

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

MIGUEL ZACHIA PALUDO

A APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO  
NACIONAL NO ÂMBITO DA SOCIEDADE LIMITADA

Porto Alegre

2010

MIGUEL ZACHIA PALUDO

A APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO  
NACIONAL NO ÂMBITO DA SOCIEDADE LIMITADA

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, perante o Departamento de Direito Econômico e do Trabalho.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

Porto Alegre

2010

MIGUEL ZACHIA PALUDO

A APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO  
NACIONAL NO ÂMBITO DA SOCIEDADE LIMITADA

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, perante o Departamento de Direito Econômico e do Trabalho.

Porto Alegre, 02 de dezembro de 2010.

---

Prof. Dr. Igor Danilevicz (Orientador)  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

---

Prof. Dr. Adão Sérgio Cassiano  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

---

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

## RESUMO

O principal objetivo deste trabalho é definir a hipótese de incidência da norma extraída do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Além disso, as conclusões obtidas sobre os principais elementos da regra aludida serão confrontadas com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Visa-se, com isso, a estabelecer limites à aplicação daquele dispositivo legal no âmbito da sociedade limitada e, a partir daí, examinar criticamente o entendimento manifestado por aquela Corte Superior. Antes, porém, serão apresentadas breves noções introdutórias sobre a obrigação tributária e a sujeição passiva, uma vez que, conforme o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o responsável figura como sujeito passivo da obrigação tributária principal. Posteriormente, através da interpretação da norma e da análise das posições doutrinárias divergentes, examinar-se-á quem é o responsável tributário eleito pelo artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional; quais os atos enquadrados no *caput* do dispositivo legal; e, qual a espécie de responsabilidade tributária nele veiculada, cotejando-se as inferências assentadas com o respectivo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça. Assim, procurar-se-á demonstrar concretamente os parâmetros para aplicação da norma objeto da pesquisa e a inconsistência da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca de determinadas questões.

**Palavras-chave:** responsabilidade tributária; artigo 135, inciso III; sociedade limitada.

## **ABSTRACT**

The main objective of this paper is to define the hypothesis of incidence extracted from the rule of article 135, paragraph III, of Brazilian Revenue Code. Besides, the conclusions obtained about the main elements of rule will be confronted with the Superior Court of Justice's jurisprudence. It is intended, with that, to establish limits to the application of the legal provision in the sphere of private limited company and, from there, to examine critically the view expressed by the Superior Court. First, however, will be woven brief words about the tax obligation and the passive subjection, because, according to article 121, sole paragraph, of Brazilian Revenue Code, the responsible appears as taxpayer of the main tax obligation. Thereafter, through the legal provision's interpretation and the analysis of differing jurists' opinions, it will be examined who is the responsible elected under article 135, paragraph III, of the Brazilian Revenue Code; which acts generate the tax liability; and, what kind of responsibility is addressed in the rule, comparing the inferences with the Superior Court of Justice's understanding. Thus, it will seek to demonstrate concretely the parameters for applying the rule object of research and the inconsistency of the jurisprudence of the Superior Court of Justice about certain issues.

**Keywords:** tax liability; article 135, paragraph III; private limited company.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>PRIMEIRA PARTE: CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A SUJEIÇÃO PASSIVA NO DIREITO BRASILEIRO.....</b>	<b>9</b>
<b>1 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>10</b>
1.1 Conceituação.....	10
1.2 Nascimento da obrigação tributária principal.....	12
<b>2 A SUJEIÇÃO PASSIVA.....</b>	<b>15</b>
2.1 A figura do sujeito passivo.....	15
2.1.1 Contribuinte.....	16
2.1.2 Responsável.....	21
2.2 Breves considerações sobre a responsabilidade tributária no Brasil.....	25
2.2.1 Limites à definição legal da responsabilidade tributária.....	25
2.2.2 Técnicas empregadas para definição do responsável.....	29
<b>SEGUNDA PARTE: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DISCIPLINADA NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NO ÂMBITO DA SOCIEDADE LIMITADA.....</b>	<b>33</b>
<b>1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA SOCIEDADE LIMITADA.....</b>	<b>34</b>
1.1 Autonomia da sociedade em relação a seus membros.....	34
1.2 A sociedade limitada no direito brasileiro.....	38
<b>2 LIMITES À APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NO ÂMBITO DA SOCIEDADE LIMITADA E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....</b>	<b>43</b>
2.1 A figura do responsável tributário no artigo 135, inciso III do CTN.....	44
2.1.1 Quem é o responsável tributário?.....	44
2.1.2 Análise crítica da jurisprudência do STJ.....	48
2.2 Os atos enquadrados no <i>caput</i> do artigo 135, inciso III, do CTN.....	49
2.2.1 Quais atos geram a responsabilidade tributária?.....	50
2.2.2 Análise crítica da jurisprudência do STJ.....	64
2.3 A natureza jurídica da responsabilidade tributária.....	71
2.3.1 Responsabilidade por substituição, transferência, solidária ou subsidiária?.....	71
2.3.2 Análise crítica da jurisprudência do STJ.....	74
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>77</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>80</b>

## INTRODUÇÃO:

O presente trabalho tem por escopo analisar os limites à aplicação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) no âmbito da sociedade limitada. Tal norma, sabidamente, dispõe sobre a responsabilidade tributária de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Conforme acentua Guerreiro (2006, p. 9), hoje, quase toda a atividade econômica é realizada pelas pessoas jurídicas - especialmente pelas sociedades limitadas -, as quais não podem prescindir de seus diretores, gerentes ou representantes. Estes, por sua vez, não podem ficar sujeitos a uma regra de responsabilidade tributária que não se compreenda claramente. Por essa razão, torna-se essencial o conhecimento das balizas estabelecidas pela norma a ser estudada.

De outra sorte, constata-se no Brasil a abordagem freqüente de matérias relativas ao direito tributário sob a ótica da economia e das finanças públicas. Tal discurso é utilizado, nitidamente, com o propósito de legitimar o desrespeito às limitações jurídicas impostas ao poder de tributar do Estado. No que tange à responsabilidade tributária, é notória a tentativa da União, Estados e Municípios de responsabilizar, de forma indiscriminada, os sócios, administradores e diretores das sociedades limitadas por qualquer obrigação tributária surgida em nome da pessoa jurídica e não adimplida. Assim, o exame da extensão e da substância normativa da regra posta no artigo 135, inciso III, do CTN pretende também impor freios à ânsia arrecadatória que contamina os entes tributantes, especificamente no que diz respeito à responsabilização tributária dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Nota-se, pois, que a relevância do assunto é manifesta. Aliás, não por acaso, Carrazza, em prefácio escrito para a obra de Becho (2000), registra que “*saber ‘quem’ pode ser sujeito passivo tributário tem sido a grande preocupação dos maiores tributaristas, quer nacionais, quer estrangeiros*”.

Entretanto, não obstante a vasta produção bibliográfica sobre a matéria no país, a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN ainda é tema bastante tormentoso, objeto de inúmeras e inconciliáveis divergências doutrinárias. Com efeito, há intenso debate nos Tribunais, mas sobretudo na academia, acerca da adequada interpretação da norma em comento.

Nesse contexto, a pesquisa que ora se apresenta, sem a mínima pretensão de veicular exegese absoluta a respeito da questão, se propõe a oferecer singela contribuição para as acaloradas discussões sobre a matéria. Dessa forma, buscar-se-á, com suporte na doutrina sobre o tema, enunciar o conteúdo e o alcance da regra contida no artigo 135, inciso III, do CTN. Visa-se, com isso, à definição das hipótese de incidência do dispositivo mencionado, bem como do tipo de responsabilidade tributária nele prescrita, para, em seguida, apreciar criticamente o modo como a norma em questão vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça.

No intuito de atingir tal desiderato, o trabalho será dividido em duas partes.

Primeiramente, tecer-se-á breves considerações introdutórias a respeito da obrigação tributária e da sujeição passiva, com enfoque principal no instituto da responsabilidade tributária e no tratamento legal destinado à matéria no CTN. Busca-se, dessa forma, além de fornecer uma visão geral sobre o tema, revelar certos parâmetros necessários à compreensão da norma extraída do artigo 135, inciso III, do CTN.

Em seguida, na segunda parte do estudo, analisar-se-á especificamente os limites à aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN no âmbito da sociedade limitada. Para tanto, investigar-se-á, à luz do dispositivo legal referido, (a) quem poderá figurar como responsável tributário; (b) quais os atos que se enquadram no *caput* da norma; e (c) qual a natureza jurídica da responsabilidade tributária nela prevista. Concomitantemente, e a partir das conclusões parciais obtidas a respeito de cada um dos elementos fundamentais da regra objeto do presente estudo, examinar-se-á criticamente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre os principais aspectos referentes à aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN no âmbito da sociedade limitada.

Finalmente, salienta-se que a metodologia utilizada para a elaboração do trabalho consiste em pesquisa legislativa, doutrinária e jurisprudencial. Nesse passo, bem presente a finalidade do presente estudo, os textos legais examinados



restringem-se à Constituição, ao Código Tributário Nacional e ao Código Civil. No que toca à bibliografia consultada, a pesquisa circunscreve-se à doutrina pátria. Por último, a jurisprudência apreciada cinge-se a acórdãos prolatados pelo Superior Tribunal de Justiça, eis que a esta Corte incumbe uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil.

## **PRIMEIRA PARTE:**

### **CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A SUJEIÇÃO PASSIVA NO DIREITO BRASILEIRO**

Inicialmente, antes de tratar especificamente da aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, faz-se mister versar, em linhas gerais, sobre a obrigação tributária e a sujeição passiva no direito brasileiro. Isso porque, consoante disposto no artigo 121, parágrafo único, do CTN, o responsável é sujeito passivo da obrigação tributária, incluindo-se aí, por óbvio, aquele previsto na norma objeto deste estudo.

Assim, torna-se importante abordar, ainda que sucintamente, as normas gerais e demais aspectos relevantes a respeito tanto da obrigação tributária, quanto da sujeição passiva. Nesse rumo, analisar-se-á, primeiramente, a conceituação e o surgimento da obrigação tributária de acordo com o regramento dado a matéria pelo CTN. Em seguida, atentar-se-á para os dois tipos de sujeitos passivos, quais sejam, contribuinte e responsável, voltando-se o exame para as questões atinentes à responsabilidade tributária.

Como se verá, a compreensão de tais institutos e de sua normatização no direito tributário nacional contribuirá para o estudo da matéria abordada no presente trabalho.

## 1 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Nos termos do artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, o responsável tributário figura como sujeito passivo da relação jurídica decorrente da obrigação tributária principal. Nesse rumo, torna-se importante conceituar a obrigação tributária e o momento de seu nascimento.

Aliás, conforme já advertiu Baleeiro (2009, p. 697), “a obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário, como Direito Obrigacional que é”. Forçoso, pois, dispensar breves linhas a esse instituto jurídico, com especial atenção ao tratamento que lhe foi concedido pelo CTN.

### 1.1 Conceituação

Em consonância com a lição de Amaro (2010, p. 271), a conceituação da obrigação no direito tributário não difere daquela que lhe é atribuída no direito obrigacional comum, isto é, consiste na “*relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito”.<sup>1</sup> Nesse sentido, Moraes (1994, p. 269) leciona que os elementos estruturais da obrigação tributária são os mesmos das demais obrigações, quais sejam, as partes (sujeito ativo e sujeito passivo), o objeto e o vínculo jurídico.

Contudo, a obrigação tributária diferencia-se da obrigação de direito privado quanto à especificidade do objeto e à natureza do vínculo jurídico. De fato, no que diz respeito ao objeto, este sempre será uma prestação de cunho tributário. No que toca à natureza de seu vínculo jurídico, a obrigação tributária diz-se *ex lege*. Isso porque o seu nascimento e conteúdo independem de qualquer manifestação de vontade do sujeito passivo. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação (AMARO, 2010, p. 272-273). Sobre a natureza *ex lege* da

---

<sup>1</sup> Diversamente, Machado (2010, p. 129) entende que o direito que surge para o Estado-credor nessa relação jurídica é o de constituir um crédito contra o particular, sendo que apenas após tal procedimento o crédito será exigível.

obrigação tributária, merece ser trazido à baila o magistério de Hensel<sup>2</sup> (1965, p. 71 *apud* DENARI, 2008, p. 200), o qual faz profícua observação. Confira-se:

Enquanto na relação de direito privado o conteúdo e a medida da prestação devida vêm, via de regra, determinados entre devedor e credor, com um acordo bilateral de vontades, o conteúdo e a medida da prestação devida em razão da obrigação tributária são determinados pela lei.

Nesse diapasão, o vínculo resultante da lei tributária poderá ter por objeto uma obrigação de dar ou uma obrigação de fazer em sentido amplo. Segundo estabelece o CTN, em seu artigo 113, a obrigação tributária poderá ser principal ou acessória. A obrigação tributária principal possui conteúdo pecuniário, ou seja, tem por objeto uma obrigação de dar dinheiro, quer a título de tributo ou de penalidade.<sup>3</sup> A seu turno, a obrigação tributária acessória, na esteira do escólio de Amaro (2010, p. 273-276), abarca sempre uma obrigação de fazer ou não fazer exigida do sujeito passivo com o fito de instrumentalizar a fiscalização tributária.<sup>4 5</sup>

Como a presente pesquisa trata especificamente do responsável tributário, o qual, segundo o disposto no parágrafo único do artigo 121 do CTN, é sujeito passivo da obrigação tributária principal, abordar-se-á nas linhas seguintes tão-somente a obrigação tributária de natureza patrimonial, ou seja, aquela conceituada no § 1º do artigo 113 do CTN, especialmente a de pagar tributo.

---

<sup>2</sup> HENSEL, Albert. **Direito tributario**. Milão: Giuffrè, 1965.

<sup>3</sup> A doutrina critica o critério eleito pelo CTN para distinguir entre obrigação principal e acessória, qual seja, seu conteúdo pecuniário. Isso porque a penalidade, embora tenha por objeto prestação de dar dinheiro, é sanção administrativa, não enquadrando-se na definição de tributo (artigo 3º do CTN). Logo, não poderia ter sido incluída no conceito de obrigação tributária principal. Ver, por todos, AMARO, 2010, p. 274.

<sup>4</sup> Conforme destaca Amaro (2010, p. 275-276), a acessoriedade de tais obrigações, ao contrário do que ocorre no direito privado, não significa que elas dependam da existência de uma obrigação tributária principal. Na verdade, as obrigações definidas no artigo 113, § 2º, do CTN, objetivam fornecer meios à fiscalização tributária, atrelando-se apenas à possibilidade de existência de obrigações principais. Nas palavras de Machado (2010, p. 131), elas “tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais”.

<sup>5</sup> Parte da doutrina discorda da qualificação das prestações positivas e negativas previstas no § 2º do artigo 113 do CTN como obrigações. Sustentam a ausência de natureza obrigacional em tais prestações por falta de conteúdo mensurável em valores econômicos. Conferir, por todos, CARVALHO, 1991, p. 194-196 e DENARI, 2008, p. 199-200. Em sentido contrário, refutando essa visão, consultar, entre outros, MACHADO, 2010, p. 130-131.

Delineada tal limitação de escopo, infere-se, a partir das razões acima expostas, que a obrigação tributária principal, com amparo na escoreta doutrina de Jarach<sup>6</sup> (1971, p. 73 *apud* PAES, 1983, p. 122), pode ser definida da seguinte forma:

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.

Cumprido, então, examinar mais detidamente alguns aspectos do surgimento da obrigação tributária principal.

## 1.2 Nascimento da obrigação tributária principal

Segundo Denari (2008, p. 202) há divergências na doutrina tributarista quanto ao momento de gênese da obrigação tributária. Conforme refere o autor citado, três são as principais correntes doutrinárias que procuram explicar em que instante nasce a obrigação tributária: (1) corrente declarativista: a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador; (2) corrente constitutivista: a obrigação tributária nasce com a prática de um ato impositivo (lançamento tributário); e (3) corrente procedimentalista: a obrigação tributária sobrevém no momento da constituição definitiva do crédito tributário (DENARI, 2008, p. 202-205).

O Código Tributário Nacional, nos termos de seu artigo 113, § 1º, encampou a teoria declarativista, assentando que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, a obrigação tributária, no direito brasileiro, nasce com o sucesso de um evento previamente descrito em lei.

Nesse ponto, cabe destacar que a doutrina costuma divergir sobre a denominação empregada, e sobre a própria necessidade de utilização de termos distintos, para se referir à descrição legal do fato apto a gerar a obrigação tributária e

---

<sup>6</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoría general del derecho tributario substantivo. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

ao acontecimento desse fato.<sup>7</sup> No presente trabalho, principalmente por razões de tecnicidade<sup>8</sup> e de clareza didática, optar-se-á por aludir ao acontecimento realizado no mundo fenomênico como fato gerador e denominar a previsão legal de hipótese de incidência (ou regra matriz de incidência). A esse respeito, Machado (2010, p. 135), preconiza que,

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Assim, a hipótese de incidência tributária nada mais é do que a definição legal das situações que sujeitam alguém à obrigação de pagar tributo. O fato gerador, por conseguinte, se verificará quando esta situação material prevista pelo legislador se realizar. É esse acontecimento concreto (fato gerador) que faz surgir a obrigação tributária. Nas palavras de Ataliba (1975, p. 68) - o qual utilizava a expressão fato imponible em detrimento de fato gerador -, “o fato imponible é, pois, um fato jurígeno (fato juridicamente relevante) a que a lei atribui a consequência de determinar o surgimento da obrigação tributária concreta”.

Nesse trilhar, o conteúdo da obrigação tributária advinda da ocorrência do fato gerador está disciplinado na hipótese de incidência. Com efeito, embora dotada de caráter unitário e indivisível<sup>9</sup>, a hipótese de incidência, para fins científicos, pode ser analisada sob diferentes aspectos/critérios. Tais aspectos são “pontos-de-vista sob os quais a inteligência considera o objeto - no caso, a hipótese de incidência - segundo suas relações (tomada esta palavra no seu sentido estático)” (ATALIBA, 1975, p. 80). Conforme destaca Ataliba (1975, p. 79), apenas logicamente (ou seja, sem ignorar a incindibilidade do conceito de hipótese de incidência) se estabelece a separação entre estes diversos aspectos a fim de se estudar e conhecer, de forma minuciosa, o objeto em questão.

---

<sup>7</sup> Sobre tal discussão, ver, por todos, AMARO, 2010, p. 283-288 e BALEEIRO, 2009, p. 704-705.

<sup>8</sup> Nessa linha, Paulsen (2005, p. 943) assinala que “a melhor técnica aconselha que façamos a exata diferenciação entre hipótese de incidência e fato gerador”.

<sup>9</sup> “Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e incindível” (ATALIBA, 1975, p. 63).

Destarte, o mencionado autor, definindo os aspectos da hipótese de incidência como as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente, separou-os em (1) aspecto pessoal (sujeitos da obrigação tributária); (2) aspecto material (seu conteúdo substancial); (3) aspecto temporal (momento) e (4) aspecto espacial (local) (ATALIBA, 1975, p. 81).

Posteriormente, consoante aduz Becho (2000, p. 47), Paulo de Barros Carvalho, debruçando-se sobre a composição da norma tributária, aprimorou esta estrutura científica. Com efeito, o citado jurista organiza a denominada regra-matriz de incidência tributária na forma de um juízo hipotético-condicional, de modo que haverá uma hipótese à qual se conjuga uma consequência. A hipótese (descriptor) trará a previsão de um fato, que é identificado a partir de um comportamento de uma pessoa (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). A consequência (prescritor), por sua vez, prescreverá a relação jurídica que vai se instaurar, definindo os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e estabelecendo a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo) (CARVALHO, 1991, p. 154-155).

À vista do tema central do presente estudo, interessa voltar-se, nesse ponto, para o exame do critério pessoal, o qual, segundo Ataliba (1975, p. 85), “é o atributo da h.i. [hipótese de incidência] que determina o sujeito ativo da obrigação tributária e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”.

Nesse rumo, como acentua Carvalho (1991, p. 202), o critério pessoal diz respeito aos “sujeitos do vínculo [obrigacional], isto é, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação”. Tal critério compreende o conjunto de elementos que aponta quem são os sujeitos da relação jurídica (CARVALHO, 1991, p. 189). Em suma, o critério pessoal da norma tributária relaciona-se com a identificação dos dois sujeitos componentes da relação jurídico-tributária, um ocupante do pólo ativo, outro ocupando o pólo passivo (BECHO, 2000, p. 51).

Isso posto, realizar-se-á um corte metodológico no critério pessoal da regra-matriz tributária a fim de aprofundar, nas páginas seguintes, o estudo do sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que o enfoque principal deste estudo dirige-se ao responsável tributário (sujeito passivo), nomeadamente aquele tratado no artigo 135, inciso III, do CTN.

## 2 A SUJEIÇÃO PASSIVA

Inquestionavelmente, o tema da sujeição passiva possui destacada importância no direito tributário. Com efeito, consoante aduz Velloso (2010, p. 155), incumbe ao sujeito passivo a satisfação da pretensão estatal, a qual consiste no fim precípua da tributação, isto é, angariar recursos para financiar as despesas do Poder Público.

Como o presente trabalho versa, de um modo geral, sobre responsabilidade tributária, torna-se essencial discorrer sobre a sujeição passiva no campo fiscal, dedicando especial atenção às espécies previstas no CTN - contribuinte e responsável.

### 2.1 A figura do sujeito passivo

De forma sucinta, pode-se afirmar que o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor da prestação. É aquele que tem o dever jurídico de realizar o objeto da obrigação aludida. Segundo preconiza Moraes (1994, p. 277), o sujeito passivo “é a pessoa física ou jurídica, que se acha adstrita a realizar a prestação tributária, satisfazendo, dessa forma, o interesse do titular do crédito (sujeito ativo)”.

No caso da obrigação tributária principal, conforme dispõe o artigo 121, do CTN, o sujeito passivo “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. A respeito da identificação do sujeito passivo da referida obrigação, convém trazer a lume a doutrina de Amaro (2010, p. 324):

[...] verifica-se, desde logo, que a identificação do *sujeito passivo da obrigação principal* (gênero) depende apenas de verificar quem é a *pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação*, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador. Qualquer que seja o liame em razão do qual tenha sido posta no pólo passivo da obrigação principal, ela recebe a designação genérica de *sujeito passivo da obrigação tributária principal*.



É necessário ter presente, porém, que existem limites à eleição da pessoa ocupante do pólo passivo da obrigação tributária. Não é lícito ao legislador ordinário escolher, a seu bel prazer, esta ou aquela pessoa para figurar como sujeito passivo. Nesse sentido, como adverte o próprio Amaro (2010, p. 324), o sujeito passivo deverá sempre ser alguém relacionado com o fato gerador da obrigação tributária. Cabe assinalar, desde logo, que a natureza dessa relação dependerá da espécie de sujeição passiva.

O termo “sujeito passivo da obrigação tributária principal” representa uma expressão gênero, aplicável a qualquer pessoa que se encontre no pólo negativo da relação jurídico-tributária, isto é, que esteja na condição de devedor do tributo (MORAES, 1994, p. 278). Observe-se que o CTN faz importante distinção entre contribuinte e responsável - espécies do gênero sujeição passiva da obrigação tributária principal. Nessa esteira, consoante dispõe o indigitado diploma legal em seu artigo 121, parágrafo único, o sujeito passivo será:

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

Assim, faz-se mister examinar, de forma mais acurada, a distinção delineada no CTN acerca das duas espécies de sujeição passiva. De antemão, pertinente acentuar que o critério de diferenciação entre contribuinte e responsável adotado pelo direito brasileiro norteia-se, como bem ressalta Derzi (BALEEIRO, 2009, p. 723), “pela natureza da relação existente entre o aspecto ou critério material e o aspecto ou critério pessoal da hipótese de incidência”. Passa-se, então, à análise das particularidades de cada uma dessas relações.

### 2.1.1 Contribuinte

Segundo preconiza Denari (2008, p. 232) , o contribuinte é o titular do fato gerador, ou seja, é a figura central do acontecimento da vida econômica, cuja

ocorrência deflagra o nascimento da obrigação tributária. Nesse raciocínio, é comum referir-se ao contribuinte como a pessoa que realiza o fato gerador.<sup>10</sup>

Como já apontado, o núcleo da hipótese de incidência, denominado de aspecto ou critério material, consiste na descrição de um fato ou de uma situação cuja ocorrência acarreta o nascimento da obrigação tributária. Consequentemente, o contribuinte, via de regra, é identificável à vista de tal descrição, sendo a pessoa intrinsecamente relacionada ao fato. É localizado a partir da ligação entre ação e sujeito - e nesse ponto reside a relação “direta e pessoal” aludida no artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN (AMARO, 2010, p. 325).

Consoante anota Moraes (1994, p. 281), “a situação fática impositiva é de conteúdo econômico e é com o resultado da concretização da hipótese de incidência tributária que se ganha recursos para pagar o imposto, ou manifesta capacidade contributiva”. Desse modo, a mencionada associação entre fato/situação e contribuinte decorre, nos impostos, da noção de capacidade econômica. Tal imperativo, ensina Baleeiro (2009, p. 703-704), “surgiu da prática antiga, como consequência natural do propósito de o Fisco atender ao cânon da certeza do imposto e da acomodação deste às possibilidades econômicas dos súditos do príncipe”.

No entanto, impende salientar que a relação “pessoal e direta”, aludida no dispositivo acima citado, não se vislumbra de modo idêntico em todos os casos. Em realidade, ela terá determinadas especificidades conforme se esteja diante de tributos não-vinculados e tributos vinculados.<sup>11</sup> De fato, naqueles o contribuinte será

---

<sup>10</sup> Todavia, forçoso obtemperar, desde já, que tal definição não afigura-se rigorosamente técnica. Veja-se que, por vezes, o fato gerador, antes de corresponder a um ato do contribuinte, identifica-se com uma situação na qual ele se encontra (AMARO, 2010, p. 325). Ainda, em outras ocasiões, como nas taxas e contribuições de melhoria, é o ente estatal que tem seu comportamento descrito na hipótese de incidência, conforme destaca Derzi (BALEEIRO, 2009, p. 724).

<sup>11</sup> Tal classificação das espécies tributárias, proposta por Ataliba (1975, p. 139-148), funda-se no critério jurídico do aspecto material da hipótese de incidência. Nesse passo, para o autor, os tributos vinculados são aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal, ao passo que os tributos não-vinculados são aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer, não consistente numa atividade estatal. Há que se registrar, porém, que desde a Constituição de 1988 referido critério é insuficiente para distinguir todas as espécies tributárias. Isso porque o legislador constituinte criou tributos que não possuem hipótese de incidência definida na Lei Maior, mas apenas pressupostos de fato para sua criação. Tais tributos (empréstimos compulsórios e contribuições denominadas, usualmente, de especiais) caracterizam-se pela promoção de fins, e não pelo critério material da hipótese de incidência, que será definido somente pelo legislador infraconstitucional, com observância das limitações ao poder de tributar, se e quando instituir a exação. Nesse contexto, Amaro (2010, p. 98-109) sugere interessante classificação das espécies tributárias com base no critério da destinação do tributo, dividindo-as em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

o sujeito cujo comportamento ou situação, revelador de capacidade econômica, vem descrito no critério material. Nesse sentido, Becho (2000, p. 63) aduz que somente pode ser contribuinte aquele que está umbilicalmente ligado ao elemento material da hipótese de incidência, pois, “se o critério material é composto por um verbo (e seu complemento) e o verbo designa uma ação ou um estado da pessoa, não há como desvinculá-los (a pessoa da ação ou estado)”.

Já nos tributos vinculados, isto é, naqueles casos em que o tributo não é devido em razão de um fato indicador de capacidade contributiva, mas sim de uma atividade estatal, o contribuinte será aquele a quem tal atividade é dirigida (VELLOSO, 2010, p. 180). Consoante leciona Derzi (BALEEIRO, 2009, p. 724), em tais situações,

[...], é o ente estatal que tem seu comportamento descrito na hipótese. Então, o aspecto pessoal que interessa realçar nas taxas é a pessoa destinatária da atividade estatal, em relação à qual atua o ente estatal tributante, ao prestar o serviço ou exercer o poder de polícia. Na contribuição de melhoria, o aspecto pessoal é a pessoa titular da propriedade imobiliária, beneficiada por obra pública.

Assim, ciente de que a hipótese de incidência dos tributos deve abarcar aqueles fatos e situações que possuam significado econômico, infere-se que o contribuinte será a pessoa, direta e pessoalmente com eles relacionados, que demonstrar condições de concorrer para as despesas públicas (DENARI, 2008, p. 232) - seja porque é titular da riqueza objeto de tributação, seja porque é destinatária do fato descrito na norma. Dito de outra forma, “é evidente que a pessoa que participa do fato citado é quem deverá ser escolhido para o encargo tributário, pois se presume que o mesmo auferiu algum benefício econômico” (MORAES, 1994, p. 284).

Em suma, em se tratando de tributo não-vinculado, o contribuinte será aquele que na situação material descrita pelo legislador manifesta capacidade econômica.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Consoante aduz Derzi (BALEEIRO, 2009, p. 706), a capacidade econômica é compreendida sob dois ângulos distintos na doutrina: objetivo (ou absoluto) e subjetivo (ou relativo). De um lado, a capacidade econômica objetiva impõe que o legislador eleja como hipótese de incidência de tributos exclusivamente aqueles fatos indicadores de riqueza das pessoas que os realizam. Por outro, a capacidade econômica subjetiva exige que se leve em conta a “concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerando seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto”.

Em relação às taxas e demais tributos vinculados, o contribuinte é eleito a partir da conexão fática existente entre ele e a atuação estatal posta no núcleo da hipótese de incidência (ATALIBA, 1975, 93).

Nesse passo, bem presente que a Constituição brasileira é exaustiva na distribuição da competência tributária, arrolando, para a grande maioria dos tributos nela previstos, o respectivo critério material (BECHO, 2000, p. 37-41), nota-se que o legislador ordinário, no que concerne à escolha do contribuinte, está atrelado, em tais hipóteses, às normas constitucionais.<sup>13</sup> De fato, se a Carta Constitucional, ao conceder competência tributária para determinado ente político, fixa um critério material para o tributo, a norma instituidora da referida exação deve colocar como contribuinte a pessoa efetiva e diretamente vinculada ao fato ou situação constitucionalmente previsto - ou por ter realizado a ação (tributos não-vinculados), ou por ter sido destinatária dela (tributos vinculados) -, sob pena de violação da CRFB/88.

Assim, nos tributos que Becho (2000, p. 42) denomina “discriminados”<sup>14</sup>, isto é, aqueles em que os critérios da norma tributária já estão delineados explicita ou implicitamente no Texto Político, a figura do contribuinte é identificável à luz da descrição da materialidade da hipótese de incidência inserida na Constituição. Basta indagar a quem deve ser referida a circunstância configuradora do fato gerador arrolada na CRFB/88 para definir o contribuinte. Em síntese, conforme anota o citado jurista, o contribuinte, nesses casos, é localizado diretamente no texto constitucional, sendo a pessoa que nossa percepção identifica como realizadora (ou destinatária) do critério material previsto na Carta Magna (BECHO, 2000, p. 85). Nessas hipóteses, com efeito, não há liberdade de escolha do contribuinte por parte do legislador infraconstitucional. Caso contrário, haverá nítida afronta à Constituição.

Todavia, existem situações, como registra Amaro (2010, p. 326), em que o fato eleito pela norma constitucional como gerador da obrigação de pagar tributo envolve mais de uma pessoa, podendo qualquer delas ser eleita como contribuinte. Cite-se, a título exemplificativo, a regra constitucional-tributária que prevê como fato gerador do tributo a transmissão onerosa de imóveis (artigo 156, inciso II, da

---

<sup>13</sup> Afinal, “se a Carta é limitadora de poderes, a hipótese de incidência dos tributos arrolados na CF/88 limita o poder de tributar” (BECHO, 2000, p. 41).

<sup>14</sup> Frise-se que a distinção realizada pelo autor mencionado não consiste em proposta de nova classificação das espécies tributárias, mas sim em separação realizada no plano da definição constitucional da competência tributária, especialmente quanto à previsão ou não do critério material da exação (BECHO, 2000, p. 44).

CRFB/88). Em tal relação, ambas as partes demonstram titularidade de riqueza/capacidade econômica, logo, qualquer uma delas pode ser colocada pela norma instituidora da exação em comento na condição de contribuinte (AMARO, 2010, p. 326-327; DENARI, 2008, p. 233). Veja-se, então, que, por vezes, o legislador ordinário terá certa margem de liberdade para a escolha do contribuinte - inclusive em tributos que possuem o critério material previsto na Constituição.

Outrossim, o legislador infraconstitucional terá uma maior liberdade na escolha do contribuinte quando se estiver diante dos tributos que Becho (2000, p. 43) intitula “não-discriminados”. Estes não possuem materialidade discriminada na Lei Maior. Na realidade, são situações constitucionalmente previstas que dão ensejo à instituição de determinado tributo, sem que haja determinação do critério material específico, tampouco do sujeito passivo. Dessa forma, caberá ao legislador ordinário, respeitados os limites constitucionalmente impostos ao poder de tributar, estruturar o tributo previsto na norma de competência.

Observe-se, porém, que a liberdade destacada reside mais na delimitação do critério material do que na do critério pessoal (BECHO, 2000, p. 72). Com efeito, o CTN, em seu artigo 121, parágrafo único, inciso I, como já destacado, restringe o espaço para a definição da figura do contribuinte, eis que exige que ele tenha relação pessoal e direta com o fato gerador. Nesses casos, então, o contribuinte será caracterizado a partir da definição do critério material pelo legislador infraconstitucional.

Nesse panorama, embora o critério material venha, muitas vezes, especificado na Constituição e dele se extraia quem deve ser o contribuinte, tem-se que, em certos casos, tal critério permite identificar mais de uma pessoa apta a figurar na posição mencionada. Ainda, noutras situações, a Carta Magna não define os critérios da hipótese de incidência tributária, delegando esta tarefa ao legislador infraconstitucional - o qual, por óbvio, está adstrito a certas balizas normativas. Nessa linha, pode-se afirmar, sob certa perspectiva, que a figura do contribuinte “tem conceito jurídico-formal. É contribuinte quem a lei identificar como tal, observados os parâmetros que decorrem da Constituição e do próprio Código Tributário Nacional” (AMARO, 2010, p. 328).

Reforça esta assertiva a constatação de que a Lei Maior brasileira não cria tributos, mas sim outorga competência tributária à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Desse modo, a instituição de tributo depende do exercício da

competência atribuída ao ente político através do veículo idôneo para tanto - a lei -, observados, logicamente, os balizamentos constitucionais (AMARO, 2010, p. 121). Sendo assim, infere-se que a pessoa será contribuinte não apenas em virtude do núcleo da hipótese de incidência, mas, fundamentalmente, por força de lei. Vale dizer, é a lei instituidora do tributo que traz a definição de seu contribuinte, conforme se depreende, aliás, do artigo 97, inciso III, do CTN.

Não obstante, convém reiterar que a eleição legislativa de alguém para ser contribuinte - seja nos casos em que o critério material da hipótese de incidência já está delineado na Constituição, seja nas situações em que tal escolha cabe ao legislador ordinário - exige a existência de uma “relação pessoal e direta” da pessoa selecionada com a materialidade que gera a obrigação tributária. Conforme lição de Amaro (2010, p. 328), quer-se dizer com isto que o contribuinte deve estar presente na situação que constitui o fato gerador (relação pessoal), bem como deve ser personagem de relevo no acontecimento (relação direta). Em outros termos, Velloso (2010, p. 159) aduz que,

[...] os adjetivos “pessoal” e “direta” conjugam-se para designar que a relação do contribuinte com a hipótese de incidência é a mais estreita possível, seja por ele próprio praticar o fato imponible, como ocorre na grande maioria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, seja pela ligação imediata de tal fato a ele, tal qual sucede nos impostos sobre a propriedade (incidentes sobre a situação de ser titular de um bem, e não sobre uma ação), nas taxas (cobradas por uma atuação estatal voltada especificamente ao sujeito passivo) e nas contribuições de melhoria (devidas por uma valorização advinda de obra pública, mas verificada pelo contribuinte).

Quando não se constatar a existência de relação dessa natureza entre o fato descrito na norma tributária e o sujeito passivo, mas sim existir alguma outra espécie de vínculo entre ele e o fato gerador, se estará diante do responsável tributário.

### 2.1.2 Responsável

O responsável é um terceiro eleito pelo legislador como devedor da obrigação tributária. A definição de tal figura é obtida por exclusão em relação ao contribuinte,

ou seja, “quem não for contribuinte e tiver de pagar tributo é responsável. Não há terceira alternativa” (VELLOSO, 2010, p. 159-160).

Consoante preleciona Amaro (2010, p. 329), sua presença “traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pelo contribuinte”. De fato, a lei pode optar, observados determinados limites, por colocar outro figurante (responsável) no lugar, ou ao lado, do contribuinte desde o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou em razão de certos eventos futuros (AMARO, 2010, p. 329).

Nessa linha, Derzi (BALEIRO, 2009, p. 724) afirma que se está diante da figura do responsável quando o legislador “coloca no pólo passivo da norma tributária outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto [contribuinte]”. Salienta, ainda, que, enquanto o contribuinte compõe tanto o aspecto pessoal da hipótese (descriptor), quanto o aspecto subjetivo da consequência (prescritor), o responsável integra apenas este último. Conclui, pois, que tal espécie de sujeito passivo “não tem relação pessoal e direta com o fato descrito no aspecto material da hipótese”.

Na verdade, a eleição de responsável tributário envolve duas normas jurídicas interligadas. Uma delas é a regra-matriz de incidência tributária, que disciplina a obrigação tributária. Já a outra, dita norma complementar ou secundária, é aquela que prevê apenas a alteração do aspecto subjetivo da consequência da primeira, inserindo ali o responsável tributário quando ocorrida a sua hipótese específica (BALEIRO, 2009, p. 724).<sup>15</sup> Sobre a questão, convém trazer à baila as palavras de Paulsen (2009, p. 107):

A obrigação de responder pelo débito tributário não surge, para o terceiro, de modo automático, como efeito diretamente decorrente do fato gerador do tributo. A obrigação de contribuir é daquele indicado na lei como realizador do fato gerador do tributo: o contribuinte. Ocorrido o fato gerador, pois, surge para o contribuinte a obrigação de pagar tributo. O terceiro só responderá se a lei assim expressamente dispuser, estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo.

---

<sup>15</sup> Registre-se que a norma secundária, para sua incidência, pressupõe, além da ocorrência do pressuposto de fato nela contido, a realização do fato gerador da norma matriz (BALEIRO, 2009, p. 724).

À luz de tais considerações, aliás, pode-se compreender a razão da referência, no artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, à necessidade de que a obrigação do responsável esteja expressamente prevista lei. Ora, tal disposição não pretende destacar que a obrigação do contribuinte não funda-se em lei - o que, indubitavelmente, afrontaria a regra da legalidade tributária.<sup>16</sup> Com efeito, depreende-se que a menção feita à exigência de lei na norma em comento indica, a toda evidência, que, para existir responsabilidade tributária, além da regra matriz de incidência tributária, deve haver a regra matriz de responsabilidade tributária, com sua hipótese de incidência específica.

Nesse quadro, o responsável, como se percebe, afigura-se como terceiro que não participa da relação Fisco-contribuinte. Porém, em virtude de alguma razão específica, ele é designado como sujeito passivo da obrigação. Segundo aduz Amaro (2010, p. 330), “a eleição desse terceiro, para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, decorre de situações que vão da conveniência até a necessidade”.

Contudo, imperioso assinalar que existem limites à escolha de determinada pessoa para figurar como responsável. Obviamente, tal eleição jamais poderá ser feita de forma arbitrária, devendo, antes, respeitar os critérios estabelecidos no sistema tributário para tanto. Adiante-se, desde já, que o terceiro, para ser colocado como sujeito passivo, deve possuir um liame indireto com o fato gerador da obrigação tributária (AMARO, 2010, p. 331), de acordo com o disposto no artigo 128 do CTN. A esse propósito, confira-se profícua lição de Paulsen (2009, p. 107):

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoável e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio. Dependerá, por isso, sempre, de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador [...]

---

<sup>16</sup> Há discussão, contudo, acerca da necessidade de o legislador indicar expressamente o contribuinte na lei instituidora do tributo. De um lado, sustenta-se, com base no artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, que, em virtude da íntima relação entre contribuinte e hipótese de incidência, seria despicienda tal referência (ver, por todos, VELLOSO, 2010, p. 159). Por outro, insiste-se que a definição do contribuinte deve ser explicitada na lei, forte artigo 97, inciso III, do CTN (consultar, por todos, AMARO, 2010, p. 330). Nesse contexto, parece mais consentânea à legalidade tributária e ao próprio Estado de Direito a segunda posição. Até porque, como assinalado, o critério material da hipótese de incidência permite, por vezes, vislumbrar a manifestação de capacidade contributiva de mais de uma pessoa - fato este que, em aceitando-se o primeiro entendimento, geraria um quadro de insegurança jurídica ante a incerteza quanto à figura do contribuinte.



Em palavras outras, Derzi (BALEEIRO, 2009, p. 725) assevera que o fato previsto na hipótese da norma secundária, como causa da responsabilidade, deve estar “relacionado com o fato descrito na hipótese da norma básica ou primária, em relação de dependência”. Veja-se, então, que a responsabilidade tributária, embora guarde autonomia frente à relação entre o Fisco e o contribuinte, é dependente dessa mesma relação (PAULSEN, 2009, p. 106).

Vale dizer, embora o responsável não seja o titular da manifestação de riqueza tributada ou destinatário da ação prevista na hipótese de incidência, a ela se liga de modo indireto (VELLOSO, 2010, p. 160). Mencionada relação, com efeito, deve ser verificada a partir da hipótese constante da norma secundária, que cria a responsabilidade. Consoante ressalta Velloso (2010, p. 160), “exige-se tal vinculação sobretudo para evitar que se institua exação confiscatória ou contrária ao critério da capacidade contributiva”.

Em suma, na esteira da doutrina de Moraes (1994, p. 286), tem-se que,

Em relação ao responsável, o vínculo surge da lei específica e não da lei que define o fato gerador da obrigação tributária. Sua vinculação não é direta e pessoal em relação ao respectivo fato gerador, mas, sim, decorre da atribuição legal e de uma vinculação indireta ao fato gerador da obrigação tributária.

Ademais, imprescindível consignar que a norma que cria a responsabilidade, por ser secundária e dependente da regra matriz de incidência tributária, submete-se ao regime jurídico da norma matriz. Isso porque, como visto, a norma secundária acarreta apenas a introdução do responsável no aspecto subjetivo da consequência da norma básica, não alterando os demais aspectos/critérios desta, que modelam a obrigação. Dessa forma, infere-se que se aplica ao responsável o estatuto do contribuinte, especialmente no que diz respeito aos fenômenos excludentes da competência, causas extintivas do crédito e da obrigação tributária, benefícios fiscais etc. (BALEEIRO, 2009, p. 725-726).

Assim, traçadas essas linhas gerais sobre a responsabilidade tributária, proceder-se-á, no tópico seguinte, ao estudo da matéria de forma mais específica e em cotejo com as disposições referentes ao tema no CTN. Basicamente, serão

examinados os limites legais à atribuição de responsabilidade tributária, bem como as modalidades/técnicas utilizadas para definir o responsável no direito tributário nacional.

## **2.2 Breves considerações sobre a responsabilidade tributária no Brasil**

Após fixar o conceito de responsável no artigo 121, parágrafo único, inciso II, o CTN destina um capítulo específico para tratar do tema da responsabilidade tributária. Trata-se do Capítulo V, constante do Título II, Livro Segundo do referido diploma legal.

No mencionado capítulo, o CTN arrola e define diversas hipóteses de responsabilidade. Ainda, o texto normativo em questão contém disposição geral sobre a matéria (artigo 128) que, inclusive, abre a possibilidade de a lei prever, respeitados os parâmetros estabelecidos, novas situações geradoras de responsabilidade tributária.

Nessa parte do trabalho serão examinados os pressupostos e balizas para imputação da responsabilidade pela obrigação tributária a terceiro, bem como as modalidades empregadas na legislação pátria para definição do responsável. Tal análise justifica-se porque permitirá, mais adiante, traçar os limites à interpretação do artigo 135, inciso III, do CTN, com base nas restrições legais à fixação do responsável; e enquadrar a hipótese prevista no dispositivo citado em uma das modalidades de responsabilidade tributária utilizadas pelo direito fiscal brasileiro, com as conseqüências que daí advirão.

### **2.2.1 Limites à definição legal da responsabilidade tributária**

Muito embora viva-se sob a égide de um sistema constitucional tributário, isto é, o sistema tributário brasileiro haure seus fundamentos nas normas rígidas e exaustivas da Constituição (DENARI, 2008, p. 32), vislumbra-se a ausência de adequado tratamento constitucional da matéria objeto deste estudo. Dito de outra forma, o legislador constituinte, ao tratar do sistema tributário nacional, foi deveras tímido na elaboração de normas sobre a responsabilidade tributária.

Ora, bem presente que a figura do sujeito passivo, na qual se insere o responsável, é de extrema relevância no direito tributário, merece censura a referida lacuna constitucional. Ainda mais quando se constata que o CTN não é claro no regramento da responsabilidade tributária, utilizando termos nebulosos e imprecisos, bem como estabelecendo hipóteses genéricas de responsabilidade - fato este que, por certo, gera um estado de insegurança jurídica (VELLOSO, 2010, p. 155-156). Tal estado, aliás, pode ser facilmente verificado nas conhecidas e infundáveis controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais a respeito das normas sobre o tema - principalmente acerca do artigo 135, inciso III, do CTN.

Por tais razões, entende-se que o poder constituinte estabelecido em 1988 teria agido de forma mais apropriada se tivesse fixado critérios nítidos para a definição do responsável tributário pelo legislador infraconstitucional.<sup>17</sup>

Não obstante essas ponderações, o CTN traz em seu bojo certos limites específicos à imputação de responsabilidade pela obrigação tributária a terceiros. Nesse sentido, apesar de, aparentemente, o CTN (artigo 121, parágrafo único, inciso II) autorizar que qualquer sujeito possa ser colocado na condição de responsável, desde que por lei expressa, o artigo 128 deste diploma legislativo registra que a lei somente pode eleger terceiro como responsável tributário se ele estiver vinculado ao fato gerador (AMARO, 2010, p. 337-338). Veja-se, pois, o conteúdo de tal norma, consistente em disposição geral sobre a matéria, como indica o próprio código, e que exige a ligação entre o responsável e o fato descrito na hipótese de incidência tributária:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.

Como se constata, referida norma permite a instituição de outras formas de responsabilidade tributária, além daquelas disciplinadas no CTN, observados os

---

<sup>17</sup> As únicas normas sobre a matéria presentes na Constituição estão inseridas nos artigos 146, inciso III, alínea 'b' (reserva à lei complementar as disposições gerais sobre responsabilidade tributária); 150, § 7º (inserido pela Emenda Constitucional n. 3/93, permite a instituição da denominada substituição tributária progressiva ou "para frente"); e 155, § 2º, inciso XII, alínea 'b' (atribui competência à lei complementar para dispor sobre substituição tributária no ICMS).

limites nela estabelecidos. Anote-se, de plano, que a expressão “sem prejuízo do disposto neste capítulo” deve ser compreendida como a impossibilidade de a lei determinar novas formas de responsabilidade que sejam conflitantes com as normas já previstas no código (MARTINS, 2008, p. 235). Repele-se, portanto, o posicionamento, muitas vezes propagado, no sentido de que aludida enunciação significaria a não aplicação da exigência legal de vínculo entre responsável e fato gerador às espécies de responsabilidade disciplinadas no CTN, permitindo, desse modo, uma inadequada interpretação extensiva de suas hipóteses.<sup>18</sup>

De fato, como já assinalado, toda e qualquer previsão de responsabilidade tributária pressupõe uma relação entre responsável e fato gerador - a qual, dependendo da hipótese, poderá ser econômica ou jurídica. Tal vinculação, evidentemente, não poderá ser “pessoal e direta”, pois, nesse caso, se estaria diante de contribuinte, e não de responsável (VELLOSO, 2010, p. 160). Confira-se, a respeito, o escólio de Machado (2010, p. 159):

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação *pessoal e direta*, pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte*. Mas é indispensável uma relação, vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado *responsável*, vale dizer, sujeito passivo indireto.

Dessa forma, cediço que o responsável tributário não realiza (ou relaciona-se diretamente com) a hipótese de incidência, indaga-se, então, em que consiste, especificamente, a ligação indireta que deve existir em tais situações. Nesse sentido, assevera-se que, em relação ao fato gerador, o responsável é figura secundária, mero coadjuvante. Ademais, há que se destacar que o sujeito passivo indireto deve estar em uma posição na qual não seja economicamente onerado por fato alheio (VELLOSO, 2010, p. 160). Em outros termos, ele deve dispor de meios que lhe possibilitem obter do contribuinte o ressarcimento do que repassou à

---

<sup>18</sup> Confira-se entendimento exarado por Bim (2001, p. 44-45), com amparo na doutrina de Gelson Amaro de Souza. Segundo aquele autor, a exigência de vinculação ao fato gerador para que terceiro seja responsável (artigo 128), não se aplica às normas do CTN que atribuem responsabilidade a ‘sucessores’ (artigos 131 a 133) e ‘terceiros’ (artigos 134 e 135), pois, em sua concepção, o artigo 121, parágrafo único, inciso II, dispensa tal vínculo de forma clara e expressa. Todavia, esta não parece ser a melhor exegese à luz de uma interpretação sistemática e harmônica das disposições sobre o tema no CTN.

administração tributária ou ter condições de evitar a concretização do pressuposto de fato que desencadeia sua responsabilidade. Consoante preconiza Amaro (2010, p. 338), não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade, visto que,

[...] 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 contribuinte.

Na visão de Paulsen (2009, p. 107-108), a responsabilidade tributária decorrerá sempre do descumprimento de um dever próprio do responsável, estabelecido no interesse do fisco, e terá caráter de acessoriedade em relação à obrigação do contribuinte. Entre os deveres em comento, o autor cita os cuidados consubstanciados na exigência, pelo responsável, da regularidade fiscal do contribuinte para a realização de atos ou negócios (artigos 134 e 107 do CTN); a prestação de informações sobre operações efetuadas pelo contribuinte, quando delas participar; e o dever de não praticar infrações à legislação e aos estatutos sociais na administração de empresa (artigo 135, inciso III, do CTN).<sup>19</sup>

Todavia, há que se fazer uma ressalva sobre tal entendimento. Com efeito, não se verifica a inobservância de dever para com a administração tributária nos casos de responsabilidade por sucessão (artigos 129 a 133 do CTN). Como aponta Derzi (BALEIRO, 2009, p. 739), o fato descrito na norma que prevê a responsabilidade tributária é lícito (sucessão). Em tais situações, não cabe cogitar de descumprimento de dever acessório, mas sim do sopesamento prévio, por parte do responsável, das vantagens econômicas da sucessão. Salieta-se, ademais, que

---

<sup>19</sup> Esclareça-se que tal entendimento não identifica-se com a posição de Carvalho (1991, p. 220-223) no sentido de que a responsabilização de terceiro tem caráter sancionador e que a prestação a cargo do responsável configura sanção administrativa. Nessa esteira, embora certas hipóteses de responsabilidade denotem algum viés punitivo, a prestação devida pelo responsável consiste sempre em tributo decorrente de fato lícito, ou seja, não há cumprimento de penalidade (VELLOSO, 2010, p. 170). Na verdade, em determinadas situações, o pressuposto da regra matriz de responsabilidade é a prática de ato ilícito ou descumprimento de dever, em razão da qual o terceiro é inserido no aspecto subjetivo da consequência da norma principal, respondendo pelo pagamento do tributo.

nessas hipóteses “o liame do sucessor com o fato gerador da obrigação dá-se por causa do evento sucessório” (AMARO, 2010, p. 331).

Por fim, observa-se que, apesar de o artigo 128 do CTN estabelecer limites à definição do responsável, cuja consideração torna-se indispensável na interpretação das hipóteses de responsabilidade tributária - inclusive daquela prevista no artigo 135, inciso III, do CTN -, o referido dispositivo legal não distingue as modalidades diversas de sujeição passiva indireta. Cabe, assim, tecer alguns comentários acerca das técnicas utilizadas pelo legislador na definição da responsabilidade tributária.

### 2.2.2 Técnicas empregadas para definição do responsável

Fixados os pressupostos e limites para colocar terceiro na condição de responsável tributário, passa-se a tratar das técnicas pelas quais tal figura pode ser alocada no pólo passivo da obrigação tributária. Pontue-se que as diferentes modalidades de engendrar casos de responsabilidade tributária estão subjacentes nas hipóteses previstas no CTN, que, todavia, na esteira da crítica assentada por Amaro (2010, p. 336), traz sistematização sofrível e pouco clara da matéria.

Nessa tessitura, gize-se que as modalidades empregadas pelo legislador na imputação de responsabilidade tributária a terceiro levam em consideração não apenas o momento em que o responsável ingressa na relação jurídico-tributária, mas também os efeitos da referida responsabilidade.

Geralmente, a doutrina pátria identifica somente duas modalidades básicas de responsabilidade: a substituição e a transferência. Amaro (2010, p. 333-336), contudo, enuncia de modo mais abrangente e técnico as diferentes situações em que terceiro torna-se responsável pelo pagamento de tributo alheio. Nesse sentido, aponta aquele tributarista que o legislador, na imputação de responsabilidade tributária, utiliza como técnicas a substituição, a transferência, a solidariedade e a subsidiariedade.

Na substituição tributária, a obrigação “surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributo” (SOUZA<sup>20</sup>, 1960, p. 71-72 *apud* COÊLHO, 2009, p. 160). Nas palavras de

---

<sup>20</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

Coêlho (2009, p. 160), nota-se, em tais casos, que “a pessoa designada na lei como ‘realizadora’ da hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na consequência da norma, aparece designada como sujeito passivo da obrigação”; ou seja, há distinção entre a pessoa obrigada ao pagamento do tributo e aquela referida no critério material da hipótese de incidência tributária.

Há que se registrar o posicionamento contrário de certos autores quanto à classificação da substituição como espécie de sujeição passiva indireta. Com efeito, sustentam que se trata de sujeição passiva direta, sob o argumento de que a obrigação já nasce contra o substituto - não há ninguém, antes dele, na condição de obrigado.<sup>21</sup>

Na verdade, a substituição é pré-jurídica, isto é, o legislador, ao invés de colocar no pólo passivo da relação jurídico-tributária a pessoa que possui relação direta com o aspecto material da hipótese de incidência, elege originariamente para tal posto terceiro vinculado à materialidade objeto de tributação. Nada obstante, além de não agasalhada pelo CTN, referida doutrina não parece embasar-se na melhor técnica. Isso porque o sujeito passivo indireto é o terceiro responsável por fato gerador alheio; vale dizer, não realiza ou não é destinatário da hipótese de incidência tributária. Por tais razões, rejeita-se o citado entendimento, eis que, para a finalidade em tela, não interessa se é sujeito passivo originário ou superveniente, mas sim que é obrigado por dívida de outrem. Destarte, infere-se que a “substituição vem a ser uma sujeição passiva indireta, originária e excepcional” (MORAES, 1994, p. 290).

Já na transferência, empregada nas hipóteses de responsabilidade por sucessão, “a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma determinada pessoa (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente “ (SOUZA<sup>22</sup>, 1960, p. 71-72 *apud* COÊLHO, 2009, p. 160). Dito de outra forma, a lei transfere a terceiro o dever de pagar surgido, em regra, contra o contribuinte.

Como se percebe, trata-se de responsabilidade tributária derivada (PAULSEN, 2005, p. 981). Em síntese, ocorre nesse caso o deslocamento da obrigação de um devedor (que pode ser contribuinte ou, até mesmo, responsável)

---

<sup>21</sup> Nesse sentido, ver, por todos, COÊLHO, 2009, p. 165.

<sup>22</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

para outra pessoa em virtude da ocorrência de evento previsto em lei (AMARO, 2010, p. 233). Nota-se, aqui, a alteração no esquema dos obrigados - que não ocorre na substituição (COELHO, 2009, p. 168).

A solidariedade, por sua vez, acarreta uma “extensão da subjetividade passiva, em razão da qual passam a figurar, como devedores da obrigação, dois ou mais indivíduos” (AMARO, 2010, p. 335). Nessas situações, a norma matriz da responsabilidade tributária insere outra pessoa como obrigada solidária na relação jurídica. Como sublinha Amaro (2010, p. 335), o motivo que com mais frequência se apresenta como pressuposto para a solidariedade é a omissão de dever de diligência ou vigilância, imposto no intuito de impedir ou dificultar o não recolhimento do tributo por parte do contribuinte. Para melhor compreensão, confira-se exemplo mencionado pelo autor:

É exemplo a situação em que a lei responsabiliza o usuário de um serviço pelo tributo devido pelo prestador de serviço, caso aquele efetue o pagamento sem exigir nota fiscal ou sem solicitar a prova de inscrição do prestador no cadastro de contribuintes. Se o contribuinte (prestador do serviço) não emite nota fiscal (ou não prova sua inscrição no cadastro fiscal), o terceiro (usuário do serviço), que não é *contribuinte* nem *sujeito passivo dessas obrigações acessórias*, acaba definido como responsável solidário pela obrigação *principal* do prestador de serviço (AMARO, 2010, p. 335).

Constata-se, portanto, que na responsabilidade por solidariedade não há substituição - a obrigação não nasce originariamente contra o responsável -, nem transferência - a obrigação não se transfere de ‘A’ para ‘B’ em razão de algum evento (AMARO, 2010, p. 335). Destaque-se, ainda, que esta hipótese não confunde-se com o disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, o qual abarca casos em que duas ou mais pessoas figuram solidariamente no pólo passivo da obrigação como contribuintes. Nesses casos, há uma pluralidade de sujeitos relacionados de forma direta com o fato ou situação que traduz o critério material da regra matriz de incidência tributária - como exemplo, cite-se a solidariedade existente entre os coproprietários, na condição de contribuintes, por tributo incidente sobre a propriedade.

Finalmente, a subsidiariedade se verifica quando “o terceiro (responsável) só é chamado para cumprir a obrigação se o devedor principal não puder fazê-lo” (AMARO, 2010, p. 336). Assim como na solidariedade, também aqui não se



vislumbra hipótese de substituição ou transferência. De fato, tem-se que a obrigação nasce contra o contribuinte, o qual se mantém no pólo passivo ao lado do responsável, que responde apenas em caráter subsidiário.

Em palavras outras, verifica-se em tais situações, e também na solidariedade, a cumulação ou reforço da responsabilidade *lato sensu* por meio da inclusão de terceiro no pólo passivo, sem redução da responsabilidade do contribuinte. Distinguem-se entre si, todavia, a subsidiariedade e solidariedade pelo fato de que naquela existe benefício de ordem (o responsável apenas é chamado a satisfazer a obrigação na impossibilidade de exigência do cumprimento por parte do contribuinte), ao passo que nesta não há tal benefício.

Feitas essas breves considerações acerca das técnicas empregadas pelo legislador para definição do responsável tributário, cujo conhecimento será imprescindível na investigação da natureza jurídica da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, encerra-se a primeira parte do presente trabalho - de cunho mais introdutório. Assim, delineados, em linhas gerais, os principais pressupostos e características da responsabilidade tributária, buscar-se-á, a partir de agora, explicitar o conteúdo e compreender o alcance da norma objeto desta pesquisa.

## **SEGUNDA PARTE:**

### **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DISCIPLINADA NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NO ÂMBITO DA SOCIEDADE LIMITADA**

Na segunda - e principal - parte do presente trabalho serão examinados, a fundo, o sentido e o alcance da norma insculpida no artigo 135, inciso III, do CTN. Preliminarmente, porém, como a pesquisa dirige-se ao estudo da regra mencionada no campo da sociedade limitada, abordar-se-á os principais aspectos desse tipo de sociedade, os quais auxiliarão na busca pelas respostas às questões formuladas a respeito da norma em exame.

Em seguida, intentar-se-á construir entendimento sobre (a) quem é o responsável tributário eleito pelo dispositivo legal no âmbito da sociedade limitada; (b) qual a natureza e o conteúdo dos atos aptos a gerar a responsabilidade em questão; e (c) qual a espécie de responsabilidade tributária veiculada pela norma. Simultaneamente, as conclusões obtidas sobre cada ponto serão confrontadas com o entendimento externado pelo SJT em alguns acórdãos sobre o tema.

Dessa forma, será possível, a um, estabelecer os limites à aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN com base nas posições firmadas; e, a dois, apreciar criticamente, a partir das premissas fixadas, a jurisprudência da Corte responsável pela uniformização da interpretação da legislação federal no país.

## 1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA SOCIEDADE LIMITADA

Neste capítulo serão abordados os principais aspectos referentes ao regramento da sociedade limitada no direito brasileiro. Tendo em vista os objetivos da presente investigação, destacar-se-á a excepcionalidade da responsabilização de seus membros, decorrente da autonomia da personalidade da sociedade, bem como a sua estruturação, especialmente de seu órgão diretivo, na legislação vigente.

### 1.1 Autonomia da sociedade em relação a seus membros

Desde a promulgação do Código Civil de 1916, em face do disposto em seu artigo 20<sup>23</sup>, não se questiona mais acerca da personificação das sociedades (BORBA, 2003, p. 21). O Código Civil vigente, por sua vez, elenca, em seu artigo 44, inciso II, as pessoas jurídicas de direito privado no direito brasileiro, entre as quais se encontram as sociedades.<sup>24</sup>

O conceito de pessoa jurídica implica que as sociedades, assim como as pessoas físicas, são sujeitos de direitos e obrigações. Vale dizer, a pessoa jurídica tem personalidade e patrimônio específicos. Assim, concebe-se a sociedade como ente jurídico distinto de seus membros, consoante, aliás, se depreende, *a contrario sensu*, do artigo 50 do Código Civil. A esse respeito, convém trazer à baila os dizeres de Rodrigues (2003, p. 86) sobre o assunto:

Pessoas jurídicas, portanto, são entidades a que a lei empresta personalidade, isto é, são seres que atuam na vida jurídica, com personalidade diversa da dos indivíduos que os compõem, capazes de serem sujeitos de direito e obrigações na ordem civil.

---

<sup>23</sup> Art. 20. As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros.

<sup>24</sup> Ressalte-se, entretanto, que o Código Civil prevê dois tipos de sociedade que não ostentam personalidade própria: a sociedade em comum (artigos 986 a 990) e a sociedade em conta de participação (artigos 991 a 996).

Nota-se, pois, que a pessoa jurídica, antes de ser um ente fictício, possui realidade jurídica.<sup>25</sup> De fato, em razão de sua autonomia ante seus membros, incontestemente que a sociedade detém vontade própria, manifestada através de seus órgãos deliberativos e administrativos (BORBA, 2003, p. 22) - embora sua atuação no mundo fenomênico se operacionalize por meio de pessoas físicas, tendo em vista a ausência de vida natural da pessoa jurídica (TAVARES, 2001, p. 21).

Dessa forma, as sociedades sempre respondem ilimitadamente pelas obrigações regularmente assumidas em seu nome, sujeitando todo o seu patrimônio aos negócios que realizam (BORBA, 2003, p. 59). Logo, as obrigações da sociedade, em regra, não podem ser imputadas aos seus sócios e/ou administradores, à medida que a personalidade e o patrimônio de um e de outros são cindíveis (TAVARES, 2001, p. 21). Em síntese, conforme aduz Marques (2004, p. 61), “a regra é a diferenciação da personalidade entre membro e sociedade, de modo que unicamente a sociedade empresária responde pelas obrigações por ela contraídas”.

Nesse passo, é necessário sublinhar que a personalidade jurídica e a conseqüente autonomia da sociedade em relação a seus membros desempenham papel essencial no fomento da livre iniciativa, impulsionando o desenvolvimento da atividade econômica. Isso porque, conforme observa Coelho (2003, p. 4) ao tratar da responsabilidade pelas obrigações sociais,

[...] poucas pessoas - ou nenhuma - dedicar-se-iam a organizar novas empresas se o insucesso da iniciativa pudesse redundar na perda de todo o patrimônio, amealhado ao longo de anos de trabalho e investimento, de uma ou mais gerações.

Portanto, a personalidade jurídica, da qual decorre a separação patrimonial entre sociedade e seus respectivos membros, é essencial ao desenvolvimento da ordem capitalista. Trata-se de condição jurídica indispensável à disciplina da atividade de produção e circulação de bens ou serviços (COELHO, 2003, p. 4).

---

<sup>25</sup> Breve esboço a respeito das principais teorias acerca da natureza jurídica do instituo em questão pode ser conferido em RODRIGUES, 2003, p. 87-90. Registre-se, por oportuno, que o referido autor destaca a adoção da teoria da realidade objetiva pelo direito brasileiro - conforme se depreende do artigo 45 do Código Civil -, segundo a qual a pessoa jurídica tem existência própria, distinta de seus membros, apta a tornar-se sujeito de direitos, real e verdadeiro.

Por tal razão, referido instituto deve ser respeitado, de acordo com as balizas legais, pois, caso contrário, além de evidente ilegalidade, se estará impondo inadequado obstáculo ao regular desenvolvimento da atividade econômica. Assim, por exemplo, a desconsideração da personalidade jurídica para se atingir o patrimônio do sócio e/ou do administrador apenas se justifica em situações excepcionais (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 39-40), as quais estão previstas no artigo 50 do Código Civil.<sup>26</sup>

Imperioso, entretanto, diferenciar da desconsideração da personalidade jurídica situações outras em que preexiste norma imputando responsabilidade a outrem por obrigações ajustadas em nome da sociedade - quanto a esta hipótese, no âmbito societário, pode-se mencionar o artigo 1.080 do Código Civil.<sup>27</sup>

Com efeito, através da desconsideração, o ato lícito praticado pela pessoa jurídica torna-se ilícito ao ser atribuído, pelo juiz, ao sócio ou administrador em face do abuso da autonomia da sociedade por parte deste (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 40). Todavia, na esteira do que preconizam Souza e Funaro (2007, p. 41),

Se o sócio ou o administrador for legalmente responsável pelas obrigações contraídas pela sociedade, não há necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para alcançar seu patrimônio, pois basta verificar-se a hipótese legalmente prevista para que o liame obrigacional se instaure automaticamente.

Na verdade, constata-se que a desconsideração da personalidade jurídica restringe-se aos casos em que, inexistindo regra específica para eventuais desvios da sociedade por parte de seus membros, se vislumbra, com a instauração do processo, a necessidade de correção da imputação da certa relação jurídica que, inicialmente, havia sido atribuída à sociedade. Desse modo, com base em decisão judicial, retifica-se a primeira imputação, passando-se a estender a responsabilidade

---

<sup>26</sup> 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.

<sup>27</sup> Referido dispositivo legal estende a responsabilidade aos sócios pelas deliberações infringentes do contrato social ou da lei que estes expressamente aprovarem. Coelho (2003, p. 107-108) traz à baila exemplo de incidência da regra em questão: “[...] imagine-se que o contrato social proíba - como, aliás, é usual - à sociedade limitada prestar fiança. Se os sócios majoritários aprovarem em assembléia, ou alguns dos sócios autorizam, por escrito, confrontando a proibição constante do contrato social, a concessão da garantia pela sociedade, esses sócios são responsabilizáveis pelas obrigações sociais de fiadora”.

por determinadas obrigações ao sócio ou administrador que abusou da personalidade da sociedade.

A par de tais considerações, infere-se, sem maiores esforços, que a norma prevista no artigo 135, inciso III, do CTN não trata de desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade, cujos pressupostos nela apostos devem ser inequivocamente apurados para sua incidência. Como visto, a personalidade jurídica da sociedade somente será desconsiderada se for obstáculo à imputação do ato a outra pessoa que dela abusou (correção da primeira imputação), ao passo que, se a responsabilidade pelo ato pode, desde logo, ser identificada como do sócio ou do administrador, não é caso de desconsideração (SOUZA; FUNARO, 2007, p. 40). Consiste, sim, na aplicação de norma específica de responsabilidade (primeira imputação).<sup>28</sup>

Realizados estes breves comentários a respeito da distinção entre a personalidade da sociedade e de seus membros, demonstrando-se, ainda, que a imputação de responsabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN não se confunde com os casos de desconsideração da personalidade jurídica, torna-se necessário examinar os principais aspectos e características da sociedade limitada. Adiante-se, de antemão, que será concedido especial enfoque às normas sobre a administração da sociedade limitada, uma vez que a regra de responsabilidade tributária objeto deste estudo está relacionada com a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por parte dos membros da pessoa jurídica.

---

<sup>28</sup> Não obstante não seja o tema do presente trabalho, deve-se consignar a impossibilidade de extensão da responsabilidade por dívidas tributárias da sociedade para seus sócios e administradores com fulcro no artigo 50 do Código Civil. Como visto, a desconsideração da personalidade jurídica consiste na responsabilização de terceiros por obrigações contraídas pela pessoa jurídica, isto é, diz respeito aos integrantes do pólo passivo da relação obrigacional. Acontece que a Constituição, em seu artigo 146, inciso III, alínea b, estabelece que as normas gerais sobre obrigação tributária, cujo um dos elementos é a sujeição passiva, é matéria submetida à reserva de lei complementar. Em síntese, lei ordinária, como aquela que instituiu o vigente Código Civil, consagrando a desconsideração da personalidade jurídica, não pode ser aplicada em matéria tributária, sob pena de violação da Carta Magna. Nesse sentido, consultar SOUZA; FUNARO, 2007, p.47-49. Outrossim, como a desconsideração da personalidade jurídica é feita pelo juiz, sem amparo em prévia descrição legal da hipótese de responsabilização à qual a situação concreta pudesse corresponder, sua aplicação em matéria tributária implica patente violação das normas que exigem lei expressa para definição do responsável tributário (artigos 121, parágrafo, inciso II, e 128 do CTN), que, aliás, são decorrência da legalidade (artigo 150, inciso I, da CRFB/88). Sobre o ponto, ver AMARO, 2010, p. 265-267.

## 1.2 A sociedade limitada no direito brasileiro

Não pairam dúvidas a respeito da importância da sociedade limitada na atividade econômica do país. Tal espécie de sociedade é a preferida do empresariado brasileiro. Nesse sentido, os dados mais recentes do Departamento Nacional de Registro do Comércio (BRASIL, 2005) apontam que no ano de 2005 foram constituídas no Brasil 246.722 sociedades limitadas, enquanto apenas 1.800 formaram-se como sociedades anônimas; 1.297 como cooperativas; e 413 como sociedades de outros tipos.

Por conseguinte, diante da manifesta relevância da sociedade aqui abordada e ciente de que ela atua por meio de seus “diretores, gerentes e representantes”, vislumbra-se o valor da análise da responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN no âmbito da sociedade limitada. Antes, no entanto, é necessário examinar, ainda que de forma breve, o regramento da sociedade limitada, especialmente no que se refere à sua administração, a fim de que seja possível compreender adequadamente o dispositivo mencionado.

Nesse contexto, tem-se que até a entrada em vigor da Lei n. 10.406/2002, que instituiu o atual Código Civil, a sociedade limitada, então denominada de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, era regulamentada pelo Decreto n. 3.708/19. Nesse passo, apesar de o Código Civil não ter revogado expressamente o decreto citado, ocorreu sua revogação tácita, uma vez que aquele diploma legal tratou inteiramente da matéria em questão, dando-lhe novos contornos (CORRÊA-LIMA, 2006, p. 1-2; BORBA, 2003, p. 95).

A legislação específica sobre a sociedade limitada encontra-se no capítulo IV do título II do livro II do Código Civil (artigos 1.052 a 1.087). Segundo estabelece o artigo 1.053, *caput*, do CC, as omissões do referido capítulo serão regidas pelas normas aplicáveis à sociedade simples. Trata-se, aqui, de aplicação subsidiária e de caráter impositivo.<sup>29</sup> Já o parágrafo único deste mesmo dispositivo consigna que o contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima. Nesse último caso, a aplicação supletiva destina-se

---

<sup>29</sup> Sobre a aplicação subsidiária das normas das sociedades simples, Borba (2003, p. 102) afirma o seguinte: “os preceitos imperativos sobrepor-se-ão às cláusulas contratuais, restringindo a autonomia da vontade dos sócios”.

a preencher as omissões do próprio contrato social, incidindo, portanto, naquelas matérias sujeitas à convenção dos sócios (BORBA, 2003, p. 102).

O ato constitutivo da sociedade limitada é o contrato social. Através do arquivamento do contrato social no registro de empresas, os participantes do referido ato, além de assumirem obrigações e titularizarem direitos, uns perante os outros, criam um novo sujeito de direitos - a pessoa jurídica (artigo 45 do CC). As condições básicas da entidade, tais como nome, domicílio, capital social, cotas de cada sócio, objeto social, e forma de administração deverão constar do ato constitutivo (BORBA, 2003, p. 19).

Em relação à administração da sociedade limitada, o artigo 1.060 do Código Civil dispõe que ela será administrada por uma ou mais pessoas designadas no próprio contrato social ou em ato separado.<sup>30</sup> A nomeação dos administradores em ato apartado ocorre em assembléia de cotistas, em reunião de cotistas ou por escrito assinado pela unanimidade dos cotistas (CORRÊA-LIMA, 2006, p. 59).

O dispositivo aludido refere-se à diretoria, “órgão da sociedade limitada, integrado por uma ou mais pessoas físicas, cuja atribuição é, no plano interno, administrar a empresa e, externamente, manifestar a vontade da pessoa jurídica” (COELHO, 2003, p. 49), criando-lhe direitos e obrigações. Em poucas palavras, trata-se do órgão que, detendo a plenitude dos poderes de administração da sociedade, faz a empresa atuar (BORBA, 2003, p. 48-49).

Importante destacar que, de acordo com o previsto no artigo 1.061 do Código Civil, o administrador/diretor da sociedade limitada poderá ser indivíduo não sócio, desde que haja tal permissão no contrato social da pessoa jurídica. Trata-se de inovação em relação ao regime anterior, segundo o qual o exercício da administração era privativo de quem tivesse a qualidade de sócio. Nota-se, assim, que o administrador não será necessariamente sócio, admitindo-se, portanto, a profissionalização da administração da sociedade (COELHO, 2003, p. 64). A esse propósito, Corrêa-Lima (2006, p. 60), em comentários ao dispositivo legal em análise, assinala que,

---

<sup>30</sup> Nas palavras de Borba (2003, p. 104), “com o novo Código Civil, fica ultrapassada a antiga designação ‘sócio-gerente’, posto que os gestores da sociedade limitada passam a denominar-se ‘administradores’, podendo o contrato social, como aliás já vinha ocorrendo, atribuir-lhes o título de diretores”.



Regra geral, a administração da sociedade limitada compete a um ou mais cotistas. Na omissão do contrato, somente o cotista poderá ser administrador da sociedade limitada. O contrato poderá permitir que o administrador seja um não cotista.

Nesse quadro, trata-se de grave equívoco a equiparação irrestrita entre as figuras do sócio e do administrador na sociedade limitada. Tal distinção, com efeito, possui relevo nas situações em que se excepciona a responsabilidade da sociedade pelos atos praticados em seu nome, pois há casos em que a responsabilidade somente pode ser atribuída a quem participa da administração dos negócios sociais, e outros em que exige-se a condição de cotista.

Ademais, nas hipóteses em que a diretoria é composta por mais de uma pessoa, o contrato social deve ser extremamente claro sobre a extensão dos poderes dos administradores. Dito de outra forma, deve tal documento explicitar se os diretores detêm poderes individuais de representação da sociedade limitada ou, ao contrário, se somente obrigam a pessoa jurídica se atuarem conjuntamente. Tais condições de investidura de poderes, estabelecidas no contrato social, revestem-se de suma importância, eis que permitem verificar se os negócios firmados em nome da sociedade foram validamente contratados (COELHO, 2003, p. 50-51).

De fato, salvo situações excepcionais<sup>31</sup>, somente são imputáveis à sociedade, e a obrigam, aqueles atos praticados em seu nome pelo seu legítimo representante e de acordo com os poderes a ele atribuídos, conforme estatuído no artigo 47 do Código Civil, pois, caso contrário, os interesses da pessoa jurídica seriam facilmente lesados. Portanto, os poderes dos administradores são aqueles fixados no contrato social e, enquanto agirem em tal âmbito, obrigarão a sociedade. Outrossim, vale ressaltar que, no silêncio do contrato social, os administradores têm, em regra, amplos poderes de gestão (artigo 1.015 do CC), embora seus atos devam sempre guardar pertinência com o objeto social, sob pena de não obrigarem a sociedade (BORBA, 2003, p. 105).

Há que se registrar, conforme anota Borba (2003, p. 50 e 105-106), que predomina entendimento segundo o qual os excessos dos administradores obrigam a sociedade perante terceiros quando os atos praticados são compatíveis com o

---

<sup>31</sup> Sobre o assunto, ver CORRÊA-LIMA, 2006, p. 62-67, onde o autor trata sucintamente das teorias da aparência e do administrador de fato.

objeto social. No entanto, deve-se observar os parâmetros fixados no artigo 1.015, parágrafo único, do CC, o qual, nas hipóteses ali arroladas, permite que os abusos cometidos pelo administrador sejam opostos a terceiros. Entre tais hipóteses, destaque-se aquela que afasta a vinculação da pessoa jurídica relativamente a atos que, apesar de praticados em seu nome, são evidentemente estranhos ao seu objeto social.

Assentadas tais questões sobre a administração da sociedade limitada, sabe-se, eis que já enfatizado, que a personalização da sociedade limitada importa a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Assim, a regra é da irresponsabilidade destes pelas dívidas contraídas em nome da pessoa jurídica. Com efeito, os sócios da sociedade limitada, em princípio, respondem somente pelo valor das cotas com que se comprometem no contrato social (COELHO, 2003, p. 4). Por sua vez, os administradores que agirem regularmente, isto é, respeitando as amarras da lei e do contrato social, não possuem qualquer responsabilidade pelas dívidas da sociedade (BORBA, 2003, p. 106).

Contudo, como visto anteriormente, o preceito no sentido de que apenas o patrimônio da sociedade responde pelas obrigações decorrentes de atos praticados em seu nome comporta exceções. Uma dessas exceções diz respeito ao direito tributário e consiste na norma consagrada no artigo 135, inciso III, do CTN.

Tal dispositivo legal prescreve que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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. Da simples leitura de seu texto, infere-se, de forma incontestável, que nem sempre as pessoas mencionadas poderão ser responsabilizadas pela obrigação tributária da sociedade limitada - até porque, em não sendo assim, não caberia cogitar de autonomia jurídica e patrimonial da sociedade.

Desse modo, imperioso investigar os pressupostos indispensáveis à aplicação do artigo em comento. Ainda mais quando se defronta, como acontece no cenário brasileiro atual, com uma ânsia arrecadatória voraz da Administração Tributária, que excede, muitas vezes, os limites impostos pelas normas jurídicas, contando em certas ocasiões com a lamentável chancela do Poder Judiciário, cuja atuação não raramente está comprometida com interesses fiscalistas.

Passa-se, então, a analisar os limites à aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN no âmbito da sociedade limitada, cotejando-se as conclusões obtidas com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

## 2 LIMITES À APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NO ÂMBITO DA SOCIEDADE LIMITADA E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Neste capítulo, procurar-se-á, com amparo nas balizas assentadas nas páginas anteriores e nas considerações doutrinárias sobre o tema, fixar (a) quem é o responsável do artigo 135, inciso III, do CTN, no caso da sociedade limitada; (b) quais os atos que deflagram a imputação da responsabilidade tributária em questão; (c) e, finalmente, qual a sua natureza jurídica.

Visa-se, com isso, a definir concretamente a figura do responsável tributário na hipótese aqui tratada, bem como a estabelecer os pressupostos indispensáveis à aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN e os efeitos dessa forma de responsabilidade. Outrossim, concomitantemente à fixação de tais parâmetros, examinar-se-á a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

Imprescindível transcrever, desde logo, a norma objeto de análise no presente trabalho. Veja-se, pois, a redação do dispositivo que contém a previsão legal da hipótese de responsabilidade tributária a seguir esmiuçada. *In verbis*:

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

[...]

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

A norma em tela encontra-se na seção do capítulo sobre responsabilidade tributária do CTN que disciplina a denominada “responsabilidade de terceiros”. Como bem observa Amaro (2010, p. 352), é gritante a impropriedade terminológica (verdadeira redundância) cometida pelo legislador, uma vez que todo responsável tributário - e não apenas aqueles arrolados nos artigos 134 e 135 do Código - é um terceiro, no sentido de que não compõe a relação entre Fisco e contribuinte.

Posto isso, cumpre esquadrihar a regra plasmada no artigo 135, inciso III, do CTN. Antes, contudo, é necessário assentar que não se pretende extrair conclusões definitivas e incontestáveis sobre o tema, mormente quando se objetiva examinar

um dos dispositivos legais que mais suscita controvérsias na área tributária. Busca-se, na verdade, justamente em razão do acirrado debate acerca da interpretação da norma em comento, apontar critérios que possam nortear sua adequada aplicação.

## **2.1 A figura do responsável tributário no artigo 135, inciso III, do CTN**

Em primeiro lugar, urge aclarar quais as pessoas que o artigo 135, inciso III, do CTN coloca na condição de responsável tributário. Nada obstante tal ponto não encerre maiores discussões, visto que sobre esse aspecto a norma em questão é bastante clara, convém estabelecer concretamente quem, no âmbito da sociedade limitada, poderá ocupar o pólo passivo da relação jurídico-tributária com fundamento no referido dispositivo legal.

Tais ponderações, com efeito, tornam-se relevantes na medida em que é comum deparar-se com interpretações extremamente extensivas sustentadas pelos representantes da Fazenda Pública. Portanto, faz-se mister fixar que não é todo e qualquer membro da sociedade limitada que está sujeito a ser responsabilizado pelo cumprimento das obrigações tributárias da pessoa jurídica com fulcro no indigitado artigo 135, inciso III, do CTN.

### **2.1.1 Quem é o responsável tributário?**

A regra em comento estabelece que serão responsáveis “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. Todavia, conforme alerta Marques (2004, p. 63), a Fazenda Pública, não raramente, afirma que, à luz do artigo 135, inciso III, do CTN, todo e qualquer sócio é responsável pelo pagamento da dívida tributária da empresa. Segundo esse entendimento, mais comprometido com a procura de uma solução para o recebimento dos créditos tributários do que com a hipótese de responsabilização prevista pelo legislador, basta figurar como cotista da sociedade no contrato social para, em caso de inadimplemento da pessoa jurídica, estar caracterizada a responsabilidade tributária.

Ora, o dispositivo legal é explícito e inequívoco sobre quem poderá ser sujeito passivo quando verificados os pressupostos nele previstos, não abrindo espaço para

tal interpretação ampliativa. A esse propósito, convém trazer à baila lição enfática de Machado (2010, p. 168) sobre a questão:

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em *diretores, gerentes ou representantes*. Não em *sócios*. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.

Sendo assim, inquestionável que, para fins da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, “a mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante” (PAULSEN, 2005, p. 1011). Na esteira do que aduz Aguilera (2007, p. 130), não há em tais hipóteses necessariamente sujeição passiva dos sócios, a menos que a estes caiba também dirigir e representar a sociedade no desenvolvimento de suas atividades. Infere-se, facilmente, que a norma abarca apenas aquelas pessoas incumbidas de fazer operar a sociedade.<sup>32</sup>

Segundo preconiza Guerreiro (2006, p. 18-19), “diretor”, “gerente” e “representante” são termos utilizados para designar os componentes do órgão de direção da pessoa jurídica. Referido autor assevera que tais termos eram exatamente idênticos aos empregados pela legislação civil e comercial, vigente à época da elaboração do CTN, para se referir aos componentes do órgão diretivo das sociedades, associações e fundações.

Sabidamente, o órgão de direção é aquele que possui poderes tanto de gestão, quanto de representação da sociedade, sendo responsável pela exteriorização de sua vontade e realização de seu objeto social. Em síntese,

---

<sup>32</sup> Nessa linha, imprescindível sublinhar a impossibilidade de responsabilização tributária do simples sócio com base no artigo 1.080 do Código Civil, o qual dispõe que “as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram”. Com efeito, a norma colhida do dispositivo citado submete os sócios ao cumprimento das obrigações contraídas em nome da sociedade quando contrárias ao contrato social ou à legislação societária e, mesmo assim, aprovadas por eles. No entanto, tal regra não se estende às obrigações tributárias. Isso porque, além de ser matéria de lei completar (artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, CRFB/88), a imputação de responsabilidade tributária exige lei expressa nesse sentido (artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN), como corolário da norma constitucional que consagra a legalidade estrita em matéria tributária (artigo 150, inciso I, CRFB/88). Por essas razões, inaplicável a regra mencionada às obrigações tributárias. Em sentido contrário, entendendo que há responsabilidade tributária dos sócios com fundamento no artigo 1.080 do CC, ver MARQUES, 2004, p. 76-77.

competem-lhe fazer atuar a empresa (BORBA, 2003, p. 48). Todos os atos da pessoa jurídica são praticados através de seus diretores/administradores, seja diretamente, seja por sua ordem (GUERREIRO, 2006, p. 21).

Evidencia-se, assim, que a regra do artigo 135, inciso III, do CTN objetiva responsabilizar aqueles que, além de gerir internamente a pessoa jurídica, detêm poderes para manifestar a vontade da sociedade. Nesse sentido é o entendimento de Guerreiro (2006, p. 24), o qual traz à baila a seguinte observação:

Em conclusão, embora os diretores não sejam, necessariamente, responsáveis pelos fatos da pessoa jurídica, sempre haverá presunção de nexos causal entre a conduta deles e esses fatos. Assim, muito razoável haver norma específica prevendo casos em que haja a responsabilização pessoal do diretor por débitos da pessoa jurídica. É isso que faz o inciso III conjugado com *caput* do artigo 135.

Na sociedade limitada, como assinalado anteriormente, o órgão diretivo é formado pelos administradores da pessoa jurídica, de acordo com a terminologia utilizada nos artigos 1.060 e seguintes do Código Civil.<sup>33</sup> Consequentemente, na esteira do que preconiza Marques (2004, p. 73), “a partir da entrada em vigor da Lei n. 10.406, onde se lia, no inciso III do art. 135 do CTN, sócio-gerente, deve-se ler administrador da sociedade limitada”. Este é o responsável tributário arrolado pela norma aludida, eis que lhe compete gerenciar e representar a empresa na realização do seu objeto social.

Nessa conjuntura, há que se registrar que, em face das alterações promovidas pelo Código Civil de 2002 no órgão de direção da sociedade limitada, tornou-se possível também a responsabilização de pessoa não integrante do quadro social da empresa (MARQUES, 2004, p. 73). De fato, no regime anterior apenas ao sócio era permitido compor o órgão de direção da sociedade limitada (sócio-gerente). Com a nova sistemática, porém, abriu-se a possibilidade, nos termos do artigo 1.061 do CC, de que o administrador/diretor seja não sócio. Assim, bem presente que é ao administrador da sociedade limitada que poderá ser imputada a responsabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN, tem-se que, quando este não for

---

<sup>33</sup> Como apontado alhures, o administrador foi inserido pelo atual Código Civil na estrutura da sociedade limitada como substituto do sócio-gerente, afigurando-se como o órgão de direção dessa espécie de sociedade.

cotista da pessoa jurídica e configurar-se hipótese de aplicação da regra citada, o responsável tributário será pessoa não pertencente ao quadro social.

Destarte, visualiza-se que a condição de sócio não é requisito suficiente e tampouco necessário para que determinado sujeito figure como responsável tributário na forma do artigo 135, inciso III, do CTN no âmbito da sociedade limitada. Para tanto, é preciso, sim, que o indivíduo seja administrador (ou diretor) da pessoa jurídica. Isso porque somente esse é capaz de praticar os atos que geram a responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN, uma vez que detém poderes para decidir como a pessoa jurídica irá agir.

De outra banda, cabe diferenciar o administrador da sociedade limitada, componente do órgão diretivo da pessoa jurídica, da figura do gerente administrativo. Nesse passo, enquanto aquele, como visto, tem poderes de gestão e de representação da sociedade, obrigando-a perante terceiros, o gerente administrativo, referido no artigo 1.172 do Código Civil, é empregado da empresa com certos poderes de administração e com hierarquia em relação a outros funcionários, os quais se colocam sob seu comando - *v. g.*, gerente de loja (BORBA, 2003, p. 48).<sup>34</sup> Contudo, o gerente administrativo, mesmo tendo função de gestão, não integra a diretoria da sociedade, isto é, não inclui-se no órgão legitimado para expressar e efetivar a vontade da pessoa jurídica. Logo, não está abrangido pelo artigo 135, inciso III, do CTN.<sup>35</sup>

Perpassados os principais pontos acerca da figura do responsável tributário definido no artigo 135, inciso III, do CTN, conclui-se que, no âmbito da sociedade limitada, ele será o administrador, componente do órgão diretivo da pessoa jurídica, uma vez que a este incumbe fazer atuar a empresa. Cabe, então, confrontar os parâmetros estabelecidos sobre a questão com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça a fim de apreciar criticamente o caminho trilhado pela jurisprudência pátria.

---

<sup>34</sup> Na definição de Borba (2003, p. 48), “os gerentes administrativos são prepostos da sociedade, com a responsabilidade de dirigir setores ou departamentos da empresa e ainda desenvolver operações e fechar negócios dentro de uma rotina de trabalho”.

<sup>35</sup> Nessa esteira, Guerreiro (2006, p. 24) destaca o seguinte: “Portanto, pelo inciso III, o artigo não alcança mandatários, prepostos, empregados, pois sua atuação não é em órgão, muito menos em órgão de direção. Não está alcançada qualquer outra pessoa que, mesmo tendo o título de administrador ou gerente ou diretor ou mesmo tendo função de gestão, não seja componente do órgão de direção”.



### 2.1.2 Análise crítica da jurisprudência do STJ

O posicionamento do STJ sobre quem figura como responsável na hipótese do artigo 135, inciso III, do CTN é pacífico, e não destoia das conclusões assentadas acima. A Corte rechaça a atribuição da responsabilidade tributária ao mero sócio, exigindo a comprovação do exercício de funções diretivas para a inclusão da pessoa física no pólo passivo da relação jurídico-tributária. Vale dizer, as decisões analisadas apontam que somente o administrador ou diretor da sociedade limitada, com efetivos poderes de gestão e de representação, poderá ser responsabilizado.

Nesse rumo, merece ser trazida a lume ementa de acórdão prolatado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos EREsp n. 591.954/SP<sup>36</sup>, que ilustra o entendimento da Corte:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. ART. 135, III, DO CTN.

1. "Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade" (EREsp n. 260.107, Primeira Seção, Ministro José Delgado).
2. Em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o sócio que não participa da gestão da empresa não deve ter a execução fiscal redirecionada contra si.
3. Embargos de divergência providos.

Exatamente no mesmo sentido quanto à impossibilidade de responsabilizar sócio que não desempenhou atividades de administração na sociedade limitada confirmam-se os seguintes acórdãos: REsp n. 40.435/SP<sup>37</sup>, REsp n. 656.860/RS<sup>38</sup>, REsp n. 662.594/PB<sup>39</sup>, REsp n. 726.750/SP<sup>40</sup>, REsp n. 775.988/RJ<sup>41</sup>, REsp n.

<sup>36</sup> STJ, EREsp n. 591.954/SP. Relator: Min. João Otávio de Noronha, Primeira Seção, julgado em 08.06.2005, DJ 01.07.2005, p. 359.

<sup>37</sup> STJ. REsp n. 40.435/SP. Relator: Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 07.11.1996, DJ 25.11.1996, p. 46.173.

<sup>38</sup> STJ. REsp n. 656.860/RS. Relatora: Min. Eliana Calmon, Segunda Turma julgado em 07.08.2007, DJ 16.08.2007, p. 307.

<sup>39</sup> STJ. REsp n. 662.594/PB. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02.12.2004, DJ 14.02.2005, p. 184.

<sup>40</sup> STJ. REsp n. 726.750/SP. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 04.09.2008, DJe 11.09.2008.

<sup>41</sup> STJ. REsp n. 775.988/RJ. Relator: Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.02.2006, p. 777.

808.386/SP<sup>42</sup> e REsp n. 841.890/PR<sup>43</sup>. Por conseguinte, nesse aspecto a jurisprudência do STJ, segundo o entendimento aqui adotado, está de acordo com a regra veiculada no artigo 135, inciso III, do CTN.

Em síntese, claro está que somente ao administrador ou diretor da sociedade poderá ser atribuída a responsabilidade tributária em estudo, pois ele é quem detém poderes para externar a vontade da pessoa jurídica, praticando os atos necessários à realização do objeto social. Todavia, embora os atos da sociedade decorram sempre da atuação do administrador, é inconteste que ele não deve ser sempre responsabilizado pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, pois, caso contrário, não haveria que se falar na distinção entre a personalidade da empresa e a de seus membros e diretores.

Destarte, torna-se imprescindível examinar quais os atos praticados pelos administradores da sociedade limitada que ensejam a sua responsabilização tributária com base no artigo 135, inciso III, do CTN. Adiante-se, desde já, que se trata de matéria complexa, a qual suscita acalorado debate.

## **2.2 Os atos enquadrados no *caput* do artigo 135, inciso III, do CTN**

A identificação dos atos capazes de causar a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN afigura-se como matéria sujeita a enormes divergências, especialmente no âmbito doutrinário. Com efeito, se encontram distintas posições quando se perquire qual a conduta que causa a responsabilização do diretor da sociedade. Nesse contexto, procurar-se-á evidenciar a abrangência da regra aludida.

De início, antes de indagar sobre o alcance do artigo 135, inciso III, do CTN, é necessário ter presente que se está diante de norma de caráter excepcional. Isso porque, em virtude da diferenciação entre a personalidade da sociedade e de seus administradores, será a pessoa jurídica que, ordinariamente, responderá pelas obrigações, inclusive tributárias, contraídas em seu nome.

---

<sup>42</sup> STJ. REsp n. 808.386/SP. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06.02.2007, DJ. 26.02.2007, p. 578.

<sup>43</sup> STJ. REsp n. 841.890/PR. Relator: Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 22.08.2006, DJ 02.10.2006, p. 242.

No entanto, nem todo o ato que, à primeira vista, pareça ser da pessoa jurídica, efetivamente o é (GUERREIRO, 2006, p. 23). Existem situações em que os atos, apesar de praticados em nome da sociedade, podem ser imputados aos seus diretores, com as conseqüências jurídicas daí advindas. Este parece ser o caso da regra inserta no artigo 135, inciso III, do CTN. Resta, então, delimitar a hipótese de incidência da referida regra através do exame dos pressupostos fáticos que permitem atribuir a responsabilidade tributária ao administrador.

### 2.2.1 Quais atos geram a responsabilidade tributária?

O *caput* do artigo 135 do CTN estabelece que as pessoas listadas em seus incisos são “responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Assim, interessa aqui investigar e definir por quais obrigações tributárias o administrador da sociedade limitada poderá responder e, ainda, qual o conteúdo e a natureza dos atos capazes de ensejar a referida responsabilização.

Depreende-se da leitura do texto legal que os diretores serão responsáveis pelas obrigações tributárias que se originem dos atos por eles praticados em nome da sociedade, mas realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Vale dizer, tais atos, afora desrespeitarem as normas que disciplinam a competência e os limites de atuação regular do administrador, constituem também fato gerador de obrigação tributária da pessoa jurídica.

Eis a dupla faceta do ato causador da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN: do ponto de vista interno, consiste em um ilícito societário perpetrado pelo diretor; externamente, apresenta-se como fato gerador de obrigação tributária realizado, *prima facie*, pela pessoa jurídica. Partilhando dessa tese, Marques (2004, p. 70) assevera que,

[...] a responsabilidade será imputada ao membro da sociedade quando o fato jurídico-tributário também constituir ato ilícito, excesso de poderes ou violação ao contrato social. Em outras palavras, há a necessidade de que a obrigação de pagar tributo provenha de um ato que, apesar de genericamente constituir evento sujeito à tributação, especificamente constitua conduta contrária à lei ou ao disposto no contrato social.

Com efeito, é inegável que existem situações em que a ocorrência de um determinado fato desencadeia mais de uma relação jurídica (MARQUES, 2004, p. 71). E este é, ao que parece, o caso tratado pelo artigo 135, inciso III, do CTN, no qual o ato praticado irregularmente pelo administrador em nome da pessoa jurídica é suficiente para dar nascimento a uma obrigação tributária da sociedade. Em outros termos, os atos ilícitos mencionados no *caput* do dispositivo legal em comento são, sob a perspectiva temporal, concomitantes ao acontecimento do fato gerador estipulado na norma básica tributária, que dá origem à obrigação (BALEEIRO, 2009, p. 757). Na visão de Aguilera (2007, p. 131), a regra posta no artigo 135, inciso III, do CTN, ao se reportar a obrigações tributárias resultantes dos atos ilícitos nela referidos, denota,

[...] a ocorrência de *um ato/fato jurídico complexo*, composto de três aspectos: (i) um ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito); (ii) um fato gerador de tributo (ato/fato lícito); e (iii) uma relação de *causalidade* entre o ato *ilícito* do administrador e o fato *lícito*, hipótese de incidência do tributo devido pela sociedade.

Portanto, a norma em questão abarca situações em que a conduta do diretor da sociedade, ao mesmo tempo em que consiste em ato ilícito, conforma-se como evento da pessoa jurídica descrito em regra-matriz de incidência tributária.

Aclaradas quais obrigações tributárias que, malgrado decorrentes de atos praticados em nome da sociedade, poderão ser atribuídas ao administrador, cumpre investigar, de forma um pouco mais aprofundada, a natureza dos atos ilícitos mencionados na norma, haja vista a grande discussão sobre o tema. Frise-se, de antemão, que não é todo ato ilícito praticado pelo diretor da sociedade limitada que acarretará sua responsabilidade tributária. Afora a exigência legal de constituírem, do ponto de vista externo, fato gerador de obrigação tributária, tais atos possuem outros aspectos relevantes.

Sobre a questão, Amaro (2010, p. 354) assevera que a incidência do dispositivo em análise demanda um requisito básico, qual seja, a prática de ato para o qual o terceiro (no caso, o administrador da sociedade limitada) não detenha poderes, ou de ato que infrinja a lei, o contrato social ou o estatuto de uma

sociedade. Mais especificamente, o aludido autor consigna que o ato deve fugir totalmente das atribuições de gestão e administração, o que frequentemente se dá em situações nas quais o próprio administrado é vítima da ilicitude perpetrada pelo representante ou administrador.

Nessa esteira, bem presente que se está diante de norma de conduta, que diz respeito ao desempenho das funções das pessoas elencadas na lei, entende-se que o ilícito praticado pelo administrador a que se refere o *caput* do artigo 135 do CTN possui natureza societária, consistindo na inobservância dos limites impostos à sua atuação - seja na lei, seja no contrato social - enquanto órgão diretor da pessoa jurídica, apto a externar a vontade da sociedade.<sup>44</sup> Corroborando o exposto, Becho (2000, p. 175-178) salienta que quando o artigo 135 do CTN refere-se à infração de lei está aludindo à lei que disciplina a ação das pessoas listadas em seus incisos. Quanto aos administradores da pessoa jurídica, a lei de regência da sua conduta é a lei societária. Além da lei, prossegue o autor, as sociedades limitadas podem ampliar as limitações estabelecidas aos administradores através do contrato social. Assim, somente os atos contrários às limitações fixadas na lei societária e às restrições derivadas do contrato social poderão dar azo à responsabilidade tributária.

Adotando essa linha interpretativa, Derzi (BALEEIRO, 2009, p. 756-757) pontua que o ato ilícito em questão consiste na violação das normas que regem as relações entre o contribuinte e o responsável, salientando que a lei infringida é a lei comercial ou civil, e não tributária. Segundo a autora, nota-se que em tais casos o administrador com poderes de decisão abusa dos poderes que tem, agindo contra os interesses da pessoa jurídica (BALEEIRO, 2009, p. 755).

Nesse ponto, sobressai questão extremamente relevante. Isso porque, para que haja a incidência da norma em estudo, é preciso que o ilícito societário praticado pelo administrador, além de afrontar a competência que lhe foi concedida legal e contratualmente, vá de encontro aos interesses da sociedade.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> A esse propósito, Aguilera (2007, p. 132), ao defender que o ilícito em estudo é de cunho societário, anota que, “[...] *somente se o administrador atuar fora dos limites de competência definidos na lei, no contrato social ou nos estatutos, poderá ser incluído no pólo passivo e ficar obrigado ao pagamento de tributo devido pela sociedade. E, nesse contexto, releva destacar que a lei, o contrato social e os estatutos nada mais são do que os veículos introdutórios das normas de competência e dos limites de atuação regular dos administradores*”.

<sup>45</sup> Em sentido contrário, Marques (2004, p. 71) refere que a aplicação da regra em comento não restringe-se às hipóteses em que o diretor atua contra os interesses da pessoa jurídica. Também destoando da interpretação aqui esposada, Guerreiro (2006, 71-75) assevera que os atos em questão devem prejudicar o Fisco, sendo irrelevante eventual lesão à pessoa jurídica.

Não se mostra razoável a responsabilização tributária do diretor da sociedade quando o ato, em que pese realizado com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social, for praticado única e exclusivamente no interesse da pessoa jurídica.<sup>46</sup> Entendimento em sentido contrário, aliás, possibilitaria que as sociedades obrigassem “seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato” (COÊLHO, 2009, p. 191), o que daria margem a enormes injustiças.

Nesse trilhar, não parece ser a intenção do Código livrar a sociedade de responder por obrigações tributárias decorrentes de negócios com os quais possua relação direta e extraia benefício, o que, ao fim ao cabo, poderia frustrar o próprio interesse fazendário. Por tal razão, preconiza-se na doutrina que o ato capaz de gerar a responsabilidade deve ser doloso, estranho aos objetivos da sociedade e alheio aos interesses desta (DIAS; FUNARO, 2007, p. 55-56).<sup>47</sup> Também por este prisma é o entendimento de Aguilera (2007, p. 134), que perfilha o mesmo pensar, ao registrar que,

O ilícito praticado pelo administrador, hábil a redundar na modificação do pólo passivo da relação jurídica tributária, deve ser um *ilícito societário grave*, caracterizado pela atuação fora dos limites da competência e contra os interesses e finalidades da sociedade.

Com efeito, se a pessoa jurídica não responde pelos atos evidentemente estranhos aos seus negócios, praticados pelo administrador com infração das normas de conduta e contra os seus próprios interesses (conforme se depreende, v.g., dos artigos 47 e 1.105, parágrafo único, do CC), não deveria sujeitar-se aos tributos decorrentes dos referidos atos. Ora, justamente essas parecem ser as situações abarcadas pelo artigo 135, inciso III, do CTN. Sobre a questão, Becho (2000, p. 177) assevera que,

---

<sup>46</sup> É de todo oportuno gizar as palavras de Souza e Funaro (2007, p. 55) no sentido de que a análise dos atos ilícitos cometidos pelos administradores deve ser realizada com muita cautela, uma vez que, geralmente, o contrato social não disciplina tudo o que está compreendido na esfera de atuação da sociedade. Assim, acrescentam os referidos autores que os atos praticados com o objetivo de atingir as finalidades previstas no contrato social, em regra, são legítimos, ainda que não previstos nas normas que disciplinam a atuação do diretor.

<sup>47</sup> Como sublinha sucintamente Coêlho (2009, p. 189-190), “no art. 135 o dolo é elementar”.

Como a tributação acompanha os fatos da vida social, quando a pessoa jurídica não for obrigada a responder por atos de seus representantes havidos por contrários às leis públicas e normas internas, não poderá ser obrigada ao recolhimento do tributo. Assim como os credores privados deverão dirigir essas pretensões diretamente aos administradores, à igual imposição está sujeito o Fisco, representante dos credores públicos [...].

Em suma, considera-se que o administrador da sociedade limitada poderá ser responsabilizado, com base na norma extraída do artigo 135, inciso III, do CTN, pelas obrigações tributárias nascidas diretamente de atos praticados em nome da pessoa jurídica, mas que excedam manifestamente os limites de sua função e não estejam abrangidos pelas finalidades da empresa, isto é, sejam realizados em manifesto prejuízo desta. Ao que parece, esta é a hipótese de incidência da regra em exame.

Contudo, referido entendimento, longe de ser pacífico, é contestado por parte da doutrina ao argumento de que o ato ilícito não necessariamente deve envolver a prática do fato gerador da obrigação tributária, nem restringe-se à violação de norma societária delimitadora da competência do administrador. Sustentam os defensores dessa corrente que, admitindo-se interpretação literal do dispositivo, reduzir-se-ia, de forma indevida, o alcance da norma construída a partir do artigo 135, inciso III, do CTN. Confirmam-se as palavras de Machado (2010, p. 169), que adota tal posição:

É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III, do CTN, é por *obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser *resultante* de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.

Segundo o tributarista citado, os diretores da empresa serão responsáveis quando a sociedade tenha ficado sem condições econômicas para liquidar a dívida em razão da prática de atos irregulares. Dito de outra forma, entende o autor que os

atos “aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, *são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente*” (MACHADO, 2010, p. 170).

Ao acatar referido entendimento, reconhece-se a configuração da responsabilidade tributária independentemente da relação de causalidade entre o ilícito perpetrado pelo administrador e os fatos geradores da obrigação tributária, com base na suposta finalidade da norma de proteção do Fisco.<sup>48</sup> Conforme assinala Bim (2001, p. 47), que se filia à posição em exame, a “ilicitude que caracteriza a responsabilidade dos administradores é exatamente o desvio de bens sociais em detrimento do Erário [...]. Nada tem a ver com a ocorrência da obrigação tributária”.

Nessa linha, Velloso (2010, p. 166-169) afirma que a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN não limita-se às situações em que a fraude envolve a prática do fato gerador da obrigação tributária, podendo dar-se em razão de infrações ulteriores ao nascimento da obrigação tributária. Outrossim, o aludido doutrinador sustenta que a incidência da norma em tela não restringe-se aos atos em que o administrador age dolosamente contra a sociedade.<sup>49</sup> Cita, a título ilustrativo, o exemplo da dissolução irregular da pessoa jurídica.

No entanto, embora o respeito pela posição externada por abalizada doutrina, não parece ser esta a melhor interpretação da norma em estudo. Cumpre tecer algumas considerações no intuito de refutar os argumentos lançados pela corrente antes referida.

É sabido que norma e texto legal não são sinônimos. Na verdade, as normas consistem nos sentidos construídos pelo intérprete a partir dos textos normativos (ÁVILA, 2006, p. 30).<sup>50</sup> Com efeito, “a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que *constitui* a significação e os sentidos de um texto” (ÁVILA, 2006, p. 31-32). Percebe-se, pois, que a atividade do aplicador do direito, antes de consistir na mera subsunção de conceitos prontos, reside na construção dos significados dos dispositivos legais. Todavia, há limites a esse processo de aplicação do direito, uma vez que existem sentidos mínimos incorporados ao uso da linguagem que devem

---

<sup>48</sup> Nesse sentido, vide GUERREIRO, 2006, p. 70-75.

<sup>49</sup> “É perfeitamente condizente com o sistema da nossa codificação reconhecer a responsabilidade, v. g., dos diretores de pessoas jurídicas de direito privado por ato ilegal que praticarem, mesmo que tal ato não seja gravoso para a sociedade administrada.” (VELLOSO, 2010, p. 168).

<sup>50</sup> “Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e, as normas, no seu resultado” (ÁVILA, 2006, p. 30).



ser respeitados na interpretação do texto normativo. Essa é a lição de Ávila (2006, p. 32), o qual observa que,

[...] a constatação de que os sentidos são construídos pelo intérprete no processo de interpretação não deve levar à conclusão de que não há significado algum antes do término desse processo de interpretação. Afirmar que o significado depende do uso não é o mesmo que sustentar que ele só surja com o uso específico e individual. Isso porque há traços de significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem.

Consoante destaca o autor mencionado, diz-se, assim, que o intérprete reconstrói sentido, pois “*interpretar é construir a partir de algo*” (ÁVILA, 2006, p. 33).<sup>51</sup> Evidencia-se, então, que o processo interpretativo que implica a construção da norma pelo aplicador a partir do dispositivo legal não pode desprezar as balizas fixadas pelo próprio texto e os sentidos mínimos dados na comunicação.

Nesse quadro, quando o texto do artigo 135, inciso III, do CTN refere-se “a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, não é lícito ao intérprete compreender a proposição “obrigações tributárias resultantes” como “independentemente de serem provenientes” de tais atos ou, ainda, como “inadimplidas” em face dos atos citados. Ao agir dessa forma, antes de concretizar o dispositivo, estaria menosprezando não apenas os sentidos mínimos constantes da previsão legal, mas também as condições de uso da própria linguagem na comunidade.

Torna-se evidente, portanto, que a obrigação tributária pela qual responde o administrador deve inevitavelmente estar diretamente relacionada ao ato ilícito perpetrado por este. Não há que se cogitar de indevida redução do alcance da regra do artigo 135, inciso III, do CTN, como aventou Machado (2010, p. 169), pois o entendimento narrado somente preserva os limites impostos pelo texto e pelo uso da linguagem à interpretação do dispositivo.

Ora, se a previsão legal estabelece explicitamente que ao administrador será imputada a responsabilidade quando seus atos irregulares, praticados na direção da

---

<sup>51</sup> “[...] a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados *núcleos de sentidos*, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistem ao processo interpretativo individual” (ÁVILA, 2006, p. 33-34).

sociedade, derem nascimento a obrigações tributárias, não cabe ao intérprete aplicar a norma em tela nas situações em que a infração do diretor é posterior ao surgimento da obrigação. Por conseguinte, não há responsabilidade tributária, com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, quando o ato ilícito, ao invés de redundar no fato gerador da obrigação de pagar tributo, é ulterior a este.

Nessa perspectiva, deve-se ter em conta a legalidade em sua dimensão de postulado<sup>52</sup>, que exige do aplicador, na construção da norma, a observância rigorosa aos pontos de partida fixados na lei (ÁVILA, 2004, p. 122). Assim, a legalidade veda, por parte do intérprete, a criação de hipóteses de responsabilidade tributária não previstas na lei, bem como a ampliação daquelas já previstas. Vale dizer, a norma jurídica não pode ter seu sentido alargado no processo de interpretação - é apenas o texto legal que deve receber um significado normativo concreto no momento de sua aplicação (ÁVILA, 2004, p. 439-440).

Essas considerações corroboram que a norma em comento não abrange os casos em que o ato irregular é ulterior ao surgimento da obrigação tributária. Isso porque essa situação não revela-se como “significado *extensivamente* abrangente do *texto da norma*”, que poderia ser reconduzido à hipótese de incidência da lei; ou, ainda, não afigura-se como concretização da lei dentro de seu possível sentido literal. Ao reverso, como visto, se está diante de ampliação da lei, de alargamento do significado da própria norma jurídica (“significado *extensivamente* abrangente de uma *norma jurídica*”), em que falta a dimensão do texto legal à qual o conjunto de fatos deve ser correlacionado. E este processo é proibido no direito tributário, pois viola a segurança jurídica, a legalidade e a separação dos poderes (ÁVILA, 2004, p. 438-442).

Nota-se, em realidade, que há uma lacuna em relação à hipótese aventada (aquela em que o ato ilícito do administrador não resulta na obrigação tributária, mas sim é posterior a ela, acarretando o seu inadimplemento). Como destaca Ávila (2004, p. 438), constata-se uma lacuna real quando a lei não contém uma regulação na esfera dos limites de seu sentido literal possível para determinada situação, embora o ordenamento jurídico em sua totalidade a exija. Trata-se de uma

---

<sup>52</sup> Resumidamente, os postulados são normas de 2º grau que estruturam a aplicação de outras normas (regras e princípios). São normas metódicas, sobrejacentes às normas situadas no plano do objeto da aplicação (por isso são denominadas metanormas), dirigidas ao intérprete e ao aplicador do direito (ÁVILA, 2004, p. 41).

incompletude sistemática, contrária ao plano normativo aferível no âmbito do direito positivo (CANARIS<sup>53</sup>, 1983, p. 47 e 184 *apud* ÁVILA, 2004, p. 432).

Diante da lacuna em questão, o entendimento aqui vergastado procura preenchê-la por meio da analogia - embora não o faça de modo claro e assumido. Conforme aponta Aguilera (2007, p. 131-132), de forma censuravelmente acrítica, tal corrente doutrinária, ao largo do preceito contido na norma em estudo, cria uma segunda hipótese de incidência que consiste na exigência de uma relação não entre o ato irregular e o surgimento da obrigação tributária, mas sim entre o ilícito e a impossibilidade do adimplemento do crédito tributário pela sociedade.

Ou seja, cria-se “uma segunda hipótese de incidência em conformidade com o tratamento igual contido em hipótese de incidência similarmente regulada por lei” (ÁVILA, 2004, p. 435). Porém, isso é expressamente proibido no direito tributário, consoante se depreende dos artigos 108, § 1º, e 121, parágrafo único, inciso II, ambos do CTN, inspirados na legalidade (artigo 150, inciso I, CRFB/88) e na segurança jurídica (artigos 1º e 5º da CRFB/88). Não pode o aplicador criar uma nova espécie de responsabilidade tributária, sem seus pressupostos definidos em lei, apenas porque outra hipótese similar já consta do ordenamento jurídico vigente.

Por outro lado, há autores que sustentam que a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN à situação em que o ato ilícito do diretor da sociedade é posterior ao nascimento da obrigação tributária, antes de se caracterizar como analogia, configura extensão teleológica em face da *ratio legis* da norma, que consistiria na proteção do Fisco (garantia de adimplemento do crédito tributário).<sup>54</sup> Dessa forma, não se estaria frente à criação de nova hipótese de responsabilidade tributária por ser similar àquela regulada pela regra em estudo, mas sim diante de complementação da norma porque seu sentido literal, medido por sua finalidade, seria excessivamente estreito.<sup>55</sup>

Acontece que, ainda que assim fosse, não se poderia concordar com a aplicação teleológica de lei definidora de hipótese de responsabilidade tributária. Na precisa lição de Ávila (2004, p. 437), a *ratio legis* das normas com finalidade fiscal resume-se à transferência de recursos do setor privado para o Estado. Sendo assim,

---

<sup>53</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. **Die feststellung von lücken im gesetz**. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983.

<sup>54</sup> Nesse sentido, ver VELLOSO, 2010, p. 168-169 e GUERREIRO, 2006, 70-75.

<sup>55</sup> Sobre o preenchimento de lacuna por meio de extensão (ou redução) teleológica das normas, conferir ÁVILA, 2004, p. 437.

“a finalidade fiscal não pode estruturar a interpretação de uma lei tributária, pois não traz uma medida em si; uma interpretação segundo a finalidade fiscal equivaleria estender cada vez mais os deveres fiscais” (VOGEL<sup>56</sup>, 1991, p. 307 *apud* ÁVILA, 2004, p. 437). Em tais casos, portanto, não se admite uma interpretação teleológica da lei. Nesse passo, imperioso transcrever os relevantes dizeres de Ávila (2004, p. 438).

Se as finalidades das leis tributárias são identificadas com a finalidade fiscal, evidentemente não pode ocorrer nenhuma aplicação teleológica. Por isso, pode-se afirmar que lacunas teleológicas (por meio da *ratio iuris*) também não podem ocorrer no âmbito das normas tributárias que instituem hipóteses de incidência, pois a finalidade fiscal da interpretação não pode estruturar a interpretação dessas leis.

Por conseguinte, é inaceitável a aplicação da regra em estudo aos atos ilícitos praticados pelos administradores em momento posterior ao surgimento da obrigação tributária sob o fundamento de que a razão justificativa da norma residiria na proteção do Fisco, isto é, na garantia de recebimento dos créditos tributários. Como bem assinala Tavares (2001, p. 27), o artigo 135, inciso III, do CTN, “como norma restritiva de direito, *de índole eminentemente excepcional*, não pode comportar interpretação extensiva ou integração analógica”.

O legislador deve definir a hipótese de incidência da responsabilidade tributária com a maior precisão possível, não sendo permitido ao intérprete responsabilizar determinada pessoa em razão de fato que não se enquadre na hipótese legalmente estabelecida. Em síntese, “ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários” (AMARO, 2010, p. 135).

À guisa de corroboração do raciocínio esposado, forçoso fazer referência ao disposto no artigo 128 do CTN, o qual traz a exigência de vinculação do responsável tributário ao fato gerador. Conforme demonstrado na parte inicial do presente trabalho, a regra citada, que veicula disposição geral sobre a matéria, reclama a existência de um liame (indireto) com o fato gerador da obrigação tributária para que alguém seja responsável tributário. Tal limitação legal não abrange somente novas

---

<sup>56</sup> VOGEL, Klaus. **Vergleich und gesetzmäßigkeit der verwaltung im steuerrecht**. In: Der offene Finanz - und Steuerstaat. Heidelberg: C.F. Müller, 1991.

hipóteses de responsabilidade, mas antes afigura-se indispensável à interpretação das normas sobre o tema extraídas do próprio Código Tributário Nacional, inclusive daquela prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.<sup>57</sup>

Para melhor compreensão do pensamento apresentado, faz-se mister abordar brevemente o postulado da coerência, no qual se funda a proposição acima exposta. Como visto, os postulados estabelecem diretrizes metódicas. São normas que estruturam a concretização de outras normas, fornecendo critérios precisos para a aplicação do direito (ÁVILA, 2004, p. 41-44). O postulado da coerência traz um modelo de sistematização cujas conseqüências sucedem-se preponderantemente no plano da eficácia das normas. Consiste em uma condição das possibilidades de conhecimento na interpretação do direito e diz respeito à conexão de sentido ou à relação de dependência entre as normas. Sua utilização torna inteligível o relacionamento entre as normas do ordenamento jurídico, assegurando a unidade do sistema (ÁVILA, 2004, p. 30-31).

No que tange ao ponto em exame, o postulado da coerência exige que o relacionamento horizontal entre as normas “deve ser compreendido de modo que o conteúdo normativo da norma mais específica constitua precisamente uma ‘melhor especificação’ da norma mais geral” (ÁVILA, 2004, p. 31).<sup>58</sup> Veja-se, assim, que a coerência fornece critérios para encontrar, dentre os vários sentidos que o dispositivo legal pode ter, aquele que melhor concretiza a norma. Daí decorre que “a fundamentação será tanto mais coerente quanto mais bem *suportado* por outro for

---

<sup>57</sup> Em sentido inteiramente oposto, Bim (2001, p. 44-45) sustenta que a norma geral do artigo 128 não se aplica às disposições especiais do CTN. Argumenta que (a) o artigo 121, parágrafo único, inciso II, dispensa o vínculo entre fato gerador e responsável de forma expressa; e (b) a expressão inicial do artigo 128 do CTN (“sem prejuízo do disposto neste capítulo”) significa que quando for imputada responsabilidade a terceiros não vinculados no CTN, tal responsabilidade subsistirá. Apoiado nessa tese, cita como exemplo de responsabilidade que não exige a vinculação entre sujeito passivo e fato gerador aquela prevista no artigo 135, inciso III, CTN, asseverando que, em tais casos, os atos que ensejam a responsabilização seriam aqueles que impossibilitam o cumprimento da obrigação tributária da empresa. Ora, além do indevido desprendimento ao texto legal do artigo 135 do CTN, é inegável que o artigo 121, parágrafo único, inciso II deve ser interpretado em cotejo com o disposto no artigo 128, sob pena de se reduzir a eleição do responsável tributário a inaceitável critério meramente formal (previsão na lei). Ainda, quanto à expressão “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, ela deve ser entendida, ao contrário do que preconiza o autor referido, como a impossibilidade de a lei especial criar formas de responsabilidade que sejam conflitantes com as normas já previstas no código, consoante já destacado na primeira parte deste estudo. Por tais fundamentos, discorda-se das razões aduzidas pelo doutrinador citado.

<sup>58</sup> Como anota Ávila (2004, p. 31-32), a eficácia do relacionamento citado é recíproca, visto que “o conteúdo da norma mais específica deve corresponder ao conteúdo da norma mais geral, assim e ao mesmo tempo que o conteúdo da norma mais geral deve exteriorizar-se pelo conteúdo da norma mais específica”.

um enunciado” (ÁVILA, 2004, p. 33). Deve-se, pois, fundamentar os enunciados mais específicos nos enunciados mais gerais.

Em conseqüência, a interpretação sistemática da regra objeto desse estudo, orientada pelo postulado da coerência, aponta que as obrigações tributárias pelas quais respondem os administradores da sociedade limitada são tão-somente aquelas que surgem do ato ilícito praticado em detrimento da pessoa jurídica. Isso porque, nesse caso, presente está a vinculação entre responsável e fato gerador (traduzida no ato irregular praticado pelo diretor-responsável que realiza o fato lícito e tributável, à primeira vista, da pessoa jurídica) exigida pela norma geral sobre a matéria (artigo 128 do CTN). Diversamente, o alargamento da aplicação da responsabilidade tributária em comento para infrações posteriores ao nascimento da obrigação tributária desprende-se da exigência de vínculo entre o responsável e o fato gerador, podendo acarretar, inclusive, a responsabilização de administrador que sequer participava da direção da sociedade à época do surgimento da obrigação.

Destarte, bem presente que a norma com âmbito de incidência mais geral (artigo 128 do CTN) possui significado fundante para as normas com âmbito de incidência mais estrito (artigo 135 do CTN), não se pode acatar interpretação que despreza a necessidade de ligação entre responsável e fato gerador, como é aquela que admite a responsabilização em virtude de atos posteriores ao nascimento da obrigação tributária. O postulado da coerência, em nome da ordem e unidade do sistema jurídico, impõe ao intérprete no processo de aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN a relação dessa regra com a norma geral sobre a matéria (artigo 128 do CTN), a qual estipula a exigência do vínculo referido, donde se conclui que o administrador da sociedade limitada só será responsável se de seu ato ilícito resultar diretamente obrigação tributária da sociedade.

À luz de todo o exposto, sustenta-se que a norma em comento apenas acarretará a responsabilização do diretor quando este praticar atos que, além de infringir seus deveres contratuais e legais (ilícito societário), sejam realizados em detrimento da pessoa jurídica e constituam-se como fato gerador de obrigação tributária. Reitere-se, ainda, que somente estas obrigações - resultantes de seus atos irregulares - lhe poderão ser imputadas. Esta, ao que parece, a hipótese de incidência da regra do artigo 135, inciso III, do CTN. Nesse raciocínio, Derzi (BALEEIRO, 2009, p. 757) ministra que,

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses.

Para exemplificar a hipótese de incidência da regra em questão, pode-se citar os casos em que o administrador da pessoa jurídica realiza vendas subfaturadas e desvia completamente a diferença não tributada da sociedade em benefício próprio (AGUILERA, 2007, p. 136). Em tais situações, os tributos incidentes sobre a parcela da venda subfaturada poderão ser exigidos do administrador com base no artigo 135, inciso III, do CTN, eis que nessa hipótese a obrigação tributária resulta diretamente de seu ato praticado fora da competência legal e contratual e contra os interesses da sociedade.

Em síntese, vislumbra-se que a norma tributária em questão, ao se referir a atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, abarca as hipóteses em que os atos dos administradores, são realizados fora dos limites dos seus poderes e contra os interesses da pessoa jurídica. Certamente, quando desses atos surgir alguma obrigação tributária não faz sentido imputá-la à sociedade. Por isso, a legislação afasta a vinculação da pessoa jurídica relativamente a tais atos, atribuindo a responsabilidade pelo pagamento dos tributos ao administrador que perpetrar o ato ilícito.

Sendo assim, não há que se cogitar da aplicação da norma jurídica referida a fato geralmente citado por boa parte da doutrina como apto a desencadear a responsabilidade tributária: a dissolução irregular da pessoa jurídica. Isso porque, de plano, infere-se que tal fato, embora ilícito, não realiza fato tributável da pessoa jurídica; é sempre posterior ao surgimento da obrigação tributária. Dessa forma, é evidente que admitir a imputação de responsabilidade tributária em razão de tais atos implicaria integração analógica - ou, como sustentam alguns, interpretação extensiva - da regra veiculada no artigo 135, inciso III, do CTN, o que, como demonstrado, é vedado quanto às normas tributárias sobre responsabilidade.

A ratificar o acima expendido, imperioso se faz trazer à baila o entendimento de Paulsen (2005, p. 1007) sobre o tema:

Durante muito tempo, a dissolução irregular foi apontada de modo uníssono como a hipótese mais característica da responsabilização dos sócios [sic] com fundamento no art. 135, III, do CTN. A rigor, entretanto, não atrai a incidência do referido dispositivo legal. Isso porque o art. 135, III, do CTN diz respeito à responsabilização por créditos correspondentes a obrigações tributárias “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Ora, a dissolução irregular é posterior, não decorrendo dela as obrigações tributárias. Assim, não é suficiente, por si só, para trazer os sócios [sic] automaticamente para a posição de sujeitos passivos das obrigações tributárias da sociedade, na qualidade de responsáveis tributários.

Ademais, convém destacar que a mera ocorrência da dissolução irregular da pessoa jurídica sequer permite afirmar que houve a destinação ilícita dos bens da sociedade limitada - argumento geralmente utilizado por aqueles que pretendem atribuir a responsabilidade tributária ao administrador por tal fato. Referida presunção é pouco razoável. Isso porque a insuficiência de patrimônio para responder pela dívida tributária decorre mais comumente do próprio insucesso da atividade econômica que da dissolução irregular, a qual pouco se relaciona com o intuito de fraudar o Fisco. Em outros termos, não há um nexos forte de probabilidade entre o fato verificado (dissolução irregular) e o fato presumido (destinação ilícita dos bens em prejuízo dos credores). Logo, é inaceitável a presunção estabelecida.

Nesse contexto, independente da interpretação que se faça da norma, tem-se que a mera dissolução irregular da sociedade, por si só, jamais poderia ensejar a responsabilização do administrador da empresa pelos débitos fiscais da empresa não quitados, eis que, regra geral, a extinção da pessoa jurídica decorre do fracasso da empresa, e não de conduta dolosa visando a obstar o direito de crédito da Fazenda Pública. Entendimento diverso afronta a própria regra da limitação da responsabilidade dos membros da pessoa jurídica, que impõe a repartição dos riscos de insucesso na atividade econômica entre toda a sociedade, inclusive o Fisco, como meio de incentivar a livre iniciativa e o desenvolvimento (COELHO, 2003, p. 4-5).

Na verdade, nos casos de dissolução irregular, antes de atribuir responsabilidade ao administrador pelos tributos não pagos pela sociedade, a Fazenda Pública deve perseguir eventuais bens da sociedade que receberam destinação ilícita em virtude da irregularidade em comento a fim de satisfazer seu



crédito tributário. Dito de outra forma, se o Fisco provar que os diretores da sociedade dissolvida procederam à alienação irregular dos bens e direitos integrantes do ativo da pessoa jurídica, poderá ser caracterizada eventual fraude à execução, caso estejam presentes os requisitos previstos no artigo 185 do CTN. Outrossim, a fim de evitar a pulverização do patrimônio da sociedade, a Fazenda Pública também dispõe da medida cautelar fiscal, disciplinada pela Lei n. 8.392/97.

Quanto ao mero inadimplemento do tributo, a não incidência da regra já é pacífica na doutrina.<sup>59</sup> De fato, em que pese o não pagamento da exação seja infração à lei, trata-se de violação da lei tributária pela própria pessoa jurídica, a quem incumbe o cumprimento da obrigação tributária (e não de desrespeito do administrador às normas societárias que disciplinam sua atuação). Entendimento em sentido contrário, aliás, fulminaria a distinção entre pessoa jurídica e seus membros, tornado regra o que é exceção. Além disso, o inadimplemento é, logicamente, posterior ao nascimento da obrigação de pagar tributo. Vale dizer, a obrigação tributária não resulta de tal ato, razão pela qual não se enquadra na hipótese de incidência da regra também em relação ao aspecto temporal.

### 2.2.2 Análise crítica da jurisprudência do STJ

Esboçado o entendimento que parece ser mais adequado acerca dos atos que geram a responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN, cumpre examinar o posicionamento do STJ acerca do assunto.

Preliminarmente, há que se assinalar, como observa Guerreiro (2006, p. 54-55), que as respostas da jurisprudência à questão refletem como o tema é levado para a apreciação dos Tribunais, isto é, demonstram como o Fisco maneja judicialmente a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN. Ao contrário do entendimento esposado nesse trabalho, verifica-se nos precedentes estudados que a situação fática que subjaz aos pedidos da Fazenda Pública de responsabilização

---

<sup>59</sup> Vide GUERREIRO, 2006, p. 28-43; AGUILERA, 2007, p. 132; MACHADO, 2010, p. 168-169; DENARI, 2008, p. 237; MARQUES, 2004, p. 70; BALEEIRO, 2009, p. 755-756; COELHO, 2009, p. 186-190; PAES, 1983, p. 141-142; BECHO, 2000, p. 181; PAULSEN, 2005, p. 1005.

do administrador da sociedade consiste na execução frustrada da pessoa jurídica.<sup>60</sup> Nesse contexto, o STJ adota certas balizas, autorizando a execução do diretor quando, além da insuficiência de bens da pessoa jurídica, constatar-se outro fato que, segundo a Corte, acarreta a incidência da norma em exame.

Em primeiro lugar, incumbe mencionar os casos em que a Fazenda Pública objetiva responsabilizar o administrador da sociedade em face do mero inadimplemento da obrigação tributária. Diante de tal situação, o STJ, com absoluto acerto, já consolidou posição no sentido de que o simples não pagamento do tributo não consiste na infração à lei aludida pelo *caput* do artigo 135 do CTN. Isso porque, consoante sustentam os Ministros, a obrigação de recolhimento é da pessoa jurídica, e não de seus diretores. Logo, em ocorrendo a inadimplência, a infração é da sociedade. As decisões asseveram, em adição, que entendimento em sentido contrário terminaria com a separação patrimonial entre pessoas física e jurídica. Destarte, em tais situações, quando a execução fiscal da sociedade for inexitosa, a Corte não permite a expropriação do patrimônio do administrador.

Extremamente elucidativa sobre a questão é a ementa do acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp n. 100.739/SP<sup>61</sup>, que segue abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE ANÔNIMA E/OU SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO DIRETOR E/OU DO SÓCIO-GERENTE. Quem está obrigada a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica, e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o diretor ou o sócio-gerente, a obrigação tributária é daquela, e não destes. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do diretor ou do sócio-gerente, que só respondem, e excepcionalmente, pelo débito, se resultar de atos praticados com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos, exatamente nos termos do que dispõe o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Recurso especial conhecido, mas improvido.

---

<sup>60</sup> Guerreiro (2006, p. 55) sintetiza bem o contexto presente em quase todos os julgados do STJ analisados: “Assim, o termo (‘redirecionamento’) retrata bem o que ocorre: 1) executou-se a pessoa jurídica devedora; 2) não existem bens da pessoa jurídica para ser penhorados ou são insuficientes para a satisfação da dívida; 3) a execução é ‘redirecionada’ para outra pessoa, considerada pelo Fisco como responsável pela dívida”.

<sup>61</sup> STJ. REsp n. 100.739/SP. Relator: Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 19.11.1998, DJ 01.02.1999, p. 138.

Corroborando o posicionamento registrado na decisão colacionada, vide, a título meramente exemplificativo, os seguintes julgados: REsp n. 121.021/PR<sup>62</sup>, REsp n. 1.101.728/SP (submetido ao regime do artigo 543-C do CPC)<sup>63</sup> e AgRg no REsp n. 1.104.827/ES<sup>64</sup>.

Entretanto, a jurisprudência do STJ destoa do entendimento adotado nessa pesquisa quanto às hipóteses que ensejam a aplicação da regra em foco. Em outros termos, o STJ não vincula a responsabilidade do diretor à obrigação tributária decorrente de ato ilícito por ele perpetrado. Na realidade, no âmbito daquela Corte, a conduta do administrador da sociedade limitada tida como deflagradora da responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN resume-se praticamente aos casos de dissolução irregular da empresa.<sup>65</sup>

Com efeito, as decisões do STJ são uníssonas ao afirmar que a mera dissolução irregular da pessoa jurídica consiste na infração de lei prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, ensejando a responsabilização dos administradores da sociedade e o conseqüente redirecionamento do processo executivo para tais pessoas. Outrossim, predomina no Tribunal entendimento de que basta certidão de Oficial de Justiça informando a não localização da empresa em seu endereço, ou indícios similares, para se presumir dissolvida irregularmente a sociedade e, por conseguinte, incluir no pólo passivo da execução fiscal os diretores. Não exige-se, nesses casos, prova de atuação dolosa por parte dos diretores. Sobre tal posição, é bastante ilustrativo trazer a lume ementa do acórdão referente ao EREsp n. 716.412/PR<sup>66</sup>:

TRIBUTÁRIO. NÃO-LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO GESTOR. ART. 135, III, DO CTN.

---

<sup>62</sup> STJ. REsp n. 121.021/PR. Relatora: Min. Nancy Andrighi, Segunda Turma, julgado em 15.08.2000, DJ 11.09.2000, p. 235.

<sup>63</sup> STJ. REsp n. 1.101.728/SP. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11.03.2009, DJe 23.03.2009.

<sup>64</sup> STJ. AgRg no REsp n. 1.104.827/ES. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 01.07.2009.

<sup>65</sup> A ausência de diversidade de situações fáticas a respeito da aplicação da norma jurídica em comento na jurisprudência do STJ decorre em boa parte, como apontado, da prática do Fisco de executar primeiro a pessoa jurídica e posteriormente voltar a cobrança para o administrador, caso não localize bens para satisfazer a dívida, o que ocorre geralmente quando se constata a dissolução irregular (GUERREIRO, 2006, p. 58).

<sup>66</sup> STJ. EREsp n. 716.412/PR. Relator: Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 12.09.2007, DJe 22.09.2008.

1. Hipótese em que o Tribunal *a quo* decidiu pela responsabilidade dos sócios-gerentes, reconhecendo existirem indícios concretos de dissolução irregular da sociedade por "impossibilidade de se localizar a sede da empresa, estabelecimento encontrado fechado e desativado, etc."
2. Dissídio entre o acórdão embargado (segundo o qual a não-localização do estabelecimento nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal não permite a responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da sociedade) e precedentes da Segunda Turma (que decidiu pela responsabilidade em idêntica situação).
3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros). A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução.
4. Embargos de Divergência providos.

Vale a transcrição de excerto do voto proferido pelo Ministro Relator Herman Benjamin no julgamento do precedente acima colacionado, eis que altamente esclarecedor a respeito do entendimento do STJ sobre o tema. *In verbis*:

Assim, nos termos da lei, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade.

O descumprimento desses encargos por parte dos sócios-gerentes corresponde, irremediavelmente, à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN.

Correta, portanto, a interpretação da legislação federal pela Segunda Turma, nos acórdãos paradigmáticos: não localizada a empresa nos endereços constantes dos registros comercial e fiscal presume-se sua dissolução irregular e a responsabilidade dos gestores da empresa por infração à lei.

Em resumo, firmou-se, desde muito<sup>67</sup>, posicionamento no STJ na direção de que simples indício de dissolução irregular da empresa - consistente, na maioria das vezes, em certidão de Oficial de Justiça atestando que a sociedade não mais

---

<sup>67</sup> Vide, *v.g.*, o REsp n. 8.838/SP, cujo voto do Relator alude, inclusive, ao entendimento já predominante sobre o tema no Supremo Tribunal Federal e no extinto Tribunal Federal de Recursos (STJ. REsp n. 8.838/SP. Relator: Min. Ilmar Galvão, Segunda Turma, julgado em 06.05.1991, DJ 27.05.1991, p. 6.955).

funciona no local indicado - enquadra-se como a infração de lei prevista no artigo 135, inciso III, do CTN. Recentemente, inclusive, a Corte editou a Súmula n. 435, cuja redação é a seguinte: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

Vale dizer, consolidou-se naquele Tribunal entendimento no sentido de que a mencionada situação fática permite a imputação da responsabilidade tributária aos diretores da pessoa jurídica. Essa hipótese, aliás, compreende praticamente todos os casos de aplicação da regra no STJ. São inúmeros julgados seguindo a orientação firmada, podendo-se citar, de forma exemplificativa, os seguintes: REsp n. 474.105/SP<sup>68</sup>, REsp n. 750.335/PR<sup>69</sup>, AgRg no AgRg no REsp n. 865.951/RS<sup>70</sup>, REsp n. 868.472/RS<sup>71</sup>, AgRg no AgRg no REsp n. 898.474/SP<sup>72</sup>, AgRg no REsp n. 1.085.943/PR<sup>73</sup>, EDcl nos EDcl no REsp n. 1.089.399/MG<sup>74</sup>.

Nesse quadro, e bem presente o exposto no tópico anterior sobre os atos que geram a responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN, inevitável registrar a total discordância no que tange à aplicação da regra em comento aos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica. Isso porque, conforme exaustivamente demonstrado, a incidência da norma analisada demanda que a obrigação tributária resulte de ato ilícito do administrador da sociedade limitada.

---

<sup>68</sup> STJ. REsp n. 474.105/SP. Relatora: Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 24.11.2003, DJ 19.12.2003, p. 414.

<sup>69</sup> STJ. REsp n. 750.335/PR. Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.10.2005, DJ 14.11.2005, p. 222. É de todo oportuno reproduzir parte da ementa que bem evidencia o entendimento do STJ: "1. É assente na Corte que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa [...]. 2. A existência de indícios do encerramento irregular das atividades da empresa executada autoriza o redirecionamento do feito executório à pessoa do sócio".

<sup>70</sup> STJ. AgRg no AgRg no REsp n. 865.951/RS. Relatora: Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 06.09.2007, DJ 26.09.2007, p. 208.

<sup>71</sup> STJ. REsp n. 868.472/RS. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28.11.2006, DJ 12.12.2006, p. 270.

<sup>72</sup> STJ. AgRg no AgRg no REsp n. 898.474/SP. Relator: Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 08.05.2007, DJ 28.05.2007, p. 300.

<sup>73</sup> STJ. AgRg no REsp n. 1.085.943/PR. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 01.09.2009, DJe 18.09.2009. Sobre a desnecessidade de prova da atuação dolosa no caso de dissolução irregular, convém colacionar fragmento do voto: "Assim, entendo presentes os indícios de dissolução irregular e nesse caso é firme a jurisprudência desta Corte de que não há que se exigir comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal. Necessário apenas que haja indícios da dissolução irregular".

<sup>74</sup> STJ. EDcl nos EDcl no REsp n. 1.089.399/MG. Relatora: Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.10.2009, DJe 23.10.2009.

Essa parece ser a hipótese de incidência da regra em questão. Ora, nas situações de dissolução irregular da pessoa jurídica, a ilicitude é posterior ao surgimento da obrigação tributária, ou seja, não é o ato em razão do qual a pessoa jurídica realiza o fato gerador. Logo, inaplicável o artigo 135, inciso III, do CTN.

Na verdade, o entendimento sustentado pelo STJ lança mão de analogia, pois cria uma segunda hipótese de incidência (dissolução irregular da pessoa jurídica) para receber o mesmo tratamento legal contido em hipótese similar regulada pelo artigo 135, inciso III, do CTN. Tal constatação, aliás, fica clara nas próprias palavras utilizadas pelo Ministro Luiz Fux no voto exarado no julgamento do REsp n. 750.335/PR<sup>75</sup> anteriormente citado. Confira-se:

Em face do preceituado neste dispositivo, a jurisprudência desta Corte tem entendido possível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando fique comprovado que este agiu com excesso de poderes, infração de lei, do contrato social ou dos estatutos.

A essas hipóteses a doutrina acrescentou o caso da dissolução irregular da sociedade [...].

No mesmo sentido tem se firmado a jurisprudência desta Corte Superior [...].

Ocorre que, como visto, o emprego da analogia é vedado em relação às normas sobre responsabilidade tributária, consoante se depreende dos artigos 108, § 1º, e 121, parágrafo único, inciso II, ambos do CTN, inspirados na legalidade (artigo 150, inciso I, CRFB/88) e na segurança jurídica (artigos 1º e 5º da CRFB/88). Obviamente, não cabe aos Ministros do STJ criar espécie de responsabilidade tributária. Contudo, isso é exatamente o que acontece com os casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, visto que não há previsão legal nesse sentido.

Resumidamente, não pode ser a dissolução irregular considerada como a infração de lei aludida no *caput* do artigo 135 do CTN que determina a responsabilidade do administrador pelo crédito tributário, uma vez que aquela omissão (falta de encerramento formal da sociedade) é ulterior à origem da obrigação tributária. Por certo, os fatos geradores das obrigações ocorrem em momento anterior, quando a empresa ainda se encontrava em plena atividade.

---

<sup>75</sup> STJ. REsp n. 750.335/PR. Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.10.2005, DJ 14.11.2005, p. 222.

Ao que parece, em virtude da simples dissolução irregular da pessoa jurídica somente caberia cogitar de descumprimento de obrigação tributária acessória, tendo em vista a ausência de pedido de baixa de inscrição no CNPJ em razão do encerramento das atividades da empresa. Destarte, em tais casos, só se poderia aventar a imposição de eventual sanção ao administrador em face da inobservância de dever formal perante a Administração Tributária. Mas, veja-se que aí se estaria diante de responsabilidade por infração (disciplinada nos artigos 136 e 137 do CTN), que nada tem a ver com a responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN.

De outra sorte, ainda que se considerasse a norma extraída do artigo 135, inciso III, do CTN aplicável aos casos em que o ato ilícito, antes de realizar o fato gerador da obrigação tributária, causa o inadimplemento do tributo, mesmo assim não seria plausível a presunção adotada pelo STJ de que a inadimplência decorre da dissolução irregular. Ora, as sociedades, na maioria das vezes, encerram suas atividades sem quaisquer bens. Na verdade, a dissolução irregular da pessoa jurídica se dá, em regra, quando o patrimônio da sociedade já não existe mais em razão do insucesso do negócio.

Em outros termos, geralmente antes mesmo do ato ilícito em questão já se vislumbra a insuficiência de bens da empresa para fazer frente a suas dívidas, resultado de crise econômica insuperável, comum diante das constantes oscilações do mercado. Nesse quadro, não se pode sustentar que a constatação da dissolução irregular permite concluir que houve a destinação ilícita do patrimônio da sociedade a fim de obstar o direito de crédito da Fazenda Pública. O fato indiciário (dissolução irregular) não é suficiente para concluir, por dedução, a ocorrência do fato principal (desvio de bens sociais). Não há um nexu forte de probabilidade entre o fato constatado e o fato presumido. Portanto, totalmente inadmissível a presunção do STJ no sentido de que a insuficiência de bens decorre do ato ilícito da dissolução.

Enfim, bem presente o entendimento perfilhado nessa pesquisa, merece censura a jurisprudência do STJ sobre os atos que geram a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN. Basicamente, a quase totalidade dos casos em que aquele Tribunal Superior aplica a regra mencionada são situações em que há indícios de dissolução irregular da pessoa jurídica. No entanto, tal fato, ao que parece, não se subsume à hipótese de incidência da lei. Em suma, considera-se que o STJ não tem aplicado corretamente a norma jurídica em estudo.

## 2.3 A natureza jurídica da responsabilidade tributária

Finalmente, passa-se à análise da espécie de responsabilidade veiculada pelo artigo 135, inciso III, do CTN. Assim como a definição dos atos capazes de ensejar a responsabilização do administrador, trata-se de matéria que suscita acirradas divergências na doutrina. Discute-se qual a técnica de responsabilização enraizada na norma em estudo: se a responsabilidade é por substituição, por transferência, solidária ou subsidiária.

A lei, a seu turno, assenta que os administradores e diretores da sociedade limitada serão “pessoalmente responsáveis”. Este o ponto de partida para o exame da natureza da responsabilidade tributária em comento. Adiante-se também que a conclusão sobre o assunto atrela-se inexoravelmente ao entendimento a respeito dos atos geradores da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN exposto no tópico anterior. Portanto, as proposições a seguir articuladas partem da posição adotada acerca da natureza e do conteúdo dos atos que deflagram a responsabilização do terceiro.

### 2.3.1 Responsabilidade por substituição, transferência, solidária ou subsidiária?

Em resposta direta à indagação formulada no título deste tópico, concebe-se no presente trabalho a responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN como de caráter substitutivo. Apropriando-se das palavras de Amaro (2010, p. 354), entende-se que não se está diante de “responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, ‘pessoalmente’”.

Em primeiro lugar, não parece ser caso de responsabilidade solidária, a uma, porque para tanto o CTN, em seu artigo 124, inciso II, exige lei expressa estabelecendo-a. E, indubitavelmente, este não é o caso do artigo 135, inciso III, do CTN, que fala apenas em responsabilidade pessoal de terceiro.<sup>76</sup> A duas, porque, como no âmbito de incidência da norma em comento, segundo o entendimento aqui

---

<sup>76</sup> Nesse sentido, vide AMARO, 2010, p. 340-341 e 353-354; MARQUES, 2004, p. 71.



defendido, o administrador atua com dolo contra a sociedade, não parece plausível sustentar que a pessoa jurídica deve responder ao lado daquele. Por isso, aliás, também não se cogita de subsidiariedade. A cobrança deve-se voltar direta e originariamente contra o diretor da sociedade limitada quando configurada a hipótese de incidência do artigo 135, inciso III, do CTN.

De fato, o responsável merece suportar por inteiro o encargo tributário, pois seria injusto atribuir o ônus fiscal, de forma solidária ou subsidiária, à pessoa jurídica que também é vítima do ato ilícito. Nesse sentido, Velloso (2010, p. 166), embora não restrinja a aplicação da regra em estudo aos casos de atuação com má-fé por parte do responsável contra quem seria o contribuinte, ao tratar de tais hipóteses, preleciona o seguinte:

Nessa situação, é evidente ser a obrigação exclusiva, e não concorrente com a do contribuinte. Dada a gravidade da sua conduta, o representante infiel assume o *débito no lugar do contribuinte*, e não conjuntamente com este: a obrigação tributária nasce diretamente contra os terceiros em razão do ilícito perpetrado.

Ainda, como a responsabilidade tributária do administrador decorre do próprio ato que faz nascer a obrigação tributária, não há que se falar também em transferência. A obrigação já surge como sendo do administrador-responsável (MARQUES, 2004, p. 68), sendo o caso de responsabilidade por substituição.

Assim, retomando o conceito de responsabilidade por substituição esboçado na parte inicial da pesquisa, tem-se que a obrigação tributária surge desde logo contra o administrador da sociedade limitada. Malgrado seja a pessoa jurídica a realizadora do fato gerador, o diretor, em virtude de a obrigação decorrer de ato seu não autorizado e contrário aos interesses daquela, é quem aparece designado exclusivamente como sujeito passivo. Como visto, na responsabilidade por substituição a pessoa que se relaciona pessoal e diretamente com o critério material da hipótese de incidência (aqui, a sociedade limitada, pois em nome dela que o ato é praticado) não identifica-se com aquela obrigada ao pagamento do tributo, eleita originariamente pelo legislador para figurar no pólo passivo da relação (na hipótese, o diretor que perpetrou o ato - terceiro vinculado à materialidade objeto de tributação).

Em palavras outras, apesar da realização do critério material da hipótese de incidência dar-se aparentemente em seu nome, a pessoa jurídica não chega a ocupar o pólo passivo da relação jurídico-tributária. A norma extraída do artigo 135, inciso III, do CTN insere originariamente o diretor que pratica o ato doloso em desfavor da sociedade como sujeito passivo da obrigação decorrente do ato em comento. Ou seja, a realização da hipótese da regra de responsabilidade em estudo acarreta a modificação no critério pessoal da regra de incidência tributária.

Essa, porém, não é a opinião sustentada por aqueles que admitem integração analógica/interpretação extensiva da norma em exame. Veja-se que Coêlho (2009, p. 188), por exemplo, o qual entende ser a dissolução irregular infração idônea a gerar a responsabilidade do administrador, preconiza que se está diante de hipótese de responsabilidade por transferência - ou seja, a obrigação tributária nasce contra a pessoa jurídica (contribuinte) e, em momento posterior, desloca-se para o responsável em razão de ato doloso contra a sociedade.<sup>77</sup> Já Guerreiro (2006, p. 145-153), com base na argumentação de a finalidade da regra do artigo 135, inciso III, do CTN ser a garantia do Fisco, aduz que se trata de responsabilidade subsidiária, a qual exige a prova da insuficiência de bens da pessoa jurídica. Nessa mesma linha parece ser o entendimento de Machado (2010, p. 170-171). Outrossim, há autores como Ricardo Lobo Torres que defendem ser o caso de responsabilidade solidária, conforme aponta Guerreiro (2006, p. 129-131).

Tais divergências, com efeito, decorrem das diferentes interpretações a respeito da norma estudada. Tendo em vista o entendimento aqui assentado sobre os pressupostos fáticos para a aplicação da responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN, a conclusão que se afigura mais adequada é aquela proclamada por Amaro (2010, p. 353-354):

[...] verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente.

---

<sup>77</sup> “Em suma, o art. 135 retira a ‘solidariedade’ e a ‘subsidiariedade’ do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.” (COÊLHO, 2009, p. 188). No mesmo sentido de Sacha Calmon Navarro Coêlho, parece ser o entendimento de Becho (2000, p. 184-185).

Em síntese, “ao estabelecer responsabilidade pessoal das pessoas indicadas, o dispositivo exclui a responsabilidade de quem seria o contribuinte. Trata-se de responsabilidade por substituição” (SOUZA; FUNURO, 2007, p. 54). Nesse sentido já manifestava-se Baleeiro (2009, p. 755) ressaltando que o caso em apreço “não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição”.

### 2.3.2 Análise crítica da jurisprudência do STJ

Antes de mais, cabe registrar que o tratamento dado à questão no STJ é bastante sofrível. É evidente a falta de rigor técnico e de precisão conceitual quando as decisões aludem à espécie de responsabilidade veiculada pelo artigo 135, inciso III, do CTN. Com efeito, malgrado o entendimento consignado nos acórdãos seja praticamente o mesmo, os Ministros empregam as mais diversas expressões em seus votos para se referir ao tipo de responsabilidade tributária da norma jurídica em comento: responsabilidade por substituição (REsp n. 7.745/SP<sup>78</sup>, REsp n. 868.472/RS<sup>79</sup>), responsabilidade pessoal (AgRg no REsp n. 1.085.943/PR<sup>80</sup>, EDcl nos EDcl no REsp n. 1.089.399/MG<sup>81</sup>), responsabilidade subsidiária (REsp n. 513.555/PR<sup>82</sup>, REsp n. 1.101.728/SP<sup>83</sup>, AgRg no REsp n. 1.104.827/ES<sup>84</sup>), responsabilidade solidária (REsp n. 474.105/SP<sup>85</sup>).

Destaque-se que esse desleixo terminológico verificado nos julgamentos do STJ sobre o tema acarreta, por vezes, certos absurdos. Veja-se, por exemplo, passagem extraída do voto proferido no AgRg no REsp n. 1.034.227/SP<sup>86</sup>, na qual o

---

<sup>78</sup> STJ. REsp n. 7.745/SP. Relator: Min. Ilmar Galvao, Segunda Turma, julgado em 10.04.1991, DJ 29.04.1991, p. 5258.

<sup>79</sup> STJ. REsp n. 868.472/RS. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28.11.2006, DJ 12.12.2006, p. 270.

<sup>80</sup> STJ. AgRg no REsp n. 1.085.943/PR. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 01.09.2009, DJe 18.09.2009.

<sup>81</sup> STJ. EDcl nos EDcl no REsp n. 1.089.399/MG. Relatora: Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.10.2009, DJe 23.10.2009.

<sup>82</sup> STJ. REsp n. 513.555/PR. Relator: Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.09.2003, DJ 06.10.2003, p. 218.

<sup>83</sup> STJ. REsp n. 1.101.728/SP. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11.03.2009, DJe 23.03.2009.

<sup>84</sup> STJ. AgRg no REsp n. 1.104.827/ES. Relator: Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 01.07.2009.

<sup>85</sup> STJ. REsp n. 474.105/SP. Relatora: Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 24.11.2003, DJ 19.12.2003, p. 414.

<sup>86</sup> STJ. AgRg no REsp n. 1.034.227/SP. Relator: Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 04.06.2008.

Ministro José Delgado, ao abordar a hipótese de responsabilidade em estudo, menciona tratar-se de responsabilidade por substituição para, logo após, cogitar de solidariedade em tais casos:

O referido dispositivo trata, pois, da responsabilidade por substituição. Aqueles que representam a sociedade e agem de má-fé merecem, por inteiro, o peso da responsabilidade tributária decorrente de atos praticados sob essas circunstâncias.

A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta, todavia, quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do art. 135, **caput**, do CTN.

Entretanto, em que pese as incoerências apontadas, é possível concluir que o STJ entende que a responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da relação jurídico-tributária. Mais especificamente, visualiza-se posicionamento daquela Corte Superior no sentido de que a responsabilidade tributária do administrador é subsidiária. De fato, as situações subjacentes aos acórdãos que admitem a aplicação da regra citada podem ser sintetizadas da seguinte forma: primeiro, o Fisco ajuíza a execução fiscal contra a sociedade; caso não sejam encontrados bens em nome da pessoa jurídica, a Fazenda Pública postula o redirecionamento da ação para o administrador, o qual é aceito pelo STJ nos casos em que existam indícios de dissolução irregular da empresa, que caracterizaria a infração de lei aludida no artigo 135, inciso III, do CTN.

Referida jurisprudência é fruto, conforme já salientado, do modo como o Fisco trabalha com o dispositivo legal citado. Todavia, como também restou anotado anteriormente, não concorda-se com tal procedimento, chancelado pelo STJ, visto que se compreende o artigo 135, inciso III, do CTN como hipótese de responsabilidade tributária originária do diretor da sociedade limitada.

Por fim, embora não seja objeto do presente trabalho, faz-se mister tecer ligeiras críticas acerca dos requisitos exigidos pela jurisprudência do STJ para inclusão do administrador da pessoa jurídica no pólo passivo da execução fiscal. Atualmente, admite-se a execução daquele responsável tributário por meio de simples petição da Fazenda Pública. Contudo, esse, ao que parece, não representa entendimento mais consentâneo com o ordenamento jurídico brasileiro.

Isso porque, como visto na primeira parte deste estudo, a responsabilidade tributária guarda autonomia frente à relação de cunho contributivo entre Fisco e contribuinte. Em outros termos, além da ocorrência do fato gerador do tributo, sua configuração depende de outro pressuposto fático específico, o qual varia conforme a hipótese de responsabilidade. Assim, torna-se indispensável a verificação do referido pressuposto para que seja formalizada a obrigação do terceiro de responder pelo tributo de outrem. Por conseguinte, antes de executar judicialmente o suposto responsável, deve haver a apuração de sua responsabilidade tributária através do pertinente processo administrativo, com a notificação do lançamento ao terceiro, inclusive, para oportunizar o exercício de seu direito de defesa constitucionalmente assegurado (PAULSEN, 2009, 108-112).

Ademais, não se pode olvidar que toda execução pressupõe um título executivo, que no caso da execução fiscal é a certidão de dívida ativa. Esta, por sua vez, deve fielmente espelhar o processo administrativo levado a cabo para constituir o crédito tributário, indicando obrigatoriamente o nome do devedor, inclusive dos responsáveis, conforme apurado na esfera administrativa (vide artigo 202 do CTN). Destarte, evidencia-se que aceitar o redirecionamento da execução para o administrador da sociedade (responsável) sem a apuração do pressuposto fático para tanto no âmbito administrativo e a conseqüente inscrição de seu nome na CDA (suportada pelas conclusões do processo administrativo) implica admitir a execução sem título executivo relativamente àquele terceiro (PAULSEN, 2009, p. 113-116).

Este, porém, é tema para ser aprofundado em outro momento. De qualquer forma, por tais razões, discorda-se fortemente da jurisprudência do STJ que aceita a inclusão do diretor da sociedade limitada no pólo passivo da execução fiscal mediante mera fundamentação da pretensão em petição apresentada pelo Fisco.

## CONCLUSÃO

É certo que a presente pesquisa não se propõe a esgotar o tema através da elaboração precisa de todas as possibilidades normativas do artigo 135, inciso III, do CTN. Em realidade, pretende, antes, estabelecer determinados parâmetros como ponto de partida para a aplicação da regra estudada. Tais critérios, com efeito, decorrem das conclusões obtidas a partir da interpretação da norma em foco.

Nesse sentido, com base nos pressupostos gerais sobre a matéria examinados na primeira parte do trabalho e nas correntes doutrinárias investigadas sobre a regra, foram construídas as respostas às questões apresentadas no último capítulo desse estudo, as quais evidenciam claramente a concepção formada a respeito da norma extraída do artigo 135, inciso III, do CTN e, em conseqüência, os limites fixados à sua aplicação. Em linhas gerais, intentou-se assentar quem poderá figurar na condição de responsável tributário pelo dispositivo legal objeto de análise, qual a natureza dos atos capazes de desencadear a responsabilização e, por fim, qual a espécie de responsabilidade tributária veiculada pela norma.

Assim, deduziu-se que o responsável tributário na sociedade limitada, pelo artigo 135, inciso III do CTN, será o administrador, componente do órgão de direção da pessoa jurídica. Quanto aos atos que geram a responsabilidade, assentou-se que serão aqueles perpetrados pelo administrador, com poderes de gestão e representação da sociedade, além dos limites legais e contratuais impostos à sua atuação e contrários aos interesses da pessoa jurídica, e que se relacionam diretamente com o surgimento da obrigação tributária. Finalmente, consignou-se tratar a hipótese em exame de responsabilidade por substituição, isto é, nasce diretamente contra o diretor da sociedade limitada que praticou o ato ilícito, excluindo a pessoa jurídica do pólo passivo da relação tributária.

Todavia, consoante restou demonstrado, a interpretação que se entende como consentânea com a regra veiculada no artigo 135, inciso III, do CTN, e com o próprio ordenamento jurídico brasileiro, diverge frontalmente daquela adotada pelo Superior Tribunal de Justiça. Como visto, os acórdãos prolatados pela Corte e

esmiuçados nesse trabalho apontam o cabimento da responsabilização do administrador da sociedade, de forma subsidiária, quando se constata a prática de ato ilícito que supostamente se constitua como a causa da insuficiência de bens da sociedade para fazer frente ao crédito tributário. Referido ato, em praticamente todos os casos de aplicação da norma pelo STJ, consiste na dissolução irregular da pessoa jurídica, que, em regra, é presumida a partir de prova indiciária, como, *v.g.*, a não localização da empresa em seu endereço pelo oficial de justiça. Tal entendimento, inclusive, está pacificado na Súmula n. 435.

Nesse quadro, urge registrar a crítica em relação ao caminho trilhado pela jurisprudência do STJ a respeito da aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN. Em primeiro lugar, compreende-se que a dissolução irregular não está abarcada pela hipótese de incidência da norma em questão, ou seja, não se enquadra nos pressupostos nela previstos. Ora, tal irregularidade é posterior ao surgimento da obrigação tributária; não se vincula à realização do fato gerador pela pessoa jurídica. Logo, de acordo com a posição aqui firmada, infere-se que o STJ vem lançando mão de analogia ao impor as consequências jurídicas da regra em estudo às situações de dissolução irregular da sociedade.

Afora isso, ainda que se releve a constatação de que a dissolução irregular não se encontra no âmbito de aplicação da norma, a interpretação do STJ está alicerçada em inferência que se mostra inaceitável. Isso porque, na maioria das decisões, a Corte funda-se em presunção extremamente frágil para atribuir a responsabilidade ao administrador. Essa presunção estriba-se no raciocínio segundo o qual a dissolução irregular está atrelada à destinação ilícita dos bens da sociedade, acarretando a insuficiência de patrimônio da empresa para satisfazer a dívida fiscal. Por conseguinte, uma vez provado o fato indiciário (dissolução irregular), o STJ entende que é possível concluir, por dedução, que essa ilicitude redundou no inadimplemento do crédito tributário e, em razão disso, deve-se responsabilizar o administrador.

Acontece que não se visualiza um nexos forte de probabilidade entre o fato indiciário (dissolução irregular) e o fato presumido pela Corte (destinação irregular dos bens da pessoa jurídica a fim de obstar o direito dos credores, entre eles o Fisco). Com efeito, normalmente a insuficiência de bens da sociedade para cumprir com suas obrigações decorre antes do insucesso da atividade econômica, fruto de crise financeira insuperável, que da dissolução irregular. Depreende-se, dessa

forma, ao contrário da jurisprudência do STJ, que o fato indiciário não é suficiente para demonstrar a ocorrência do fato presumido. Em outros termos, a prova da dissolução irregular da pessoa jurídica, por si só, não basta para deduzir que houve desvio dos bens sociais por parte do administrador.

Conseqüentemente, mesmo que se pudesse admitir a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN aos casos em que o ato ilícito do diretor é a causa da insuficiência de patrimônio da sociedade para cumprir a obrigação tributária, o raciocínio empregado pelo STJ para decidir pela responsabilização do administrador nas situações de dissolução irregular é falho. Ao menos, dever-se-ia exigir da Fazenda Pública outras provas indiciárias da destinação irregular dos bens da sociedade - malgrado - reitere-se - não se compartilhe da opinião de que há responsabilidade tributária nessa hipótese. Portanto, faz-se mister a urgente revisão do entendimento hoje consolidado no STJ sobre a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN.

Em suma, apesar de não se buscar exaurir a norma extraída do artigo 135, inciso III, do CTN, objetiva-se oferecer singela contribuição ao debate sobre o tema, especialmente através da interpretação dos limites estabelecidos pela regra analisada e do seu cotejo crítico com a jurisprudência firmada no STJ. Inegável, entretanto, que, embora estudadas desde muito tempo, as questões referentes à responsabilidade tributária no direito brasileiro seguem tormentosas.



## REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lucia. A responsabilidade de terceiros decorrentes da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. *In*: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. 239 p. p. 126-142.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 541 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. 203 p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004. 601 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. 176 p

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 1063 p.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. 207 p.

BIM, Eduardo Fortunato. Desvinculação da responsabilidade tributária dos administradores de empresas com o fato gerador do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 41-49, set. 2001.

BORBA, José Eduardo Tavares. **Direito societário**. 8. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. 603 p.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC). **Constituição de**

**empresas por tipo jurídico.** Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/caep0101.htm>. Acesso em: 03 out. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 5. ed. atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1991. 374 p.

COELHO, Fábio Ulhoa. **A sociedade limitada no novo Código Civil.** São Paulo: Saraiva, 2003. 214 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta - substituição tributária. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 4, p. 159-206, jul./dez. 2009.

CORRÊA-LIMA, Osmar Brina. **Sociedade limitada.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. 234 p.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 355 p.

GUERREIRO, Carlos Eduardo de Almeida. **O artigo 135 do Código Tributário Nacional e a responsabilidade tributária dos diretores de pessoa jurídica.** Porto Alegre: UFRGS, 2006. 217 p. Tese (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. 574 p.

MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo código civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 111, p. 60-78, dez. 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Arts. 128 a 138. *In*: \_\_\_\_\_ . (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2. 616 p. p. 233-302.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário.** 2. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994. v. 2. 628 p.

PAES, Paulo Roberto Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1983. 266 p.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 7 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. 1432 p.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 4, p. 103-118, jul./dez. 2009.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: parte geral.** 34. ed. atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10. 406, de 10-01-2002). São Paulo: Saraiva, 2003. 354 p.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 137, p. 38-64, fev. 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. Dívida fiscal societária e a natureza jurídica específica da responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: solidariedade incontestada ou substitutividade excepcional?. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 20-27, dez. 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. *In*: NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (org.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte.** São Paulo: IOB, 2010. 592 p. p. 155-201.