

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

VALCIR GASSEN

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DA PESSOA JURÍDICA

THE LEGAL RESPONSIBILITY OF THE PARTNERS AND ADMINISTRATORS FOR THE TRIBUTARY OBLIGATIONS OF THE LEGAL ENTITY

Manuela Porto Ribeiro Silveira

Resumo

Este trabalho tem por objetivo a análise das hipóteses legais de responsabilização dos sócios e dos administradores por obrigações tributárias da pessoa jurídica. A análise terá por objeto a interpretação sistemática e analógica da legislação tributária, juntamente com as demais legislações e princípios pertinentes ao tema, bem como o atual posicionamento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e do Superior Tribunal de Justiça. Cuidaremos, ainda, da necessária distinção entre a responsabilização tributária dos sócios e dos administradores e a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, institutos muitas vezes confundidos e aplicados de forma equivocada. Assim, o trabalho procura demonstrar as hipóteses em que a legislação brasileira admite a responsabilização dos sócios e dos administradores da pessoa jurídica, bem como qual seria o procedimento necessário para essa responsabilização e, ainda, se a responsabilidade dos sócios afastaria a responsabilidade da pessoa jurídica.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária, Sócios, Administradores, Pessoa jurídica, Desconsideração da personalidade jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

This paper aims to analyze the hypothesis of legal responsibility of the partners and administrators for the tributary obligations of the legal entity. The analysis has as its object the systematic and analogical interpretation of tax legislation, along with other legislations and principles relevant to the issue, as well as the current position of the Court of Minas Gerais and the Superior Court of Justice. We also intend to make the necessary distinction between the tributary responsibility of the partners and administrators and the disregard doctrine, institutes that can be confused and wrongly used a lot. So, the paper intends to demonstrate the circumstances in which Brazilian legislation admits the responsibility of the partners and administrators of the legal entity, as well as which would be the procedure required for this responsibility and, also, if the liability of members would get away the legal responsibility of the legal entity.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tributary responsibility, Partners, Administrators, Legal entity, Disregard doctrine

1. Introdução

No presente trabalho, se pretende analisar a responsabilidade pessoal dos sócios e/ou administradores pelas obrigações tributárias das pessoas jurídicas a qual pertencem ou, como querem alguns, da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário para esse efeito.

A análise partirá da conceituação da pessoa jurídica, da evidenciação do histórico da sua constituição e dos princípios decorrentes da sua personalização. O trabalho prosseguirá com o estudo da responsabilidade, dando-se maior enfoque à responsabilidade civil e tributária, permitindo-se, assim, a contextualização da responsabilidade tributária dos sócios e/ou administradores.

Pretende-se traçar as hipóteses legais em que se faz possível a responsabilização de sócios e/ou administradores por dívidas tributárias da pessoa jurídica, buscando sistematizar o procedimento adequado para se alcançar esta responsabilização.

Com efeito, na seara administrativa não se tem observado entendimento criterioso quanto ao direcionamento da cobrança de tributos para os sócios ou administradores, o que contribui para um cenário de indesejável insegurança jurídica.

2. Sobre a pessoa jurídica. A distinção entre a personalidade societária e a personalidade dos sócios

A pessoa jurídica, enquanto ente personificado e, portanto, sujeito de direito, é uma criação ou técnica jurídica, que se tornou necessária para a regulamentação dos regimes de responsabilidade dos corpos coletivos.

A existência de corpos coletivos, enquanto grupo de pessoas reunido na execução de uma atividade comum, ou seja, de verdadeiras sociedades, precede a sua personificação.

Washington de Barros Monteiro (1979a) explica que no antigo direito romano e germânico não existia o conceito de pessoa jurídica, embora já existissem associações de pessoas, geralmente de interesse público, como as *universitates*, *sodalitates*, *corpora* e *collegia*.

O instituto começou a ser desenvolvido no direito canônico, com o incremento das fundações, denominadas *corpus mysticum*. Tais fundações eram providas de patrimônio próprio e eram consideradas entes autônomos, embora subordinadas à Igreja. Mais tarde,

conquistaram a sua independência, já na forma de *pium corpus, sancta domus e hospitalis* (MONTEIRO, 1979a).

A existência da pessoa jurídica decorre, portanto, de uma realidade, de uma necessidade e do desenvolvimento social, eis que é através do corpo coletivo, agora personificado, que historicamente os seres humanos atenderam às suas crescentes necessidades e construíram o desenvolvimento que se vivencia a cada nova época.

Não obstante seja correto e até necessário aferir que a pessoa jurídica é, em última instância, instrumento das pessoas naturais, é necessário reconhecer que, antes mesmo da sua personificação, as sociedades, os corpos coletivos possuíam vontade própria, que não se confunde com a vontade de cada um de seus membros.

Posteriormente, com a sua personificação, à esta vontade própria foi atribuída capacidade, erigindo-a à condição de sujeito de direito.

Várias foram as teorias que cuidaram da definição da natureza jurídica dos entes coletivos, sendo que a primeira delas foi a que, na verdade, negava personalidade jurídica a tais entes. Ultrapassada a teoria negativista, com o reconhecimento inequívoco da personalidade das pessoas jurídicas, sobrevieram as teorias da ficção, da realidade objetiva ou orgânica e da realidade técnica ou jurídica¹.

Segundo a teoria da ficção, a pessoa jurídica é uma criação artificial da lei, uma abstração, para que os entes coletivos pudessem exercer direitos patrimoniais. Essa teoria é assinada por Savigny, Vareil-Les-Sommières. Para Ihering, as pessoas jurídicas não passavam de um expediente técnico a ocultar os verdadeiros sujeitos, os homens.

A teoria da realidade objetiva, por sua vez, é patrocinada por Otto Gierke, Von Tuhr e Zitelmann e consiste em defender a realidade viva que é a pessoa jurídica, tão real quanto as pessoas naturais. Trata-se de organismos sociais que têm, de fato, vida autônoma, vontade própria e cuja finalidade é a realização de um fim social.

Por fim, a teoria da realidade técnica ou jurídica seria o termo do meio das duas teorias anteriores. A personalidade jurídica, seja das pessoas naturais, seja dos entes coletivos, é conceito jurídico e não conceito retirado das ciências naturais, tanto é que, em outros tempos, seres humanos foram reduzidos à condição de escravos, lhes sendo tolhido o reconhecimento da personalidade. Possível é, portanto, a atribuição de personalidade a outros entes, que não somente às pessoas naturais, desde que colimem a realização de seus interesses. O direito não outorga tal predicado de maneira arbitrária, totalmente fictícia, mas tendo em vista

¹ Entre outras, como a teoria da equiparação, citada por Washington de Barros Monteiro (1979).

determinada situação observada na realidade (MONTEIRO, 1979a; SILVA, 2012; VENOSA, 2005).

Sobre a teoria da realidade jurídica, Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa (2011, p. 1.039) ressalta a funcionalidade ou, ainda, a teleologicidade do conceito de pessoa jurídica, eis que objetiva “o atingimento de finalidade não preenchíveis devidamente pela pessoa física.”.

Todas essas teorias, que buscam desvendar e fundamentar a natureza jurídica das pessoas jurídicas, possuem um traço comum, apontado por José Anchieta da Silva:

proteger os criadores ou integrantes do ‘corpo coletivo’, ou, exatamente, as pessoas de seus membros, originalmente as pessoas naturais, estabelecendo responsabilidade do todo, diferentemente da responsabilidade da parte (ou dos integrantes, dos membros). (SILVA, 2012, p. 359).

No Brasil, o reconhecimento da importância das sociedades empresárias para o desenvolvimento nacional aparece com o Código Comercial, quando, ao apresentar a Exposição de Motivos da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, Herculano Inglês de Souza assim se pronunciou:

A presunção da solidariedade dos sócios nas obrigações assumidas em nome da sociedade é regra predominante no assunto. A limitação da responsabilidade é exceção que precisa ser provada de modo a evitar o engano dos estranhos que venham a contratar com a sociedade; essa prova faz-se pela publicidade, isto é, pelo arquivamento e publicação das restrições postas à regra geral de solidariedade e da ilimitação da responsabilidade dos coobrigados. Este processo permite seguir a tendência que se assinala no regime das sociedades para aumentar a aplicação do princípio da comandita sobre diversas formas, de modo a animar a concorrência das atividades e dos capitais ao comércio, sem precisar recorrer à sociedade anônima, que melhor se reservará para as grandes empresas industriais. (SOUZA apud MORAES, 2011, p. 495).

O Código Civil de Bevilacqua já previa, em seu artigo 20, que “as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros” (BRASIL, 1916) – *universitas distat a singulis*; possuem, também, patrimônio distinto – *quod debet universitas non debent singuli* e *quod debent singuli non debet universitas* –, enfim, têm vida própria (MONTEIRO, 1979a).

Devem estar assentados, ainda, os requisitos necessários para a constituição da pessoa jurídica, que, consoante explicita Venosa (2005), correspondem a vontade humana criadora, a observância das condições legais para sua formação e a finalidade lícita:

Não se adapta à ordem jurídica a criação de uma pessoa que não tenha finalidade lícita. Não pode a ordem jurídica admitir que uma figura criada com seu beneplácito contra ela atente. (VENOSA, 2005, p. 260).

Assim é que, na prática dos atos necessários à consecução do seu objeto social, haverá a pessoa jurídica, e somente ela, de responder pelas obrigações assumidas e por eventuais danos causados a terceiros. A sua responsabilidade (da pessoa jurídica) é, portanto, sempre ilimitada.

De fato, a atuação dos administradores ou dos sócios, desde que nos limites do que dispõe o contrato (ou estatuto) social, corresponde a atuação da própria sociedade:

Quem age pela pessoa jurídica são os seus órgãos, como é o caso dos administradores de uma sociedade, os quais têm o poder-dever de levá-la à realização do seu objeto. Quando o administrador atua dentro dos poderes conferidos pelo contrato social, é a pessoa jurídica quem, naturalmente, responde por eventuais danos causados a terceiros. (VERÇOSA, 2011, p. 1.040).²

De se realçar, todavia, as situações em que os atos praticados, a princípio pela pessoa jurídica, o foram em desacordo com o que estabelece o contrato social. Este é o ponto a ser abordado.

Tais situações poderão dar ensejo a nova distribuição de responsabilidades. É preciso evitar “que os riscos de uma sociedade empreendedora sejam transferidos a credores, beneficiando, desta maneira, aquele empresário irresponsável que utiliza a sociedade para fins de fraude.” (MORAES, 2011, p. 505)³.

² Venosa chega, inclusive, a sugerir a substituição do termo *representante* da pessoa jurídica pelo vocábulo *órgão*, que melhor representaria que a vontade que está sendo externada é a própria vontade da pessoa jurídica, que não se confunde com a vontade das pessoas naturais que a compõem. (VENOSA, 2005).

³ O desenvolvimento de atividades empresárias é, por si só, uma atividade de risco, razão pela qual os sujeitos que se relacionam nesta posição assumem riscos mutuamente. Esses riscos devem ser, contudo, oriundos das complexas relações de mercado, políticas e sociais. Não se admite a assunção de riscos alheios, oriundos de atividades ilícitas.

Sendo a fraude a própria negação do direito, vislumbra-se que tais soluções vêm justamente para reforçar o valor indispensável que encerra o instituto da personificação da pessoa jurídica.

Com efeito, a confusão da responsabilidade e do patrimônio das pessoas jurídicas com a responsabilidade e o patrimônio das pessoas naturais que a compõem pode ser um duro golpe no empreendedorismo e no desenvolvimento das atividades lícitas necessárias ou úteis à comunidade.

A responsabilização de terceiro depende de expressa previsão legal⁴, com aplicação dos princípios e regras pertinentes e da correta aplicação da *disregard doctrine*. Em quaisquer casos, deve-se evitar o atropelo processual, às vezes trasvestido de celeridade processual (valor menor), em prol da segurança jurídica (valor maior), ambos tão caros.

3. Necessárias considerações sobre a responsabilidade civil

O termo obrigação, originário do latim *obligatio*, já estava definido nas Institutas de Justiniano, em seu Livro 3º, Título XII: “*obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura*”; traduzido para o vernáculo: “obrigação é um vínculo jurídico que nos obriga a pagar alguma coisa, ou seja, a fazer ou deixar de fazer alguma coisa” (OLIVEIRA, 2011, p. 97).

Muitos civilistas brasileiros se debruçaram sobre a necessidade de se conceituar a obrigação, sendo clássica a definição apresentada por Washington de Barros Monteiro (1979b, p. 8), segundo a qual “*obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste uma prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.*”

Observa Humberto Theodoro Júnior, que a obrigação que vincula o devedor, o débito ou dívida, tem natureza jurídica de direito material, ao passo que a sujeição patrimonial do devedor, a responsabilidade, possui natureza jurídica de direito processual (THEODORO JR., 2008).

Pode-se inferir, portanto, que não há dívida sem responsabilidade, embora possa existir responsabilidade sem dívida.

⁴ Código Civil: Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes. (BRASIL, 2002).

Neste ponto é possível vislumbrar que não é possível excutir patrimônio de terceiro sem demonstrar a sua relação com as obrigações de cunho material e processual. Em regra, caberá ao credor demonstrar a responsabilidade daquele que não terá dado origem à obrigação, subsumindo a hipótese à expressa previsão legal.

Do ponto de vista da relação processual é esta situação que norteou a construção dos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, insculpidos no artigo 5, LIV e LV, da Constituição da República⁵.

3.1. Responsabilidade civil: origem e espécies

Francisco Amaral conceitua a responsabilidade, em sentido estrito, como o “dever de indenizar nascido do fato lesivo imputável a determinada pessoa” e especifica ser ela civil quando a relação se estabelece entre particulares (AMARAL, 2003). Quando se tratar de relação que teve origem em danos resultantes do funcionamento dos serviços públicos, por exemplo, se estará a dizer de responsabilidade do Estado e não mais de responsabilidade civil.

A responsabilidade civil é, então, a consequência de uma violação de um dever juridicamente tutelado, que imputa ao seu agente causador a obrigação de reparação do dano, seja ele patrimonial ou moral (artigos 927 e 942 do Código Civil⁶).

A responsabilidade civil, em regra, não prescinde da análise da culpa (em sentido amplo) do agente.

O subjetivismo da responsabilidade civil, contudo, não foi suficiente para a cada vez mais complexa vida social. Fez-se necessária a dissociação entre a culpa e o dever de reparar, em prol de efetiva justiça social, bem como a extensão da responsabilidade civil para além da pessoa do agente violador da ordem jurídica, o que poderá se dar solidariamente, subsidiariamente ou, ainda, substitutivamente.

Teve origem, então, a responsabilidade civil objetiva, também conhecida como responsabilidade legal, decorrente da denominada teoria do risco (AMARAL, 2003). Nesta hipótese, embora não se perquiria a culpa, a responsabilidade recairá, ainda, sobre o agente causador do dano, de acordo com a avaliação do nexo de causalidade.

⁵ Art. 5º Omissis. (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (BRASIL, 1988).

⁶ Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Art. 942. Os bens do responsável pela ofensa ou violação do direito de outrem ficam sujeitos à reparação do dano causado; e, se a ofensa tiver mais de um autor, todos responderão solidariamente pela reparação. (BRASIL, 2002).

Há uma terceira via, que Caio Mário da Silva Pereira, baseado na doutrina italiana, denomina responsabilidade civil indireta, ressaltando a sua característica, qual seja, a de imputar a terceira pessoa, não envolvida diretamente na prática do ato (ou na sua omissão) causador do dano, a responsabilidade pela sua reparação (PEREIRA, 2007).

Para a comprovação da responsabilidade civil, seja ela subjetiva, objetiva ou indireta, segue-se o sistema de prova da lei instrumental civil (artigo 333⁷), de forma que incumbe ao autor a prova do fato constitutivo do seu direito – a ocorrência e a extensão do dano, o nexo de causalidade entre o dano e a conduta imputada, e, de acordo com o caso, a culpa do causador – e, ao réu o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor⁸.

No que tange às sociedades e aos seus sócios e administradores, tem-se que esses assumem obrigações perante o capital social⁹ e perante a sociedade, aí incluindo o dever de diligência e de lealdade, que, caso descumpridas ou violadas, dão origem à responsabilidade de reparação, que será do tipo civil e subjetiva¹⁰ (BAPTISTA, 2004).

Os sócios e administradores não assumem, via de regra, responsabilidade perante terceiros, quanto a atos praticados pela sociedade. Serão chamados a responder, contudo, quando praticarem atos fraudulentos, em abuso da pessoa jurídica, entre outras hipóteses expressamente previstas em lei.

O direito italiano adota sistema similar ao brasileiro, no que diz respeito à responsabilidade dos sócios e administradores das sociedades. No direito alemão, no português e no austríaco não há previsão legal de responsabilização dos sócios e administradores perante terceiros. “*A sociedade responde por qualquer ato daqueles, ainda que praticados além do objeto social, sem prejuízo do direito de regresso contra o administrador.*” (CARVALHO, 2006).

⁷ Código de Processo Civil: Art. 333. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (...). (BRASIL, 1973).

⁸ No microsistema consumerista há possibilidade de diversa distribuição do ônus probatório, na medida que ao juiz é facultado a inversão do ônus da prova, em favor do consumidor.

⁹ Código Civil: Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. (BRASIL, 2002).

Lei nº 6.404/76: Art. 106. O acionista é obrigado a realizar, nas condições previstas no estatuto ou no boletim de subscrição, a prestação correspondente às ações subscritas ou adquiridas. Art. 108. Ainda quando negociadas as ações, os alienantes continuarão responsáveis, solidariamente com os adquirentes, pelo pagamento das prestações que faltarem para integralizar as ações transferidas. (BRASIL, 1976).

¹⁰ Código Civil: Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções. (BRASIL, 2002).

Lei nº 6.404/76: Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder. Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. (BRASIL, 1976).

3.2. Responsabilidade civil tributária: espécies e hipóteses

A atividade estatal tributária tem como princípio motor a legalidade, o que significa dizer que compete à Lei, em sentido formal – há de ser a Constituição ou a Lei Complementar – definir todos os aspectos da tributação: material, temporal, espacial e pessoal.

O aspecto pessoal da hipótese de incidência corresponde às condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o aspecto material, o fato previsto na hipótese de incidência, e tem grande relevância “*para a percepção da capacidade contributiva, para a graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal e da responsabilização, para o reconhecimento das isenções e imunidades subjetivas*”. (COELHO, 2002, p. 384)

A sujeição passiva, por sua vez, é a definição legal de quem deve pagar o tributo, sendo autônoma com relação ao momento em que ocorre a caracterização do aspecto pessoal da hipótese de incidência.

Via de regra, observa-se coincidência entre o aspecto pessoal da hipótese de incidência e a sujeição passiva prevista na consequência ou mandamento normativo, tal como ocorre na responsabilidade civil comum.

Disto decorre, inclusive e intuitivamente, que aquele que se vê diretamente envolvido com a ocorrência do fato tributável deverá ser o responsável pelo pagamento do tributo devido. Este entendimento está em consonância com o princípio da capacidade contributiva, que orienta os impostos, e com o princípio da retribuição, que orienta as taxas e as contribuições de melhoria.

Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato impositivo. Como objetivamente a situação fática é de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva. (NOGUEIRA, 1990, p. 148).

A sujeição passiva está definida no artigo 121 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- 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. (BRASIL, 1966).

Assim é que a primeira espécie de responsabilidade tributária é a que decorre diretamente da realização do fato gerador da obrigação tributária e suas hipóteses de incidência decorrem, naturalmente, da natureza do fato gerador e, juridicamente, do dispositivo legal transcrito. O sujeito passivo será denominado contribuinte.

Circunstâncias haverá em que a obrigação de pagar o tributo devido irá ultrapassar a pessoa que realizou diretamente o fato tributário, alcançando quem dele participou apenas de forma indireta. O sujeito passivo será denominado, então, responsável¹¹.

Esclareça-se que, quando se estiver a falar em responsabilidade tributária, estar-se-á falando da condição daquele que não reveste a condição de contribuinte e não da responsabilidade de pagar o tributo devido, que, considerada de forma genérica, abrange tanto contribuinte quanto responsável.

O sujeito passivo indireto (MACHADO, 2008) ou responsável, indicado pela legislação tributária por razões de conveniência da Administração Pública, poderá ser responsabilizado pela obrigação tributária por transferência ou por substituição.

A transferência ocorrerá quando permanecer responsável o contribuinte, mas, em razão de eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária, a terceiro também for atribuída o dever de pagar o tributo.

A substituição, por outro lado, é a responsabilidade atribuída pela lei, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, a alguém que está diretamente relacionado à sua ocorrência, embora o fato seja indicador da capacidade contributiva de outrem (MACHADO, 2008).

Assim é que nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), fica instituída a responsabilidade dos sucessores, ou seja, os adquirentes ou remitentes, pelas dívidas da coisa adquirida ou remida, os herdeiros e o cônjuge e o espólio, pelas dívidas devidas pelo *de cuius*, as pessoas jurídicas resultantes da fusão, transformação, incorporação ou cisão, pelas dívidas das pessoas jurídicas fundidas, transformadas, incorporadas ou cindidas, o sócio que continua o exercício da atividade após a extinção da pessoa jurídica,

¹¹ Código Tributário Nacional: Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

pelas dívidas desta, assim como o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento, pelas dívidas decorrentes do negócio.

A responsabilidade, nestes casos, há de ser até a data da ocorrência do evento que determina a responsabilidade (a aquisição, a remissão, a partilha), eis que, após esses momentos, os responsáveis passarão a ocupar o lugar de contribuintes.

Com relação à responsabilidade do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento, importante esclarecer que esta poderá ser integral ou subsidiária¹² e, por integral, há de se entender como responsabilidade solidária com o alienante. Primeiro, porque se está a dizer integralmente, não exclusivamente, e, segundo, porque esta é a interpretação que melhor previne fraudes. Assim não fosse, bastar-se-ia alienar o fundo de comércio ou estabelecimento para interposta pessoa, sem condições de arcar com o débito tributário e a fraude se instalaria (MACHADO, 2008).

Os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional¹³ tratam, impropriamente, da responsabilidade de terceiros (até aqui, todas as hipóteses cogitam de terceiros em relação a ocorrência do fato gerador da norma tributária).

Depreende-se do citado artigo 134, que a responsabilidade das pessoas ali enumeradas exige a concomitância de duas condições: (i) que o contribuinte não possa cumprir com a sua obrigação tributária, razão pela qual conclui-se que, em um primeiro momento, não haveria solidariedade¹⁴; e (ii) que o terceiro tenha participado do ato ou, em relação a ele (o ato), se tenha omitido indevidamente.

¹² Código Tributário Nacional: Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. (BRASIL, 1966).

¹³ Seção III Responsabilidade de Terceiros Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966)

¹⁴ De fato, o Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 124, parágrafo único, que a solidariedade não comporta benefício de ordem, sendo que o artigo 134 estabelece, claramente, a existência do benefício de ordem nas situações específicas que prevê (BRASIL, 1976).

Importante destacar que os administradores levados à categoria de responsáveis tributários pelo artigo 134 são aqueles administradores de bens de terceiros, o que não se confunde com os administradores de sociedades. Orlando Gomes esclarece este ponto:

O administrador [de sociedades], realmente, não se vincula à sociedade pelo contrato de mandato, ou qualquer outro vínculo de natureza contratual [como se dá com os administradores de bens de terceiros]. [...] A violação, consistindo, porém, na infração de dever funcional, deve ser sancionada como se consistisse na prática de um ilícito civil, e não de uma infração contratual. (GOMES, 2011, p. 108).

No caso de responsabilização dos sócios pelo citado artigo 134 (inciso VII), acrescenta-se outros dois requisitos: (i) que se trate de sociedade de pessoas e (ii) que seja o caso de liquidação da pessoa jurídica.

A distinção entre sociedades de pessoas e de capital depende do grau de relevância pessoal que os investidores – os sócios ou acionistas – desempenham na vida societária. Com o intuito de apresentar critérios objetivos, Fábio Ulhoa Coelho definiu que seriam de pessoas as sociedades onde não seria possível a livre entrada e saída de investidores (COELHO, 2010, p. 25).

De forma assumidamente restritiva, Aliomar Baleeiro, citado por Lucila de Oliveira Carvalho, entende que “sociedades de pessoas, no art. 134 do CTN, são as em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada”, sendo este o entendimento prevalecente (CARVALHO, 2006, p. 110-111)¹⁵.

É fato que as sociedades limitadas podem ser de capital, o que, contudo, não permite afirmar, categoricamente, que todas as sociedades limitadas o seriam. Também as sociedades

¹⁵ Neste sentido: Tributário. Embargos de declaração. Responsabilidade do sócio-gerente. Dissolução irregular da sociedade. Art. 134, VII, do CTN. Fundamento inatado. Súmula 283/STF. 1. Havendo erro material na decisão embargada bem como omissão quanto à assertiva de que a sociedade foi dissolvida irregularmente, merece ser acolhida a pretensão veiculada nos aclaratórios (art. 535 do CPC). 2. Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas. 3. O recorrente, na via especial, não teceu qualquer consideração sobre a aplicabilidade deste dispositivo legal às sociedades limitadas que não se enquadrem como sociedades de pessoas. Aplicabilidade da Súmula 283/STF. 4. Restou asseverado pelo Tribunal a quo que não foi demonstrado o cometimento pelo sócio-gerente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social. 5. Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, III, do CTN, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos. 6. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos. (BRASIL, STJ. EDcl no Resp 109.143/PR, Rel. Min. Castro Meira, 2005).

anônimas, por exceção, podem não ser exatamente de capital, sendo possível a constituição de sociedade familiar, fechada e, portanto, de pessoas, hipótese em que atrairia a aplicação do artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Afirmar simplesmente que o inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional não se aplicaria às sociedades limitadas ou às anônimas seria o mesmo que ter o dispositivo legal como letra morta.

No que diz respeito à liquidação da sociedade, tem-se que esta corresponde ao conjunto de atos que importam na sua dissolução, o que poderá se dar, nos termos do Código Civil, (i) por vontade dos sócios (artigo 1.033, II e III), (ii) pelo decurso do prazo de duração, quando determinado (artigo 1.033, I), (iii) pela falência (artigo 1.044), (iv) pela unipessoalidade (artigo 1.033, IV)¹⁶, (v) pela impossibilidade de realização do objeto social (artigo 1.034, II), e (vi) pela extinção da autorização de funcionamento (artigo 1.033, V)^{17 18}.

Neste contexto deverá ser verificado o descumprimento de dever legal por parte do sócio da pessoa jurídica. A liquidação há de ser irregular¹⁹.

Quando, todavia, agirem em excesso de mandato, infração à lei ou contrato, as pessoas enumeradas no artigo 134 assumirão, pessoalmente, a responsabilidade, com a ressalva que se fará nos tópicos seguintes.

3.3. A desconsideração da personalidade jurídica imprópria. Necessária distinção em face da responsabilidade civil ou tributária

¹⁶ Esta hipótese não corresponderá mais necessariamente à liquidação da sociedade em face da possibilidade de sua transformação em empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI, constituída por uma única pessoa, titular da totalidade do capital social. Também na EIRELI há separação entre o sócio e a sociedade, sendo-lhe aplicáveis todas as considerações apresentadas sobre responsabilidade civil e responsabilidade civil tributária.

¹⁷ Código Civil. Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer: I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado; II - o consenso unânime dos sócios; III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado; IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias; V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar. Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira, no Registro Público de Empresas Mercantis, a transformação do registro da sociedade para empresário individual ou para empresa individual de responsabilidade limitada, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código. (BRASIL, 2002).

¹⁸ Código Civil. Art. 1.044. A sociedade se dissolve de pleno direito por qualquer das causas enumeradas no art. 1.033 e, se empresária, também pela declaração da falência. (BRASIL, 2002).

¹⁹ Pertinente a ressalva feita pelo Desembargador Raphael Gentil do Tribunal de Justiça de São Paulo, em julgamento da Apelação nº 90.311-2, que tramitou perante a 16ª Câmara, julgamento em 15.05.1985: “a dissolução regular de uma sociedade, que se opera com o registro do seu distrato na Junta Comercial, tem como requisito deste ato a apresentação de certidões negativas de tributos. Ora, se uma sociedade não mais dispõe de recursos, como irá obter a quitação dos tributos para viabilizar o registro do distrato?” (CARVALHO, 2006, p. 135).

A teoria conhecida como desconsideração da personalidade jurídica ou teoria da penetração, do inglês *disregard doctrine* ou *piercing the corporate veil*, tem origem no sistema do *common law*, cujos principais expoentes são a Inglaterra e os Estados Unidos.

O instituto foi desenvolvido com o objetivo de solucionar situações fraudulentas e abusivas cometidas através de pessoas jurídicas.

O Ministro Eros Roberto Grau e Paula Forgioni, citados por Márcio Tadeu Guimarães Nunes, alertam, contudo, para a inadequação e a ineficiência de se importar doutrinas jurídicas sem critérios seguros:

A indiscriminada transposição de teorias e modelos pode mostrar-se inadequada e mesmo perigosa, colocando em risco a efetividade e a eficácia do direito brasileiro, condizendo-nos por caminhos por ele incompatíveis. Importa repetirmos, também, que em cada sistema jurídico subjaz latente, um sistema de princípios, diverso daqueles próprios a outros sistemas. O intérprete não pode deixar de considerar, ao tomar cada texto normativo, as singularidades do ordenamento jurídico do qual o texto participa, tomando-o, ademais, no momento histórico vivenciado. A doutrina e a jurisprudência estrangeiras podem e devem ser utilizadas pelo intérprete – o que, de resto, é feito na maioria de nossos trabalhos. (GRAU; FORGIONI apud NUNES, 2007).

Nos modelos jurídicos filiados à *common law*, a ampla disseminação da desconsideração pode ser entendida em face da inexistência de conceitos como o de fraude à lei, de abuso de direito e de negócio jurídico indireto (NUNES, 2007).

No sistema da *civil law*, portanto no sistema jurídico brasileiro, tal lacuna não ocorre, razão pela qual verifica-se certa confusão entre responsabilidade pessoal e responsabilidade subsidiária e, ainda, entre formas de responsabilidade direta do sócio e/ou administrador e desconsideração da personalidade.

Neste sentido, Nunes observa que “a própria definição de desconsideração da personalidade jurídica advinda do sistema da *common law* nada mais é do que uma mistura curiosa de vários conceitos já positivados no nosso ordenamento” (NUNES, 2007, p. 100).

A confusão, decorrente da falta de técnica e sistematicidade para a aplicação correta dos institutos, foi denominada por José Anchieta da Silva de desconsideração imprópria, posição que se adota (SILVA, 2012).

A verdade é que, tanto no direito pátrio como no estrangeiro, ainda não se obteve êxito em construir critérios seguros para a aplicação da *disregard doctrine*. De fato, sua origem está baseada em sistema eminentemente casuístico, que prescinde de um princípio de alcance

geral, o que não ocorre no sistema de origem romano-germânica (KOURY apud NUNES, 2007).

Fato é que a desconsideração da personalidade jurídica é situação em tudo excepcional e sua aplicação deve seguir critérios legalmente fixados.

Embora muitas vezes adotada uma solução pela outra, a desconsideração da personalidade jurídica não se confunde com as hipóteses de responsabilização direta. A desconsideração se mostra muito mais grave do que a responsabilização objetiva, por exemplo, eis que prescinde de nexo causal (COMPARATO; SALOMÃO FILHO apud NUNES, 2007).

Tendo em vista tais considerações, observa-se que “o Código Tributário não alberga a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.”, entendimento com o qual pactuam Menezes Direito, Alexandre Couto, Manoel Carpena Amorim e José Lamartine Oliveira (NUNES, 2007, p. 96).

Sacha Calmon Navarro Coelho adverte, ainda, que “O *disregard* só se justifica para as empresas de pura aparência, empresas-veículos, usadas para burlar a lei mediante atos dolosos e fraudulentos.” (COELHO, 2010, p. 108)

Nas hipóteses previstas na legislação como de responsabilização pessoal dos sócios e administradores não terá cabimento, sequer se fará necessária, portanto, a desconsideração da personalidade jurídica.

4. As hipóteses de responsabilização pessoal dos sócios e dos administradores pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica

O ente dotado de personalidade jurídica própria e legítima está autorizado à prática de toda a sorte de atos lícitos (pertinentes ao seu objeto social definido em contrato ou estatuto) e deverá se responsabilizar quando causar prejuízos a terceiros ou deixar de cumprir deveres legais. Aí, a sua responsabilidade sempre ilimitada.

Na hipótese de fraude à lei tributária, necessária será a realocação de responsabilidades (Seção III – Responsabilidade de Terceiros; Artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional – já transcritos) e imputação das penalidades cabíveis.

Neste sentido advogou Antônio de Moraes Rêgo Gaspar, em trabalho intitulado “Aspectos Materiais sobre a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores das Sociedades Limitadas”, citando Renato Lopes Becho:

Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondentes fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata, ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da empresa. (GASPAR, 2010).

Hugo de Brito Machado alcança a mesma conclusão de Gaspar e vai além:

“[...] a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera 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. [...] Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.” (MACHADO, 2008, p. 159).

Com efeito, tanto a legislação societária, quanto o Código Tributário Nacional, atribuem a tais pessoas (diretores, gerentes e representantes) responsabilidades quanto a atos praticados com violação à lei, contrato ou estatuto; daí possível depreender que a não responsabilização é a regra e a responsabilização, a exceção.

Logo, não é possível inferir que o não pagamento de tributo, por si só, seja infração à lei, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, pois isto seria conferir uma extensão à exceção que a transformaria em regra²⁰.

Misabel de Abreu Machado Derzi esclarece que a infração à lei a que alude o artigo 135 do Código Tributário Nacional não corresponde a infração à lei tributária, mas infração à lei comercial e civil, ocorrida antes da verificação da obrigação tributária. A doutrinadora sustenta, ainda, que as hipóteses de singelo não pagamento do tributo se enquadraria no artigo 134, com responsabilidade subsidiária (DERZI apud CARVALHO, 2006).

Além da irretocável a lição quanto a impossibilidade de se responsabilizar pessoalmente o sócio e administrador tão só pelo inadimplemento da obrigação tributária, não

²⁰ Nesse sentido tem sido o posicionamento da jurisprudência:

“Tributário. Sociedade anônima. Diretor demandado por dívida da companhia. O simples inadimplemento da dívida tributária não constitui infração à lei suficiente para responsabilizar o sócio ou diretor, pessoalmente. O inadimplemento da sociedade pode decorrer do risco natural dos negócios, risco este inerente à própria vida empresarial, que não pode ser assimilada à infração. Se a sociedade comercial não paga a dívida por estar impossibilitada, não há infração dolosa, nem responsabilidade contingente. Circunstância que ganha maior relevo diante da constatação de que o nome do mencionado diretor sequer consta da CDA, e, portanto, sequer poder-se-ia cogitar de presunção de responsabilidade daquele. Precedentes do Eg. Superior Tribunal de Justiça.” (MINAS GERAIS, TJ. Ap. Cív./Reex. Nec. 1.0024.04.538122-5/001, Rel. Des. Brandão Teixeira, 2006).

se pode concordar, também, que esta hipótese (de mero inadimplemento) se configuraria a hipótese de responsabilidade prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional.

É que também esta espécie de responsabilidade do sócio e administrador depende, necessariamente, de comprovação da culpa, nos atos em que se interviu, ou da omissão verificada²¹.

Outra conclusão de Brito Machado, diz respeito à impossibilidade de se estender a responsabilidade tributária pessoal aos sócios minoritários. O entendimento majoritário, inclusive jurisprudencial, é no sentido de que somente aos gerentes e administradores poderia ser imputada as práticas previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Nesta categoria estariam incluídos os sócios que exerçam cargos de gerência ou administração, bem como os acionistas controladores nas sociedades anônimas²².

É preciso ir com cuidado, eis que situações haverá em que se comprovará a efetiva atuação dos sócios não administradores ou o seu efetivo beneficiamento.

No que diz respeito aos requisitos expressamente constantes da lei, Antônio de Moraes Rêgo Gaspar, citando Renato Lopes Becho, defende que “o excesso de poderes é caracterizado quando alguém ‘age além do que lhe seria dado fazer’” (GASPAR, 2010).

E o próprio dispositivo legal esclarece o que já é cediço, que a limitação dos poderes decorrerá da lei ou do ato constitutivo da pessoa jurídica (contrato social ou estatuto social). O autor conclui, assim, que:

O excesso de poderes por infração do contrato social deverá ser configurado por meio probatório que demonstre a existência de dolo, no sentido de atuar contra disposição expressa em contrato ou extrapolar os limites contratualmente previstos.
(...)

²¹ Neste sentido é também o entendimento de Luciano Amaro: “Observe-se que não basta o mero vínculo decorrente da relação de tutela, inventariança etc., para que se dê a eleição do terceiro como responsável; [...] As várias figuras de administradores previstas no artigo só responderão se tiverem concorrido para o não cumprimento da obrigação tributária; um administrador não pode ser responsabilizado se, por exemplo, o administrado simplesmente não possuir meios com os quais a obrigação possa ser satisfeita. O mesmo se diga quanto ao sócio de sociedades de pessoas, se a empresa se liquida sem que haja recursos para quitar todas as suas obrigações fiscais; a responsabilidade dos sócios pode evidenciar-se nesse caso se se demonstrar que o patrimônio da empresa (que daria suporte à cobrança do tributo) foi para eles desviado.” (AMARO, 1999, p. 309).

²² “Assim, a lei procurou envolver o acionista controlador nas telas da responsabilidade civil, pois responde ele pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder. Sua responsabilidade se torna solidária, quando induzir, ou tentar induzir, administrador ou fiscal a praticar ato ilegal, ou descumprindo seus deveres definidos na lei e no estatuto, promover, contra o interesse da companhia, sua ratificação pela assembléia geral (art. 117, § 2º). Ora, como se vê, a lei considera o acionista controlador como um administrador de fato, em consequência de assegurar, de forma permanente a maioria de votos nas deliberações da assembléia geral, elegendo a maioria dos membros da administração.” (REQUIÃO, 2011, p. 290).

Já, o excesso de poderes por infração à lei se caracteriza pelo desrespeito a uma determinação legal que regule os atos de administração da sociedade. (GASPAR, 2010).

Nas hipóteses em que se admite a presunção da prática de atos de infração à lei, como, por exemplo, na liquidação irregular da sociedade²³, é preciso esclarecer que se trata de presunção *juris tantum*, admitindo, então, prova em contrário, o que poderá se dar na esfera administrativa ou judicial.

O Código Tributário Nacional contém exemplos em que a evidência da boa-fé do contribuinte afasta a ilicitude fiscal. É o caso, por exemplo, do contribuinte que agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente ou que eficazmente se autodenunciou (NOGUEIRA, 1990)²⁴.

²³ Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça: Tributário e execução fiscal. Art. 535 do CPC. Omissão não configurada. Responsabilidade do sócio indicado na CDA. Presunção de legitimidade. Orientação consolidada pela eg. Primeira Seção no julgamento do recurso repetitivo 1.104.900/ES. Dissolução irregular da empresa. Certidão do oficial de justiça. 1. Não há ofensa ao art. 535 do CPC na hipótese em que a Corte de origem manifesta-se explicitamente sobre as questões embargadas. 2. O mero inadimplemento tributário não configura violação de lei apta a ensejar a responsabilização do sócio pelas dívidas da empresa. 3. Diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN. 4. Posicionamento consagrado no REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 1º.04.09, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos). 5. A existência de indícios que atestem o provável encerramento irregular das atividades da empresa autoriza o redirecionamento do executivo fiscal contra os sócios-gerentes. 6. Se consta dos autos certidão de oficial de justiça atestando que a empresa não mais funciona no endereço consignado no contrato social sem indicar nova localização, pode-se presumir que ela foi irregularmente dissolvida. Precedentes. 7. Recurso especial conhecido em parte e provido.” (BRASIL, STJ. REsp 1.144.607/MG, Rel. Min. Castro Meira, 2010).

Este entendimento do Tribunal Superior restou, inclusive, pacificado com a edição da Súmula nº 435: 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. (BRASIL, STJ, 2010).

²⁴ Esta tem sido a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça: Tributário e processual civil. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Precedentes. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Recurso provido.” (BRASIL, STJ. Resp 308.195/RS, Rel. Min. José Delgado, 2001).

Embora o artigo 136 do Código Tributário Nacional²⁵ instiu regra segundo a qual a ocorrência da infração à legislação tributária independente da culpabilidade do agente, o artigo 137²⁶ esclarece que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado depende da comprovação do dolo específico, quanto às infrações que dependam deste requisito.

A ressalva quanto às infrações praticadas no exercício regular de administração (inciso I), há de ser entendida como aquelas que realizadas de acordo com a vontade da pessoa jurídica.

Para a averiguação da culpabilidade do agente, Brito Machado sugere seja apurado em face daquele que se beneficiou economicamente da prática (MACHADO, 2008).

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu o entendimento de que a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, corresponderia à responsabilidade por substituição, hipótese em que seria afastada a responsabilidade da pessoa jurídica. Esta tem sido, também, a posição majoritariamente adotada pelos tribunais²⁷.

Brito Machado assume posição contrária a este entendimento, não admitindo possível a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica, para o que Código haveria de ser expresso. A hipótese seria, ao seu entendimento, de solidariedade (MACHADO, 2008).

Luciano Amaro, por sua vez, manifesta entendimento de que não seria o caso de responsabilidade subsidiária, tampouco de solidária, mas de responsabilidade pessoal, por ato próprio e não por ato daquele que seria normalmente o contribuinte (AMARO, 1999).

Estamos a sugerir uma posição que pode ser classificada como intermediária. De fato, não é possível a exclusão da responsabilidade do contribuinte, sem que a lei assim expressamente o determinasse. Tal exclusão daria ensejo a outras fraudes, ao enriquecimento ilícito da pessoa jurídica.

²⁵ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (BRASIL, 1966).

²⁶ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. (BRASIL, 1976).

²⁷ Neste sentido, vide, ainda, coletânea de jurisprudência realizada por Lucila de Oliveira Carvalho, em seu livro "A responsabilidade do administrador da sociedade limitada" (CARVALHO, 2006).

Por outro lado, tendo havido a prática de atos ilícitos, não imputáveis à pessoa jurídica, esta não poderia ser responsabilizada.

Assim, a pessoa jurídica deveria responder pelo tributo devido caso não houvesse a fraude, solidariamente com os agentes do ilícito. Quanto às penalidades, ainda que apenas moratórias, haveriam de ser imputadas exclusivamente e integralmente aos agentes da fraude.

4.1. O procedimento adequado para a responsabilidade pessoal dos sócios e dos administradores: o papel do processo tributário administrativo

Não constando os nomes dos sócios e administradores na Certidão de Dívida Ativa (CDA), caberá ao fisco justificar seu comportamento em sede administrativa, cabendo-lhe demonstrar, *ab initio*, os indícios de ocorrência das circunstâncias aludidas no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Aceitas as alegações do fisco, os sócios e administradores seriam citados, cabendo ampla discussão em sede de Embargos à Execução, inclusive.

Antes da alteração do Código de Processo Civil (Lei nº 11.382/06), esta questão trazia o grave inconveniente de se ter que garantir o juízo para, então, poder discutir a sua responsabilização.

A questão foi parcialmente resolvida com a nova redação dada ao artigo 736 do Código de Processo Civil, que deixou de exigir a garantia do juízo para a interposição dos Embargos à Execução (BRASIL, 2006). Diz-se parcialmente, porque o patrimônio da pessoa a quem se pretende imputar responsabilidade permanecerá ameaçado de constrição, a não ser que se venha obter efeito suspensivo aos Embargos.

O impasse com o qual os sócios, administradores e advogados passaram a se deparar está em que o fisco começou, sem qualquer critério, a incluir sócios e/ou administradores na CDA como responsáveis.

O procedimento administrativo tributário é fundamentalmente, registre-se, de elaboração e discussão do lançamento posto. É por meio dele que se fará o acerto e o controle da legalidade da obrigação tributária, principal, acessória ou ambas. (NOGUEIRA, 1990).

Para se garantir a certeza e liquidez própria das CDA's, deverá estar comprovado que o processo administrativo tributário teve observado o amplo contraditório e a dilação probatória própria, contendo fundamentação específica a justificar a inclusão de sócios e/ou

administradores das pessoas jurídicas nas CDA's a serem executadas. É neste sentido o artigo 202 do Código Tributário Nacional, que exige que os co-responsáveis constem da CDA²⁸.

O Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, dispõe, em seu artigo 31, que as decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal ou tributário deverão ser fundamentadas:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (BRASIL, 1972).

Referido decreto é subsidiariamente aplicável aos processos administrativos tributários estaduais e municipais, sendo certo, ainda, que suas normas estão, de um modo geral, reproduzidas nas legislações estaduais e municipais.

Aplica-se também subsidiariamente aos processos administrativos tributários, sejam federais, estaduais ou municipais, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, onde também se verifica normas atinentes à obrigatoriedade de fundamentação das decisões administrativas²⁹.

De fato, a fundamentação das decisões e o efetivo acesso a todas as instâncias administrativas são direitos fundamentais do contribuinte e a sua não observância será suficiente para afastar a presunção de certeza e liquidez da CDA apresentada à execução.

Incumbe ao sócio ou administrador comprovar a inexistência dos requisitos para a sua responsabilização, quando a CDA já está lavrada e inscrita. Ao contrário, no processo

²⁸ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. (BRASIL, 1976).

²⁹ Lei nº 9.784/99: Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V - decidam recursos administrativos; VI - decorram de reexame de ofício; VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo. § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. § 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados. § 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito. (BRASIL, 1999).

administrativo fiscal, que irá formar o crédito tributário, este ônus incumbe à autoridade administrativa, ao fisco, alerta Brito Machado:

O ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem o alega. Aplica-se a teoria geral da prova, que está consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil. Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância, o ônus de prova a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco. (MACHADO, 2008, p. 449).

Indispensável observar que um dos princípios que rege o processo administrativo tributário é o da verdade material ou real, razão pela qual o julgamento e o consequente acertamento do crédito tributário não pode ser pautado em presunções.

5. Conclusão

A pessoa jurídica é ente dotado de personalidade e capacidade jurídicas, respondendo ilimitadamente por seus próprios atos. A responsabilização de sócios e administradores pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica é situação excepcional e como tal deverá ser tratada.

As hipóteses de responsabilização tributária de sócios e administradores estão exaustivamente previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, devendo a interpretação ser restritiva e pontual, atenta aos princípios constitucionais do devido processo legal, amplo contraditório e ampla defesa.

Necessária, então, a demonstração inequívoca, pelo fisco, da prática de conduta dolosa, cujo objetivo seja o não pagamento de tributos ou o seu pagamento a menor ou, ainda, o desvio fraudulento do tributo recolhido.

O mero inadimplemento não deve ser aceito como substrato probatório suficiente à imputação de responsabilidade aos sócios e administradores. O equívoco deste entendimento corresponde a transformar a exceção em regra.

A hipótese de responsabilidade tributária dos sócios e administradores não deve ser, ainda, confundida com o instituto da despersonalização da pessoa jurídica, cuja aplicação é desnecessária quando se estiver diante de atos praticados pelos sócios e administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ainda que verificada a responsabilidade dos sócios e administradores, não se deve excluir a responsabilidade do contribuinte, ante à ausência de tal previsão na legislação. A pessoa jurídica permanece, então, responsável pelo tributo devido caso não houvesse a fraude, solidariamente com os agentes do ilícito. Quanto às penalidades, ainda que apenas moratórias, ficam imputadas exclusivamente e integralmente aos agentes da fraude.

O processo administrativo tributário é de extrema relevância para fins de responsabilização de sócios e administradores, impondo-se à Administração Pública, que, ao constituir o crédito tributário, o que inclui a indicação dos contribuintes e eventuais corresponsáveis, averigue se foram praticados atos ilícitos por parte dos sócios e administradores, de tudo dando-lhes conhecimento e oportunidade de defesa. Neste momento, de constituição do crédito tributário, o ônus probatório incumbirá ao fisco.

6. Referências Bibliográficas

AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 5. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BAPTISTA, Ezio Carlos S. Administradores de sociedades limitadas. In: ALMEIDA, Marcus Elidius Michelli de. (Coord.). **Aspectos jurídicos da sociedade limitada**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 165-199.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%E7ao_Compilado.htm>. Acesso em 10 mar. 2012.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235_cons.htm>. Acesso em 14 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 1º jan. 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 28 fev. 2012.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 30 jan. 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 jan. 2012.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 jul. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm>. Acesso em: 18 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 18 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 30 jan. 2012.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da União**, Brasília, 9 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em: 17 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006. Altera dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos. **Diário Oficial da União**, Brasília, 6 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111382.htm>. Acesso em: 17 mar. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1041402/SP. Rel. Min. Francisco Falcão. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 maio 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial 109.143/PR. Rel. Min. Castro Meira. **Diário de Justiça**, Brasília, 02 maio 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento 1.0024.04.230648-0/001. Rel. Des. Fernando Botelho. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 novembro 2008

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.144.607/MG. Rel. Min. Castro Meira. **Diário de Justiça**, Brasília, 29 abril 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 308.195/RS, Rel. Min. José Delgado. **Diário de Justiça**, Brasília, 25 junho 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda. **Diário de Justiça**, Brasília, 01 abril 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 811.692/SP. Rel. Min. José Delgado. **Diário de Justiça**, Brasília, 02 maio 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 maio 2010, p. 703.

CARVALHO, Lucila de Oliveira. **A responsabilidade do administrador da sociedade limitada**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 14a. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Desconsideração da Empresa e do Negócio Jurídico. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 104-108, out. 2010.

GASPAR, Antônio de Moraes Rêgo. Aspectos Materiais sobre a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores das Sociedades Limitadas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 231-246, out. 2010.

LOPES, Rénan Kfuri. **Panorama da responsabilidade civil**. 2006. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20080731140936.pdf>. Acesso em 10 mar. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento Cível nº 1.0024.09.322206-5/001. Rel. Des. Edilson Fernandes. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 29 abril 2011.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento Cível nº 1.0512.02.004167-3/001. Rel. Des. Teresa Cristina da Cunha Peixoto. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 13 julho 2010.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1.0024.04.538122-5/001. Rel. Des. Brandão Teixeira. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 05 maio 2006.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1.0518.02.014822-8/001. Rel. Des. Brandão Teixeira. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 24 março 2006.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 19a. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1979a. v. 1.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 15a. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1979b. v. 4.

MORAES, Fabrício Machado de. Responsabilidade patrimonial pessoal de sócios e administradores na sociedade limitada: análise com maior referência à responsabilidade tributária. In: WALD, Arnaldo (Org.). **Direito empresarial: direito societário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v. 2. p. 487-537.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. **Desconstruindo a desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, José do Carmo Veiga de. A desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento brasileiro. In: MEIRA, José Boanerges; MOTA, Lindomar Rocha (Org.). **Teoria do direito e conflitos jurídicos**. Belo Horizonte: Ed. da PUC Minas, 2011. p. 87-107.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, Forense, 2007.

REQUIÃO, Rubens. As tendências atuais da responsabilidade dos sócios nas sociedades comerciais. In WALD, Arnaldo (Org.). **Direito empresarial: direito societário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v. 2. p. 279-293.

SILVA, José Anchieta da. O Instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Anteprojeto de Novo Código de Processo Civil. In: SILVA, José Anchieta da. (Org.). **O novo processo civil**. Lex Editora: São Paulo, 2012. p. 351-384.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de direito processual civil**. 43. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. v. 2.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. 5a. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2005. v. 1.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. A desconsideração da personalidade jurídica na prática de ilícito cambial administrativo. In: WALD, Arnaldo (Org.). **Direito empresarial: teoria geral**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011. v. 1. p. 1.037-1.043.