO PARA A VERIFICAÇÃO DA OCORRÊNCIA INEQUIVOCA DAS CIRCUNSTÂNCIAS DE FATO ALUDIDAS NO ARTIGO 135, "CAPUT", DO C.T.N., MATÉRIA ESSA QUE, NO ENTANTO, PODERÁ SER DISCUTIDA, AMPLAMENTE, EM EMBARGOS DE EXECUTADO (ART. 745, PARTE FINAL, DO C.P.C.). RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (g.n)  
(BRASIL, 1983)

Em posicionamento diferente de jurisprudência, tem se firmado o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul no sentido de que a responsabilidade a que se refere o dispositivo em estudo não é por substituição e sim subsidiária, conforme se verifica pelo seguinte julgado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. **RESPONSABILIDADE DO SÓCIO EM SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. LIMITES. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA (ART. 135 DO CTN)**. A PESSOA JURÍDICA COM PERSONALIDADE PRÓPRIA NÃO SE CONFUNDE COM A PESSOA DE SEUS SÓCIOS. A responsabilidade de que trata o artigo 135 do CTN ao tempo em que não exclui o verdadeiro contribuinte, é meramente subsidiária e não por substituição. Não se trata de responsabilidade objetiva, *in re ipsa*, exigindo ato doloso ou culposo para induzi-la, não prevalecendo a simples presunção quanto ao descumprimento de obrigações legais ou sociais. O credor deverá provar que o devedor agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes. A responsabilidade subsidiária não institui a solidariedade. Apelo desprovido, por maioria. (g.n)  
(RIO GRANDE DO SUL, 2008)

Em contrapartida, parte da doutrina entende ser caso de responsabilidade solidária, vez que o responsável se coloca junto ao contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. As pessoas referidas nesse artigo seriam solidariamente responsáveis, pois sofrem uma atribuição de responsabilidade, em virtude das condutas ilícitas praticadas por aqueles aos quais é imputada tal atribuição (MACHADO, 2004, p. 594).

Defendendo seu juízo, menciona ainda Hugo Brito Machado que quando se diz que a responsabilidade é pessoal do agente, tal afirmação implicaria dizer que a penalidade só a este pode ser imputada e não ao contribuinte assim como os casos previstos no artigo 137 do Código Tributário Nacional, situação esta que entende ser diversa daquela mencionada no art. 135 do mesmo código.

Já em outra linha de pensamento doutrinário para interpretação e classificação da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, encontra-se ainda o entendimento de que se verifica a responsabilidade pessoal das pessoas ali enumeradas, em decorrência do texto literal do *caput* do artigo e ainda, que não se trata de responsabilidade por substituição, ou responsabilidade subsidiária de terceiro e nem tampouco de responsabilidade solidária, pois somente o terceiro responderia pessoalmente pelos atos praticados por este com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto (AMARO, 2006, p. 327).

Outro fator dado pela doutrina para que a responsabilidade aqui não seja entendida como de substituição é de que o próprio texto legal condiciona a responsabilização das pessoas citadas no inciso III à prática de atos com infração do contrato ou da lei. Todavia, na substituição tributária é a própria lei que exclui da obrigação tributária o contribuinte e coloca como sujeito passivo o substituto, que é a terceira pessoa que não praticou o fato impune, mas de alguma forma se encontra ligada a ele, assim como nos casos previsto pelo artigo 134 (DIFINI, 2003, p. 209-210).

Segundo magistério Marlon Tomazette (2004, p. 83) lecionando acerca de tal assunto, “não foi a pessoa jurídica que teve sua finalidade desvirtuada, foram as pessoas físicas que agiram de forma ilícita, e por isso tem responsabilidade pessoal”.

Percebe-se então que a responsabilização pessoal se dá em face da conduta dolosa ou culposa de terceiro ao atuar com excesso de poderes ou infringir lei ou o contrato social, quando ocupa posição em que se obriga a preservá-lo.

## CAPÍTULO III - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS À LUZ DO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 3.1 Pessoas responsáveis

Primeiramente nos cumpre lembrar que o pólo passivo na obrigação tributária pode ser ocupado tanto pela figura do contribuinte, pessoa ligada diretamente ao fato gerador desta, como também pelo responsável tributário, que é a figura a qual a lei impõe a obrigação de responder pela dívida fiscal e que possui alguma relação com o fato gerador, desde que não seja pessoal e direta.

Como já estudado no capítulo anterior, vimos que pode o sócio vir a ser chamado à responsabilização por dívidas tributárias, nos moldes do preceituado pelo artigo 135, III do CTN toda vez que se verificar que este tenha agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Contudo, não são todos os sócios de uma sociedade que devem ser chamados para responderem pessoalmente. Em leitura ao artigo acima mencionado, percebe-se que o legislador limita essa responsabilidade tributária apenas para as pessoas que, ocupando cargo de direção, gerência ou representação, visam dar à pessoa jurídica de direito privado fins ilícitos ou contrários ao pré-estabelecido por seu objeto social.

Assim, a responsabilização por débitos tributários de uma sociedade limitada não deve ser imputada aos seus sócios, fazendo com que estes respondam com seus bens, somente pelo fato de ostentarem a posição de simples sócios, mas exclusivamente aos sócios que figurem uma das posições previstas no inciso III do texto de lei em questão.

O artigo 135, III do Código Tributário Nacional não regula a responsabilidade dos sócios por débitos fiscais, mas sim a responsabilidade por tais dívidas para aqueles que exerçam papel de administração da empresa. O sócio da sociedade limitada, pela simples circunstância de ostentar tal *status*, não responde pessoalmente com seu patrimônio pelos débitos fiscais desta (CALÇAS, 2003, p. 96).

Deste modo, vê-se que os demais sócios não podem arcar com as arbitrariedades daquele que conduz de forma irregular e ilícita a atividade comercial, pois se assim o fosse, estaríamos diante de uma hipótese de responsabilidade solidária, todavia o artigo 135 *caput* é claro ao dizer que são “pessoalmente responsáveis” os sócios com ocupação prevista em um dos casos do inciso III.

Tal matéria está pacificada na jurisprudência do STJ no entendimento de que o simples sócio, não ocupando posição de gerência ou administração, não pode ser responsável pelos débitos tributários da sociedade limitada junto à Fazenda Pública. Nesse mesmo sentir, o seguinte arresto do STJ:

- TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ART. 135, III, CTN.
1. **Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.**
  2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.
  3. Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, transferindo suas quotas a terceiro, sem ocorrer extinção ilegal da empresa.
  4. Empresa que continuou em atividade após a retirada do sócio. Dívida fiscal, embora contraída no período em que o sócio participava, de modo comum com os demais **sócios**, da administração da empresa, porém, só apurada e cobrada três anos depois do aditivo contratual que alterou a composição societária.
  5. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.
  6. Recurso especial provido. (g.n)
- (BRASIL, 1999)

Por tal razão, a mera condição de sócio não enseja a referida responsabilidade tributária e pessoal pelo adimplemento dos débitos contraídos pela pessoa jurídica. É necessário mais: apenas o sócio-administrador pode ser chamado a ser responsabilizado pessoalmente sob a ótica do art. 135, III, do CTN, vez que somente estes são capazes de praticar atos que fazem desabrochar a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

No mesmo entendimento, o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

- TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN.
1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade.
  2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos.
- (BRASIL, 2008)

Vê-se que não basta apenas o simples fato de o sócio ocupar cargo de administração ou gerência de pessoa jurídica, segundo o posicionamento do ilustre doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 321), o ato praticado pelos sócios delimitados no inciso III

do art. 135, CTN, não obstante à infração de lei, contrato social ou estatuto, devem ter sua origem sob o prisma de uma atuação dolosa. Tanto é assim que a fraude, o conluio e a sonegação usados para impedir o recolhimento do tributo devido acarretam a incidência do artigo em tela.

### **3.2 Condutas geradoras da responsabilidade pessoal**

Consoante o *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional, vimos que a responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias será imputada ao membro que o ocupe cargo de gerência ou administração da sociedade sempre que seus atos forem praticados com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato social.

Logo, o legislador, ao imputar responsabilidade tributária do sócio-gerente pelo cumprimento das obrigações que se originam de tais atos envolvidos com o dolo para uma conduta ilícita, pretendeu fazer com que responsável pela conduta ficasse obrigado ao recolhimento do tributo devido, excluindo assim qualquer responsabilidade da sociedade.

Neste tópico estudaremos então, sob o enfoque do artigo 135 do CTN, os atos, cometidos pelos sócios-administradores, que dão ensejo à responsabilização tributária.

#### **3.2.1 Excesso de mandato**

Para a legislação civil, a interpretação doutrinária antes vigente, no que diz respeito ao administrador que praticasse ato de gestão além dos limites impostos pelo contrato social, era de que também a sociedade responderia pelos prejuízos causados. Tal posicionamento encontrava repouso sobre a “teoria da aparência” que impunha a responsabilidade da sociedade, perante terceiros, ainda que os atos praticados por seu administrador tenha se dado com excesso de poder, restando-lhe, apenas, o direito de agir regressivamente em face deste, para reaver eventuais prejuízos sofridos.

Desta maneira, a sociedade se obrigava por todos os seus atos, honrando os contratos assumidos com terceiros, privilegiando-se, sempre, a boa-fé de quem com ela contratava, reavendo posteriormente as perdas e os danos sofridos em razão da atuação dolosa de seu administrador.

No entanto, o Novo Código Civil inovou substancialmente, em seu artigo 1.015, parágrafo único, o entendimento supra e anteriormente adotado pelo direito, no que tange às

sociedades simples e sociedades limitadas, cujo contrato não se sujeite à aplicação subsidiária das regras da sociedade anônima, ao estabelecer que os atos cometidos com excesso de poderes por seus administradores não serão suportadas pela sociedade sempre que *a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade (I)*; *for conhecida por terceiro (II)* ou, *se tratar de ato estranho ao objeto social (III)*.

Resumindo a inovação trazida pelo dispositivo supra, nas palavras do professor Glauber Moreno Talavera (2006, p. 130), tem-se “que quando o administrador exceder de suas prerrogativas, a pessoa jurídica isentar-se-á das conseqüências do ato de seu administrador que, nesses termos, responderá pessoalmente pelos atos praticados”.

Quanto à legislação tributária, a qual nos prende maior atenção, a expressão “excesso de poderes” trazida no *caput* do art. 135, CTN, segundo magistério do ilustre José Otávio de Vianna Vaz (2003, p. 133-134), faz menção aos poderes conferidos, pela legislação tributária, às pessoas designadas pelo inciso II do artigo que, conseqüentemente são aquelas devidamente enumeradas pelo art. 134 do mesmo código, e também àqueles decorrentes de mandatos e funções concernentes à sua atividade.

Deste modo, a expressão em apreço se aplica, em regra, apenas para as pessoas referidas pelo inciso II do dispositivo legal. A explicação para tal afirmação surge do entendimento de que o administrador da sociedade tem seus poderes outorgado diretamente por meio do contrato social, logo, qualquer “excesso de poderes” caracterizaria “infração de contrato”.

Por outro lado, e seguindo esta mesma linha de raciocínio doutrinária, como poderíamos visualizar uma infração ao contrato que não configurasse também infração à lei, daí a necessidade da presença da expressão “infração à lei”, como hipótese de responsabilização tributária ao terceiro.

Decorrendo acerca da matéria, acrescenta ainda o professor Itamar Gaino (2005, p. 46) o seguinte:

“pratica excesso de poderes, por exemplo, o sócio-gerente que adquire, sozinho, um imóvel para a sociedade quando, pelo contrato social, faz-se necessária a presença de mais um sócio ao ato. Não sendo pagos os tributos relacionados a essa operação, ele responde perante o fisco, subsidiariamente à sociedade, segundo o art. 135, III, do CTN”.

Em suma, o excesso de poderes, ou excesso de mandato, pode ser definido como toda e qualquer conduta que, embora autorizada pelo Direito, praticada pelos sócios com poderes de gerência, administração ou representação de pessoas jurídicas, extrapole as

barreiras impostas pelos atos constitutivos ou pela lei societária dão causa à pessoalidade de sua responsabilidade.

### **3.2.2 Violação do contrato ou da lei**

Na mesma mão, regula o artigo 135 sobre a imputação de responsabilidade tributária dos diretores, gerentes e representantes (inciso III) que agirem de modo a infringir a lei ou estatuto social.

Nestes casos, e não diferentemente daquele analisado no tópico anterior, a responsabilização tributária se transfere completamente para o terceiro, passando a ser pessoal e exclusiva destes, bastando apenas que seus atos se procedam com manifesta malícia em desfavor das pessoas jurídicas que representem.

A violação da lei pode assumir diversas formas, assim como o débito declarado e não pago. Consoante jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, tal fato concretiza infração à lei para os fins previstos pelo dispositivo de lei em debate, conforme se observa o seguinte julgado:

EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS. RESPONSABILIDADE DO SOCIO-GERENTE. Os sócios-gerentes de sociedade por quotas são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias concernentes a ICM declarado e não pago, resultante de atos praticados com infração à lei. Infringe a lei quem quer o imposto de seus clientes (embutido no preço de seus produtos) e não o recolhe no tempo, forma e lugar determinado e ainda transfere suas quotas a pessoas fictícias ou sem qualquer patrimônio, para fugir de uma obrigação para com o fisco. Recurso improvido.  
(BRASIL, 1994)

Para que se configure a responsabilidade, é indispensável que a conduta praticada por alguma das pessoas delimitadas pelo inciso III do art. 135, CTN, seja com infração de lei ou contrato social. O professor Itamar Gaino (2005, p.48), exemplificando quais as violações legais passíveis de responsabilização do administrador, ensina que “ocorre infração de lei tributária, por exemplo, quando o sócio-gerente, recebendo dos consumidores finais o ICMS, ao transfere, porém, ao erário público”.

Existem ainda inúmeras hipóteses que dariam ensejo a responsabilização tributária por infração à lei, contrato ou estatuto social, assim como a sociedade que, descontando na fonte de seus empregados o valor correspondente ao imposto de renda, não recolhe o montante ao erário público; o não recolhimento do ICMS auferido de consumidor final; o não recolhimento de contribuição previdenciária descontada de empregados da sociedade, assunto

este que se encontra como propulsor do presente trabalho; e, dentre muitos outros ainda que poderiam ser mencionados, a dissolução irregular da sociedade, tema a ser devidamente analisado a seguir.

Num breve apanhado, percebemos que o legislador almejou, ao ressaltar as condutas procedidas com infração de lei, contrato ou estatuto social, atribuir a responsabilização pessoal dos sócios-gerentes e administradores de empresas privadas no que tange às obrigações tributárias oriundas de sonegação, fraude fiscal ou ainda irregularidades.

### **3.2.3 Dissolução irregular da sociedade**

Bem se sabe que o sócio-administrador das pessoas jurídicas, não obstante ao se obrigar pelos deveres a ele incumbido pelo ato constitutivo da sociedade, qual seja o contrato social ou o estatuto, tem ainda que observar os deveres legais expressos e implícitos, anotados pela legislação esparsa que rege as relações de ordem comercial dos diversos tipos societários, assim como Código Civil, no livro II, bem como o próprio Código Comercial e a Lei das Sociedades Limitadas.

É a violação dessas obrigações que entendemos fazer referência direta à expressão “infração de lei”, expressamente prevista no dispositivo codificado pelo *caput* do artigo 135, CTN, quando se verificar a relação jurídico-tributária entre o administrador da pessoa jurídica e o fisco, na qual se acharia então excluída a personalidade da sociedade face à responsabilidade pessoal de uma das pessoas elencadas no inciso III do mesmo texto legal.

Outro objeto gerador de grande impasse entre a jurisprudência e doutrina vigentes reside em saber se, porventura, a dissolução irregular da sociedade se traduz em infração da lei, dando causa assim à imputação de responsabilidade do sócio sob a égide do artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Um exemplo a ser citado no que tange ao tema de dissolução irregular de sociedades é o do encerramento da atividade social e conseqüente dilapidação dos bens da pessoa jurídica, sem que antes se tenha solvido a dívida tributária. Tal ocasião configura violação de lei de maior abundância nos repertórios jurisprudenciais (GAINO, 2005, p. 50).

Hodiernamente tem preponderado no Superior Tribunal de Justiça o entendimento segundo o qual a dissolução irregular da sociedade é ato contrário à lei apto a ensejar a responsabilidade tributária do sócio-administrador. Para corroborar essa posição, encontram-se os seguintes julgados:



SÓCIO. RESPONSABILIDADE. FECHAMENTO IRREGULAR DA FIRMA. Como a firma foi encerrada irregularmente, sem o recolhimento dos impostos devidos, e não foram encontrados bens da sociedade, os sócios responsáveis, gerentes, respondem pelas dívidas da executada com seus bens particulares. Recurso improvido. (BRASIL, 1997)

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO (ART. 135 DO CTN).  
 1. A solidariedade do sócio na responsabilidade tributária é subsidiária, o que difere da solidariedade do Código Civil.  
 2. O sócio só deve ser acionado depois da empresa, não se lhe imputando a responsabilidade por simples inadimplemento da obrigação tributária.  
 3. **A responsabilidade do sócio só está presente quando há dissolução irregular da sociedade, comprovado o seu agir com dolo ou culpa.**  
 4. Existindo na empresa outros sócios, não se pode imputar a responsabilidade tributária a sócio que já se retirou da sociedade.  
 5. Recurso especial improvido. (g.n)  
 (BRASIL, 2002)

Este mesmo tribunal, contudo, afirmou ainda o entendimento, no caso de dissolução irregular de sociedades, no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio-gerente independente de que este tenha agido com dolo ou culpa. Vejamos, senão, o seguinte arresto:

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

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

6. Recurso especial provido.(g.n)  
 (BRASIL, 2005)

Desta maneira, verifica-se cristalina, em análise aos acórdãos supra, que o STJ tem entendido que o fechamento irregular dessas pessoas jurídicas, sem anterior cumprimento às dívidas tributárias, todavia, com o desaparecimento total de seu patrimônio, caracteriza,

sem dúvida, ato de infração à lei pela pessoa de seus representantes e administradores, dando nascituro à responsabilidade pessoal destes.

Nesse mesmo passe, encontram-se os magistérios do ilustre Sacha Calmon Navarro Coelho (2004, p. 748) e do professor Amador Paes de Almeida (2003, p. 139), entendendo de igual modo que a dissolução irregular da pessoa jurídica é hábil em responsabilizar pessoalmente a pessoa do sócio-gerente ou administrador.

Por último, cumpre-nos asseverar se a eventual inexistência ou insuficiência de bens da sociedade por motivos alheios à sua gerência, sejam eles oriundos de força maior ou caso fortuito, seria competente para dar causa a responsabilização tributária trazida pelos textos de lei dos artigos 134 e 135 de CTN.

Consoante jurisprudência consolidada pelo STJ, os sócios não respondem pelos casos do parágrafo supra, todavia, a insuficiência ou inexistência de bens por casos dado fora da estratosfera administrativa da sociedade não exime os sócios desta de procederem com devido encerramento da firma. Segue a decisão do egrégio Superior Tribunal de Justiça nesse sentir:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. OCORRÊNCIA DE CASO FORTUITO. RESPONSABILIDADE NÃO DESCARACTERIZADA. [...]

3. A ocorrência do caso fortuito (incêndio), conquanto exonere o representante legal da empresa das obrigações cujo adimplemento restou afetado pela ocorrência do sinistro, tais como exibição de livros e documentos porventura destruídos na ocasião, não o exime das obrigações relacionadas ao encerramento regular das atividades empresariais, com baixa na junta comercial e respectivo pagamento dos créditos tributários. O caso fortuito, in casu, não retira o caráter irregular da dissolução, porquanto não a afeta, tampouco desautoriza o redirecionamento da execução em face do sócio-gerente com fundamento nesta irregularidade.

4. Recurso Especial provido.

(BRASIL, 2004)

Condensando referido julgado nas brilhantes palavras do nobre Rafael Severo de Lemos (2006) em trabalho dissertativo sobre a responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas, encontramos afirmação no sentido de que ainda que a sociedade tenha se dissolvido em decorrência de um caso fortuito, tal fato não é competente para retirar o caráter irregular da dissolução bem como a possibilidade de redirecionamento da execução contra o administrador caso não seja feita a sua dissolução nos termos da legislação comercial vigente.

### 3.3 Elemento subjetivo como pressuposto para imputação da responsabilidade tributária

É sabido que o sócio-gerente pode ser chamado a responder com seu patrimônio pessoal perante os débitos tributários assumidos pela sociedade em decorrência de sua atuação fora dos limites legais ou ato do ato constitutivo da pessoa jurídica, o qual lhe conferiu os poderes como da mesma forma delimitou a competência de suas condutas.

Contudo, seria correto afirmar a responsabilidade tributária do sócio que, embora tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contato social no termos do *caput* do artigo 135 do CTN, tenha o feito sem culpa ou dolo, a princípio, não nos parece a posição mais acertada. O tópico em questão tem o escopo de analisar em rápidas pinceladas a necessidade do elemento subjetivo, na conduta do administrador, como requisito fundamental para a configuração da responsabilidade tributária pessoal deste.

Concomitantemente com o início da vigência da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a qual recebe o nome de Código Tributário Nacional, muitos especialistas proclamaram a responsabilidade objetiva por atos de infração à lei, o que parece ter encontrado respaldo junto ao artigo 136 deste mesmo código, *in verbis*:

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

Parte da doutrina seguiu o entendimento de que o sócio poderia ser responsabilizado mesmo sem a culpa objetiva de sua conduta. Logo, as infrações à lei tributária teriam natureza meramente formal em vista da expressão “*independe da intenção do agente ou do responsável*”.

No entanto, consoante posição doutrinária trazida pelo professor Kiyoshi Harada (2006, p. 496), referida expressão se encontra no sentido de explicar a não dependência da vontade livre e consciente na prática do ato contrário à lei, ou seja, independente do dolo. Deste modo, a norma está a afastar o dolo, mas em nenhum momento a culpa. Acrescenta ainda, este mesmo magistério, que:

“enxergar no art. 136 do CTN a responsabilidade objetiva, sem consideração do indispensável aspecto da voluntariedade, acabaria por neutralizar a função maior das sanções estatuídas na legislação tributária, as quais visam assegurar a arrecadação de tributos, por meio de intimidações. Para que surta efeito a função intimidatória, obviamente, é necessário que o agente tenha a possibilidade de, livremente, não trilhar o caminho amparado pelo Direito”

Em sentido diametralmente oposto se encontra a Fazenda Pública entendendo que o mero inadimplemento do tributo, pela pessoa jurídica, configuraria caso prático da expressão “infração à lei”, dando conseqüente ensejo à responsabilização pessoal dos sócios.

Porém, tal posicionamento é equivocado vez que a responsabilização a qual alude o Código Tributário Nacional faz referência aos sócios administradores que não efetuarem o devido recolhimento dos tributos agindo estes com dolo ou culpa, não fazendo sequer alguma menção a figura dos demais sócios da pessoa jurídica.

Ademais, o simples inadimplemento de tributo jamais seria apto a caracterizar violação da lei dando eventual causa à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade e responsabilização do sócio-gerente, ao passo que a infração à lei só poderá ser verificada nos casos de visível atuação dolosa ou culposa dos administradores na gestão dos negócios sociais, ressaltando, outrossim, que o mero não pagamento dos tributos pode decorrer de outros fatores estranhos à vontade dos agentes responsáveis pelos atos administrativos da firma, o que impossibilitaria, portanto, o fisco de imputar a responsabilidade tributária pessoal dos sócios-administradores nesses casos. Nesse sentido encontramos a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO GERENTE (Informativo STJ nº 353 - 21/04 a 25/04)

A divergência, na espécie, é no tocante à natureza da responsabilidade do sócio-gerente na hipótese de não-recolhimento de tributos. Esclareceu o Min. Relator que é pacífico, neste Superior Tribunal, o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva daquele em relação aos débitos da sociedade. A responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade (art. 135, CTN). **O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude** e que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. **O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal.** Isso posto, a Seção deu provimento aos embargos. (g.n) (BRASIL, 2008).

Assim, vemos que a pretensão da Fazenda Pública em se apropriar dos bens pessoais dos sócios é nula, não se demonstrando que estes atuaram de forma dolosa ou culposa ao infringirem lei, estatuto ou contrato social de sociedade de quotas de responsabilidade limitada.

## **CAPÍTULO IV - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS POR DÉBITOS PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL**

### **4.1 O artigo 13 da Lei 8.620/93 e seus controversos aspectos**

Em se tratando da responsabilidade dos sócios pelos débitos tributários junto à seguridade social, estabeleceu a redação do artigo em tela o seguinte:

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

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

Em análise ao parágrafo único do dispositivo não se verifica, sequer, algum tipo de impasse interpretativo posto que, além da exigência da culpa ou dolo, a responsabilidade dos sócios ali mencionados tem caráter subsidiário, isto é, implica a inexistência ou insuficiência de bens da pessoa jurídica.

Todavia, o problema deste texto de lei reside sob o *caput* que, tudo indica ter estatuído uma hipótese de responsabilidade objetiva, ou seja, sem a necessidade de comprovação de dolo ou culpa por parte do agente responsável, o que é pouco comum nas regras impostas pelo sistema tributário vigente.

Tal entendimento vem sendo adotado pelos credores fazendários que, invariavelmente, arrolam, de forma desmotivada, aqueles que simplesmente ostentam a ocupação de sócios da empresa, como responsáveis solidários da obrigação, respondendo pessoalmente com seu patrimônio e, tornado-se, cada dia mais, presas fáceis diante dos mecanismos de constrição judicial disponíveis aos agentes do fisco.

O Instituto Nacional do Seguro Social é o único credor das sociedades com quotas de responsabilidade limitada que tem favorecimento expresso pelo sistema legal para o fim de responsabilizar de forma ilimitada os sócios deste modelo societário pelas contribuições sociais de seus empregados, o que é encargo exclusivo da firma (CALÇAS, 2003, p. 95).

A doutrina tem se posicionado no sentido de que a responsabilidade dos sócios, sejam eles administradores ou não, é objetiva, isto é, não há a necessidade da prova, por parte do fisco, de que os agentes mencionados no artigo 13 da lei 8.620, de 05 de janeiro de 1993, tenham agido com dolo ou culpa, respondendo assim solidariamente e ilimitadamente pelas

dívidas tributárias oriundas do não recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados (DIFINI, 2003, p.202).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ainda não se consolidou em relação tal matéria. No julgamento do Recurso Especial nº 627.806-RS, decidiu, por maioria de votos, que nos casos de dívidas perante a Seguridade Social decorrentes do inadimplemento de obrigações previdenciárias pela sociedade limitada, os simples sócio-quotistas respondem de forma solidária e subsidiária com a sociedade. Vejamos senão tal decisão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE.

I - Nos casos de débitos para com a Seguridade Social, decorrentes do inadimplemento das obrigações previdenciárias, a Lei nº 8.620/93 estabeleceu em seu artigo 13 a responsabilidade solidária dos sócios-cotistas. Assim, não há que se cogitar da necessidade de comprovação, pelo credor exequente, de que o não-recolhimento da exação decorreu de ato abusivo, praticado com violação à lei ou de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora.

II - O dispositivo citado tem respaldo no artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, que estabelece a responsabilidade solidária das pessoas expressamente designadas por lei.

III - Em se tratando de débitos da sociedade para com a Seguridade Social, decorrentes do descumprimento das obrigações previdenciárias, não pode ser afastada lei específica, que estabelece a responsabilidade solidária dos sócios pelos débitos previdenciários.

IV - Recurso especial provido.  
(BRASIL, 2004)

Deste modo, verificamos que o STJ, em uma breve apreciação do artigo 13 da Lei 8.620/93 em conjunto com o inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional, teria resolvido a questão, concluindo que o sócio, administrador ou não, responderia pessoalmente com seus bens pelos débitos previdenciários da sociedade limitada da qual participe.

Cabe suscitar ainda que, desde a modificação do artigo 114 da Carta Maior pela Emenda Constitucional nº 20, de dezembro de 1998, que acrescentou a este dispositivo o inciso VIII estabelecendo que “a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir” passou a ser de competência da Justiça do Trabalho.

Analisemos, pois, o que traz a redação do artigo 195, I, *a*, e II da Constituição Federal acerca da Seguridade Social:

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

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

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

[...]

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

Nesse passe, importante se faz aludir que em relação à responsabilização dos sócios, a tendência da Justiça do Trabalho é, obviamente, entender que os meros sócio-quotistas são solidariamente responsáveis. Para melhor ilustrar tal afirmativa, segue decisão proferida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região:

EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE "EXECUÇÃO PREVIDENCIÁRIA " POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO "

O art. 13 da Lei 8.620/93 é de clareza meridiana ao dispor que "O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social." Portanto, não há nulidade no direcionamento da execução previdenciária contra o sócio da empresa, devedor solidário, eis que o título executivo é a sentença homologatória do acordo com reconhecimento de parcelas trabalhistas que dão ensejo à incidência da contribuição previdenciária, cujo adimplemento forçado cabe a esta mesma Justiça, por força da competência atribuída pelo art. 114, VIII, da CR/88. Veja-se que esta execução tem contornos peculiares e, em verdade, substitui aquela regulada na Lei 6.830/80, cujo art. 4.º, V, prevê expressamente a possibilidade de ela ser promovida contra "o responsável, nos termos da lei, por dívida tributária ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado".

(MINAS GERAIS, 2005)

No entanto, devemos nos perguntar se o *caput* do artigo 13 da Lei 8.620/93 é constitucional e se pode ser interpretado de forma isolada.

Num primeiro momento entendemos que não, pois bem se sabe que a ordem jurídica global afasta a responsabilidade de qualquer indivíduo verificada a não existência da culpa subjetiva por parte deste. Abre-se uma exceção aqui no que diz respeito às entidades públicas ou concessionárias de serviços públicos nos moldes do art. 37, § 6º da Constituição Federal que estabelece:

“As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurando o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Verifica-se neste caso a responsabilidade objetiva do Estado ou das empresas privadas prestadoras de serviços públicos pela ação de seus agentes, cabendo a ação de regresso em face destes, uma vez comprovado que tenham agido de forma dolosa ou culposa.

Pois bem, se há de fato uma exceção à regra de responsabilização é por que realmente a ordem jurídica global repele toda e qualquer imputação de responsabilidade sobre aquele que não possua ligação com o fato ilícito.

Para que se dê a imputação da responsabilidade sobre um indivíduo há necessariamente de se visualizar o liame entre a ação deste que, necessariamente deve se com dolo ou culpa, e o fato danoso. Este é o princípio fundamental para as regras de responsabilidade em todo o sistema jurídico, ora, quem deu causa ao prejuízo deve pagar.

Desta maneira também deve se dar nas relações comerciais, não devendo a lei exigir mais do que a situação jurídica permite. Lei especial alguma pode abduzir o pressuposto jurídico adotado pelo direito comum, instituindo a responsabilidade solidária dos meros sócio-quotistas da empresa e, consecutivamente, confundindo a personalidade jurídica própria de um e de outro, assim como ocorre com a redação do artigo 13 da Lei 8.620 de 05 de janeiro de 1993 que, segundo o raciocínio dos julgadores do Recurso Especial mencionado em linhas anteriores, encontrou respaldo jurídico no inciso II do artigo 124, CTN.

Contudo, segundo nosso prisma o inciso II do art. 124 não instituiu um cheque em branco para o legislador ordinário, pois como já suscitado, deve necessariamente haver uma relação jurídica, ainda que indireta, entre o fato gerador da obrigação tributária respectiva e o sócio chamado a responder de forma solidária por tal débito.

Tal dispositivo não deve ser interpretado de forma solitária e isolada, mas sim dentro de todo um contexto jurídico-tributário, mais precisamente, em harmonia com os artigos 134 e 135 do mesmo Código, em que ambos os dispositivos não exigem simplesmente o nexa causal entre o crédito tributário e a conduta do agente, mas também a ação ou omissão deste bem como o dolo ou a culpa em seus atos.

Neste sentido se encontra o ilustre magistério do professor Amador Paes de Almeida (2003, p. 150) ao registrar que a responsabilidade solidária deve recair tão somente sobre a figura do sócio-gerente, vez que este é responsável pelos atos de gestão da firma podendo ou não agir consoante o *caput* do artigo 135 do CTN.

Por outra banda, entendemos ainda que a simples titularidade de quotas de responsabilidade, sem alguma relação com o não recolhimento das obrigações previdenciárias dos empregados da sociedade, diferentemente do disposto pelo texto de lei especial em tela,



não é apto para ensinar a integralização destes sócios no pólo passivo de uma cobrança na qualidade de devedor solidário.

Pois do mesmo modo que o artigo 124 deve ser interpretado dentro de um conjunto de normas, assim também deve se proceder com o artigo 13 da Lei 8.620/93 devendo ser decifrado em consonância com as regras de responsabilidade do Código Tributário Nacional, posto que já fora pré-determinado por nossa Carta Magna em seu artigo 146, III, *b*, que toda matéria que diga respeito à obrigação tributária deve se encontrar sob reserva de lei complementar. Vejamos:

Art. 146 – “Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

Nesse sentir caminha, aliás, a jurisprudência do próprio Superior Tribunal de Justiça contrariando especialmente as hipóteses do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, em que o simples não recolhimento dos tributos referentes às contribuições previdenciárias não caracteriza infração legal e, consecutivamente, o mero sócio da pessoa jurídica não responderia solidariamente com a sociedade. Senão, vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO DO STJ.

1. Tratam os autos de agravo de instrumento interposto pelo INSS em face de decisão proferida pelo juízo de primeiro grau que indeferiu pedido de inclusão dos sócios gerentes no pólo passivo da execução fiscal. O Tribunal de origem, sob a égide dos artigos 124, parágrafo único, 135, do CTN e 13 da Lei nº 8.620/93, reforma a decisão de primeiro grau. Recurso especial interposto por BWU Vídeo Ltda. apontando negativa de vigência dos artigos 135, III, do CTN e 13 da Lei nº 8.620/93, além de divergência jurisprudencial.

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

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

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

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

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

7. O princípio normativo e geral é de que a responsabilidade dos sócios de sociedade limitada ou dos acionistas de sociedade anônima é restrita à participação que possuam na empresa. No primeiro caso, pelo montante representado pelas quotas, no segundo, pela expressão financeira do valor acionário no capital social, exceção que se faz, tão-somente, a casos de constatada ocorrência de culpa ou dolo.

8. Entendimento firmado pela 1ª Seção desta Corte, por ocasião do julgamento, em 28/09/2005, do Recurso Especial nº 717.717/SP.

9. Recurso especial provido.' (g.n)

(BRASIL, 2006).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. ART. 135, III, DO CTN. APLICABILIDADE. CONSTRIÇÃO. BEM DE FAMÍLIA. LEGITIMIDADE DO TERCEIRO PREJUDICADO.

1. Trata-se de embargos movidos pelos ora recorrentes em face do INSS nos autos da execução fiscal n. 2004.7205.004645-7 no qual pretendem afastar o redirecionamento do feito na qualidade de responsáveis tributários e a penhora do bem constrito, por ser bem de família. No juízo de primeiro grau (fls. 74/76), o pleito foi julgado improcedente ao entendimento de que: a) os embargantes não têm legitimidade para discutir a penhora em favor de terceira pessoa; b) foram configuradas as hipóteses do art. 135, III, do CTN, de modo que devem responder pelas dívidas da pessoa jurídica. O TRF da 4ª Região negou provimento ao recurso, nos termos da seguinte ementa (fl. 99): PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DIREITO DE TERCEIRO. ILEGITIMIDADE.

1. Havendo infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias), justifica-se a responsabilização dos sócios responsáveis pela administração da empresa, já que não se trata de mero inadimplemento.

2. Não tem o Embargante legitimidade para defender interesse de terceiros, que teriam sido atingido com a penhora integral de bem do qual detém fração ideal.

Na via eleita, alega-se violação dos artigos 134, VII, 135 III, do CTN, 1º da Lei n. 8.009/90 e divergência jurisprudencial. Defende, em suma, que: a) é

necessário, para que o sócio responda pelas dívidas tributárias, que sejam comprovadamente praticados os atos elencados no art. 135, III, do CTN, o que não foi demonstrado à espécie pelo INSS; b) o imóvel penhorado, do qual o segundo recorrente tem uma pequena fração ideal (1/10), é o único bem da entidade familiar constituída por sua mãe, não sendo, portanto, passível de constrição judicial.

**3. A jurisprudência deste Tribunal é firme no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal se não estiverem presentes as condutas previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional, confira-se: - Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos representantes da sociedade. (REsp 856.266/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 02/10/2006).**

**- O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. (REsp 907.253/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 22/03/2007).**

**- É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei que justifique o redirecionamento da execução fiscal.**

(AgRg no REsp 920.572/MT, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 08/11/2007).

4. Na espécie, os recorrentes devem responder pelas dívidas em execução. Os autos demonstram: a) o redirecionamento ocorreu em virtude da dissolução irregular da sociedade; b) na CDA constam os nomes dos embargantes como responsáveis tributários e estes desincumbiram-se de afastar a presunção de certeza da certidão da dívida ativa; c) os valores executados são derivados de contribuições previdenciárias descontadas dos segurados e não repassadas ao INSS.

5. A desconstituição da penhora deve ser objeto de impugnação pelo terceiro prejudicado. Neste sentido: "Segundo boa doutrina, a legitimidade ativa, na hipótese, não decorre da titularidade (ou da co-titularidade) dos direitos sobre o bem, mas sim da condição de possuidor (ou co-possuidor) que o familiar detenha e do interesse de salvaguardar a habitação da família diante da omissão ou da ausência do titular do bem." (REsp 151.281/SP, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ 01/03/1999).

6. Por outro lado, examinar a alegação dos recorrentes de que o imóvel, objeto de constrição, seria residência de sua mãe e, por ser bem de família, estaria protegido pela Lei n. 8.009/90, encontra óbice na Súmula n. 7/STJ.

7. Recurso especial não-provido. (g.n)

(BRASIL, 2008)

Por oportuno, cumpre esclarecer que essa questão da responsabilidade solidária nada tem a ver com a matéria concernente à desconsideração da pessoa jurídica por abuso de direito, hipótese em que o juiz poderá decidir, a requerimento da parte interessada, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil e do art. 28 do Código de Defesa do Consumidor.

Contudo, o que diremos, pois, diante de tamanho descompasso interpretativo, haja vista que o Superior Tribunal de Justiça tem decisões que tratam da matéria, contudo possuem resultados diametralmente opostos assim como são os veículos automotores trafegando por uma rodovia em sentidos contrários, o que acarreta na dificuldade da interpretação constitucional e jurisprudencial acerca do assunto, à mesma proporção que ofuscam a vislumbração dos critérios da mais pura justiça.

Este desequilíbrio processual se dá especialmente por conta da ilegal e inconstitucional redação trazida pelo artigo 13 da Lei 8.620/93 que deu origem a certo alvoroço no meio empresarial que, mesmo alheios àquelas técnicas que somente os profissionais do Direito estão habituados, percebeu de ofício, a falta de coerência de tal legislação.

A seriedade do assunto alçou ainda ao Supremo Tribunal Federal, no qual atualmente tramitam duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas pela Confederação Nacional de Transporte – CNT (ADIN 3642) e a Confederação Nacional da Indústria – CNI (ADIN 3672), nas quais ambas aguardam cobiçando a declaração, por parte dos juízes monocráticos, da inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620, de 05 de janeiro de 1993.

## CONCLUSÃO

Com o presente trabalho, verificamos que a personalização da pessoa jurídica divide o patrimônio da sociedade limitada do patrimônio de seus sócios. O limite para a responsabilização dos sócios então, estaria diretamente ligado à integralização do capital social já, que em regra, estes não devem responder pelas dívidas sócias contraídas pela sociedade, não esquecendo, contudo, das exceções trazidas pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, que alargam essa responsabilidade quando o fato gerador do tributo estiver relacionado às ações tomadas pelos dirigentes da firma com infração à lei, estatutos ou contrato social, ou ainda por aquelas situações que permitam a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade.

Todavia, a edição da Lei Ordinária nº 8.620, de 05 de janeiro de 1993, previu, em seu artigo 13, a possibilidade de que os sócios, sejam eles administradores ou não, sejam ilimitadamente responsáveis pelos débitos contraídos pela sociedade junto à seguridade social, indo de encontro ao preceito constitucional estabelecido pelo artigo 146, III, *b*, que, entre outras previsões, dispõe que cabe à lei complementar regular matérias gerais no que diz respeito à ordem tributária.

Portanto, até aonde devemos aceitar o ingresso no patrimônio pessoal dos sócios que se lançam a investir seus recursos financeiros na sedutora pessoa jurídica figurada pela sociedade limitada, na qual encontram a garantia da separação patrimonial, contudo tem sido colocados à livre vontade do credor fazendário.

O alargamento da responsabilidade tributária dos sócios, sejam eles meros investidores ou gerentes, sem as devidas investigações de quem praticou o ato e, de que este ato ilícito tenha se dado em contravenção à lei, estatuto ou contrato social, ferindo em princípio a finalidade da pessoa jurídica, apesar de cômodo para o fisco, produz nocivas conseqüências ao decorrer do tempo.

Portanto, não há como se permitir, por meio das normas em foco, que todo o sistema jurídico atual, histórico e constitucionalmente assentado no instituto da limitação da responsabilidade seja modificado em seu conteúdo e limitado em seu alcance.

Logo, há um urgente clamor para que nosso sistema jurídico, por meio da aplicação da mais pura justiça, proporcione um andar seguro para os sócios e administradores, delimitando os limites de sua responsabilização tributária, de maneira a estagnar o medo suportado atualmente por estes e, conseqüentemente, facilitar novos investimentos

empresarias, o que é de extrema importância para o crescimento sócio-econômico de qualquer nação.

Assim, apesar da confiança fielmente depositada na sensibilidade dos juízes monocráticos, está cristalino que é de todo imperioso que o Supremo faça prevalecer os fundamentos históricos de tal instituto em nosso direito tributário, para extirpar de vez de nosso convívio jurídico esta nefanda prática fazendária de açoitar o contribuinte, e que sedimente o entendimento universal no qual o único solo apropriado à fertilização da atividade empresarial é aquele semeado com a garantia do valor da segurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

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

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo:Saraiva, 2006.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 9. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro:Renovar, 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Agravo nº 494887/RS**. Relator. Ministro Humberto Martins. Órgão Julgador. Primeira Seção. Julgado. 23/04/2008. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 29 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 215349/MG**. Relator. Ministro José Delgado. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado.31/08/1999. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 29 ago. 2008

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 55.566/SP**. Relator. Ministro Garcia Vieira. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado. 09/11/1994. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 03 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 84.404/SP**. Relator. Ministro. Garcia Vieira. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado. 07/11/1997. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 04 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 184.325/ES**. Relator Ministra Laurita Vaz. Órgão Julgador. Segunda Turma. Julgado. 20/06/2002. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 04 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 704.503/RS**. Relator. Ministro José Delgado. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado. 17/03/2005. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 04 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 591.871/RS**. Relator. Ministro. Luiz Fux. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado. 29/06/2004. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 04 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 627.806/RS**. Relator. Ministro. Francisco Falcão. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado. 01/06/2004. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 15 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 811.692/SP**. Relator. Ministro. José Delgado. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado. 02/05/2006. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 15 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1004908/SC**. Relator. Ministro José Delgado. Órgão Julgador. Primeira Turma. Julgado. 22.04.2008. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 15 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 908.995/PR**, Julgado 25/3/2008, **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 961.846/RS**. Julgado. 16/10/2007. **Embargos de Divergência em Agravo nº 494.887/RS**. Relator. Ministro. Humberto Martins. Julgados. 23/4/2008. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 10 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 99551/RJ**. Relator. Ministro. Francisco Rezek. Órgão Julgador. Segunda Turma. J. 10/06/1983. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 26 ago. 2008.

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

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

\_\_\_\_\_. Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1996)**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.



CUNHA PEIXOTO, Carlos Fulgêncio. **A Sociedade por quotas de responsabilidade limitada**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

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

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

GUIMARÃES, Márcio Souza. **Aspectos modernos da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica**. Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3996>>. Acesso em 27 jul. 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário e financeiro**, 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEMOS, Rafael Severo de. **A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas**. Teresina, ano 10, n. 964, 22 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8015>>. Acesso em 05 ago. 2008.

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

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

MINAS GERAIS (Estado). Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. **Agravo de Petição nº 00526-2001-079-03-00-0**. Relator. Juiz Paulo Roberto Sifuentes Costa. Órgão Julgador. Terceira Turma. Julgado. 11/05/2005. Disponível em: <<http://www.mg.trt.gov.br>> Acesso em: 15 set. 2008.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. São Paulo: Saraiva, 2004.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70022424345**. Vigésima Primeira Câmara Cível. Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 27/02/2008. Disponível em <<http://www.tj.rs.gov.br>> Acesso em: 26 ago. 2008

SILVA, Alexandre Couto. **Aplicação da desconconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: LTR, 1999.

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

TALAVERA, Glauber Moreno. **Comentários ao Código Civil**. São Paulo: RT, 2006.

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

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