

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

PÂMELA SCHNEIDER CUNHA

**A EXECUÇÃO FISCAL DA SOCIEDADE LIMITADA E A POSSIBILIDADE DE SEU
RÉDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Santa Rosa
2017

PÂMELA SCHNEIDER CUNHA

**A EXECUÇÃO FISCAL DA SOCIEDADE LIMITADA E A POSSIBILIDADE DE SEU
RÉDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Esp.^a Rosmeri Radke Cancian

Santa Rosa
2017

PÂMELA SCHNEIDER CUNHA

**A EXECUÇÃO FISCAL DA SOCIEDADE LIMITADA E A POSSIBILIDADE DE SEU
RÉDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora

Prof.^a Esp.^a Rosmeri Radke Cancian – Orientadora

Prof.

Prof.

Santa Rosa, Abril de 2017.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu amado filho, minha razão de viver, o ar que respiro: Bento Balsan. Ao meu querido marido, meu bem querer, o amor da minha vida, Júnior Balsan.

Também a minha adorada mãe Rosemeri que diante das barreiras nunca hesitou em lutar por nós e ao meu saudoso pai Gerson, que de sua maneira contribuiu para a concretização disso tudo e tenho a certeza que do céu me ilumina.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela vida e pela oportunidade de viver em meio a pessoas tão especiais:

Minha amada tia Luciana, meu tio Juca, meu afilhado Arthur, minha avó Therezinha, meu avô Miguel, meus tios, tias e primos, minha adorada família, que nunca mediu esforços para ajudar a realizar meu sonho.

Impossível esquecer meus queridos sogros Marino e Clair.

Igualmente, à minha Professora Orientadora Esp.^a Rosmeri Radke Cancian, pela atenção, carinho, disponibilidade e conhecimento.

“A persistência é o caminho do êxito.”
Charles Chaplin

RESUMO

O presente trabalho tem como tema a análise da execução fiscal contra a sociedade limitada e a possibilidade de seu redirecionamento visando atingir bens de sócios ou administradores da sociedade. A delimitação temática tem por objeto o estudo, com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência, das hipóteses de cabimento do redirecionamento da execução fiscal contra sócios e administradores de sociedades limitadas. A problematização refere-se às possíveis hipóteses de verificação do redirecionamento da execução fiscal contra os sócios e administradores de uma sociedade limitada, para que estes paguem dívidas fiscais devidas pela sociedade. Os objetivos específicos foram pesquisar a respeito da evolução histórica da sociedade limitada, sua administração e a responsabilidade de seus sócios; investigar os aspectos que envolvem a obrigação tributária, seu sujeito passivo e a responsabilidade de sócios e administradores; estudar o procedimento legal da execução fiscal e a possibilidade de seu redirecionamento. O método de abordagem utilizado no trabalho foi o dedutivo e, para tanto, foi utilizada a técnica bibliográfica e documental. O estudo divide-se em três capítulos: o primeiro versa sobre a sociedade limitada, sua origem, conceito e evolução histórica, a administração societária e a responsabilidade dos seus sócios e administradores. O segundo capítulo aborda a responsabilidade tributária, desde aspectos conceituais até a obrigação tributária e seu sujeito passivo e a responsabilidade tributária do seu sócio. O terceiro e último capítulo traz a execução fiscal, seus aspectos gerais, o procedimento legal e o sujeito passivo da execução fiscal, as hipóteses de seu redirecionamento. A relevância do estudo reside no fato de tratar-se de assunto de interesse social, que visa esclarecer dúvidas a respeito do procedimento legal da execução fiscal, e mais especificamente sobre as hipóteses de redirecionamento da mesma. Logo, conclui-se sobre a necessidade de individualização de cada caso a ser investigado e analisado, e estando o mesmo em conformidade com os requisitos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, o executado deve ser responsabilizado pela inadimplência e assim, a União receber os tributos que lhe são devidos. Nesse sentido, o trabalho, pode se configurar em objeto de auxílio para outros acadêmicos, para estudiosos da área e para a comunidade em geral, em virtude de possuir um fim didático e informativo, para esclarecer a respeito da solução mais adequada para um problema que preocupa os empresários e os agentes econômicos.

Palavras-chave: sociedade limitada – execução fiscal - redirecionamento

ABSTRACT

This study has as theme the analysis of the tax execution against the limited society and the possibility of its redirection in order to reach assets of the partners or managers of the society. The purpose of the thematic delimitation is to study, based on the legislation, doctrine and jurisprudence, the hypotheses to redirection the tax execution against partners or managers of a limited society. The problematization refers to the possible hypotheses of verification about the redirection of tax execution against partners or managers of a limited society, in order that they pay tax debts owed by the society. The specific objectives were to study the historical evolution of the limited society, its administration and the partners responsibility; to investigate aspects about tax obligation, its taxable person and the responsibility of partners or managers; to study the legal procedure of tax execution and its redirection. The method of approach was the deductive and, for that, has been utilized the bibliographical and documentary technique. The study has been divided in three chapters: the first one deals with the limited society, its origin, concept and historical evolution, the corporate management and the responsibility of partners and managers. The second chapter deals with the tax liability, from conceptual aspects to tax obligation and its taxable person and the partner's tax liability. The third and last one deals with tax execution, its general aspects, legal procedure and the taxable person of tax execution, the hypothesis of its redirection. This study is relevant because it has social interest, which aims to clarify doubts about the legal procedure of tax execution, and more specifically about its hypothesis of redirection. Therefore, the research concluded there is a need in individualize each case in order to investigate and analyze properly, and in accordance with the requirements of the article 135, III of the National Tax Code, the executed must be liable for it default and, then, the Union receive the tax due. In this sense, this research can be an aid for others academics, students of the area and for community in general, because it has a didactic and informative purpose, to clarify about the appropriate solution to a problem that worries businesspeople and economic agents.

Keywords: limited society – tax execution – redirection.

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS

§ – parágrafo

art. / arts.– artigo / artigos

CF – Constituição Federal

LEF–Lei de Execuções Fiscais

CTN – Código Tributário Nacional

pág. / págs. – página / páginas

LTDA - Limitada

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 A SOCIEDADE LIMITADA	12
1.1 A ORIGEM, O CONCEITO E A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA SOCIEDADE LIMITADA.....	12
1.2 A ADMINISTRAÇÃO SOCIETÁRIA	15
1.3 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS DA SOCIEDADE LIMITADA.....	20
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	26
2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS	26
2.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU SUJEITO PASSIVO.....	31
2.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO DA SOCIEDADE LTDA.....	34
2.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LTDA	36
3 A EXECUÇÃO FISCAL	42
3.1 ASPECTOS GERAIS	42
3.2 O PROCEDIMENTO LEGAL E O SUJEITO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL	43
3.3 HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	50
CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

Atualmente a carga tributária suportada pelos empresários no Brasil é considerada elevada. Em atividades com margem de lucros reduzida, isso pode, muitas vezes, comprometer a continuidade do empreendimento. As empresas ficam expostas a vários fatores de risco, como a instabilidade econômica do país, a retração do mercado consumidor, entre outros. Esses fatores podem levá-las a uma situação de crise. Quando isso ocorre, é comum que, dentre as obrigações a pagar, o empresário dê preferência a quitar empregados e fornecedores, deixando as obrigações tributárias vencidas.

O Estado, no entanto, não pode deixar de agir diante da inadimplência do contribuinte, e acaba por ajuizar uma execução fiscal que visa recuperar, para os cofres públicos, o recurso devido. No curso do processo, no entanto, se verifica, frequentemente, que a empresa devedora não possui ativos para fazer frente à execução, ou pior, pode nem estar mais em atividade, tendo sido dissolvida irregularmente, hipóteses em que o exequente pode pedir o redirecionamento dessa execução para responsabilizar administradores e sócios. Os Tribunais, por sua vez, precisam se posicionar sobre o cabimento ou não desse redirecionamento.

É exatamente essa a temática central do presente trabalho, ou seja, a análise da execução fiscal contra a sociedade limitada e a possibilidade de seu redirecionamento visando atingir bens de sócios ou administradores da sociedade. Como delimitação temática, baseando-se na legislação, na doutrina e na jurisprudência, busca-se identificar as hipóteses de cabimento do redirecionamento da execução fiscal contra sócios e administradores de sociedades limitadas.

O tema tem relevância por tratar de assunto de interesse social, pois afeta diretamente os interesses de empreendedores, e visa esclarecer dúvidas a respeito do procedimento legal da execução fiscal, e mais especificamente sobre as hipóteses de redirecionamento da mesma.

O trabalho possui como objetivo analisar, com base na legislação, doutrina e jurisprudência, as hipóteses em que pode se verificar o redirecionamento da execução fiscal contra sócios e administradores das sociedades limitadas.

O método de abordagem utilizado no presente trabalho é o dedutivo, que

parte de uma perspectiva geral, um modelo genérico, para uma perspectiva específica. Para tanto, se utiliza a técnica bibliográfica, a partir de livros, doutrinas, artigos científicos, trabalhos monográficos, bem como a técnica documental, a partir da legislação e jurisprudência.

Busca-se, dessa forma, responder ao problema de pesquisa, em que se questiona a respeito das possibilidades em que pode se verificar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios e administradores de uma sociedade limitada, para que estes paguem dívidas fiscais devidas pela sociedade.

O trabalho divide-se em 3 capítulos, o primeiro, trata-se da sociedade limitada, partindo de um breve histórico e conceituação deste tipo societário, para explicar como é exercida a administração da sociedade e a possibilidade de responsabilização civil dos sócios e administradores.

A responsabilidade tributária é abordada no segundo capítulo, trazendo seu conceito, bem como o conceito da obrigação tributária e do seu sujeito passivo, analisando também a responsabilidade tributária do sócio e administrador da sociedade limitada.

Por fim, o terceiro capítulo trata sobre a Execução fiscal, trazendo aspectos conceituais sobre este tipo de ação executiva, e explica, ainda, o procedimento legal previsto na Lei 6.830/30 (Lei de Execução Fiscal). Trata-se do sujeito passivo da execução fiscal e analisam-se as possibilidades de redirecionamento do polo passivo da ação de execução fiscal, contra o sócio e o administrador.

1 A SOCIEDADE LIMITADA

A sociedade limitada é o tipo empresarial mais utilizado atualmente no Brasil. Estima-se que mais de 90% das empresas brasileiras se constituem sob esse tipo societário. A preferência dos empresários se justifica pela possibilidade da limitação da responsabilidade dos sócios e pela facilidade de sua constituição e gestão. Geralmente a remuneração do capital investido também é equivalente ao investimento, ou seja, cada sócio tem poder de decisão e participação nos lucros de acordo com seu percentual de capital. A gestão dos processos internos também é menos complexa, se comparada, por exemplo, com uma sociedade anônima, nesse sentido a sociedade limitada é a mais adequada para empreendimentos menores (ZANETTI, 2007).

Geralmente a sociedade limitada se constitui como uma sociedade de pessoas, em que indivíduos se associam por uma afinidade de interesses. “Seus membros devem atuar de maneira integrada para garantir o bom funcionamento da empresa.” No seu funcionamento ideal, “[...] qualquer gasto que surja depois da abertura passa a ser de responsabilidade da empresa, e não diretamente do capital dos sócios.” (SEBRAE, 2016, s. p.).

Honrar a autonomia da empresa é fundamental para que seja configurada como limitada. A ruptura das regras e o não cumprimento do contrato podem trazer prejuízos pessoais aos sócios e até ocasionar sua exclusão da empresa, se porventura seus atos sejam considerados como prejudiciais à sociedade (VIO, 2008).

Para compreender a sociedade limitada, com suas características e peculiaridades atuais, é importante que se faça uma breve análise de sua história, desde a sua origem, desenvolvimento e administração societária, bem como da responsabilidade dos sócios deste tipo societário.

1.1 A ORIGEM, O CONCEITO E A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA SOCIEDADE LIMITADA

Para se entender o tipo societário mais abrangente no sistema empresarial brasileiro, volta-se ao tempo de sua criação e utilização. Há controvérsias quanto ao seu surgimento. São duas as correntes doutrinárias a respeito: a que lhe atribui

origem britânica e a que lhe dá origem alemã. O entendimento majoritário é de que seu surgimento se deu na Alemanha (REQUIÃO, 2009). Isso porque, segundo Martins:

A prática inglesa já modificara a constituição das sociedades anônimas, organizando-se elas de forma privada e limitando os sócios a sua responsabilidade sem obedecer aos ditames da lei reguladora daquelas companhias, mas só em 1907 o legislador aceitou como legal esse novo tipo societário. Ao contrário disso, na Alemanha o legislador enfrentou o assunto e criou, pela lei de 20 de abril de 1892, a sociedade denominada sociedade de responsabilidade limitada, que atendia àquelas necessidades, pois apenas dois sócios poderiam constituí-la, de maneira simples, mantendo, contudo, cada um deles a responsabilidade apenas pela importância com que entrasse para a formação do capital social. (MARTINS, 2005, p. 251).

A criação da sociedade limitada foi necessária porque até o século XIX o cenário para os pequenos e médios empresários não era satisfatório, haja vista que as sociedades se dividiam em dois grupos somente: as sociedades de pessoas de simples constituição, mas de responsabilidade ilimitada, e as sociedades anônimas de responsabilidade limitada, mas de constituição e funcionamento complexos. Assim, os empresários menos favorecidos, que buscavam a proteção do patrimônio com a responsabilidade limitada, mas sem a complexidade da sociedade anônima, viam-se desprotegidos. Com o intuito de proteger as pequenas e médias empresas, a Revolução Industrial trouxe a necessidade de preencher este vazio legislativo (TOMAZETTE, 2013).

A sociedade que prevê a limitação da responsabilidade dos sócios em face das obrigações sociais, hoje conhecida por sociedade limitada, segundo Fabio Ulhôa Coelho, era uma sociedade

[...] anônima simplificada, que surge na Alemanha, em 1892. Nascida de iniciativa parlamentar (ao contrário da generalidade dos demais tipos de sociedade, cuja organização de fato precede a disciplina normativa), a *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* corresponde de tal forma aos anseios do médio empresariado. A iniciativa alemã se propaga, e inspira os direitos de vários outros países. (COELHO, 2012, p. 396).

Com o Decreto 3.708/19, a obra do legislador alemão chegou ao Brasil, sendo este o único diploma legal que regulamentava as regras de criação da sociedade por quotas de responsabilidade limitada, que hoje, com o advento da nova legislação civil, denomina-se, simplesmente, sociedade limitada, cuja principal característica é

a responsabilidade de seus sócios limitar-se ao total do capital social integralizado (NEGRÃO 2012; TOMAZETTE, 2013).

Segundo Zanetti, essa é “[...] a forma de sociedade mais utilizada no Brasil, ou seja, 97% delas tomam essa forma, sobre tudo as pequenas e médias empresas, embora não sejam elas que somem o maior faturamento, papel esse que fazem as sociedades anônimas.” (ZANETTI, 2012, p. 22).

A sociedade limitada vem disciplinada nos artigos 1.052 e seguintes do Código Civil de 2002, porém o Capítulo IV, do Subtítulo II, do Título II não traz o conceito desse tipo empresarial, deixando a tarefa a cargo dos doutrinadores. Estes, por sua vez, baseiam-se nos traços marcantes ao conceituar as diversas modalidades de sociedades. A sociedade limitada é aquela em que os sócios são solidariamente responsáveis pela integralização do capital social. Zanetti traz como definição:

A sociedade limitada é um tipo de sociedade personificada formada através de um contrato plurilateral, com comunhão de escopo e organização, sob uma firma ou denominação social integrada pela palavra final: limitada ou pela abreviação “Ltda.”, que reúne sócios, pessoas físicas e/ou jurídicas, que não têm a qualidade de empresário individual e têm suas responsabilidades, em princípio, restritas ao valor de suas quotas sociais, estas, representadas pelos aportes que formam o capital social. (ZANETTI 2012, p. 25).

Para Borges, de uma forma simplista, sociedade limitada é aquela na qual “[...] todos os sócios assumem, quer perante a sociedade, quer perante terceiros, uma responsabilidade limitada.” (BORGES, 1971, p, 119). Já para Martins “[...] sociedades limitadas são aquelas formadas por duas ou mais pessoas, cuja responsabilidade é identificada pelo valor de suas quotas, porém todos se obrigam solidariamente em razão da integralização do capital social. Há uma responsabilidade solidária pelo total do capital social.” (MARTINS, 2015, p. 251).

Sociedade limitada é (A) pessoa jurídica, (B) constituída por contrato, chamado “contrato social”, (C) com atividade de natureza comercial ou civil, (D) que tem capital fracionado em quotas, de valor igual ou distinto, e (E) cujos sócios, em número de dois ou mais, (F) têm sua responsabilidade limitada ao capital social. (GAINO, 2012, p. 19).

Fabio Ulhôa Coelho, por sua vez, define a sociedade limitada através de suas características. A primeira versa sobre a limitação da responsabilidade dos sócios,

em que os empreendedores e investidores, em caso de insucesso da empresa, podem limitar as perdas. Nesse caso, os sócios responderão, em regra, pelo capital social da limitada. Assim, os credores sociais, como regra geral, não poderão executar seus créditos através do patrimônio particular dos sócios, quando integralizado todo o capital da sociedade. A segunda característica elencada pelo autor é a contratualidade. Esta diz que a margem para negociação entre os sócios é maior, já que suas relações podem pautar-se nas próprias disposições de vontades em seu contrato social (COELHO, 2013). Já para Negrão:

Nesse tipo societário, se cada sócio integralizar a parte que subscreveu no capital social – se cada um deles ingressar com o valor prometido no contrato –, nada mais podem exigir os credores. Entretanto, se um, alguns ou todos deixarem de entrar com os fundos que prometeram, haverá solidariedade entre eles pelo total da importância faltante, perante a sociedade e terceiros. (NEGRÃO, 2012, p. 390).

Esse tipo societário, no entanto, é menos formalista, se comparado aos outros tipos societários, mostra-se adequado aos pequenos e médios empreendimentos, em que os sócios buscam a proteção de seu patrimônio particular, salvo se não integralizado todo o capital social, hipótese em que eles podem ser responsabilizados solidariamente pelo valor não integralizado (COELHO, 2013).

Vale lembrar, por fim, que essa é a regra geral. No entanto, cada vez mais o princípio da autonomia patrimonial está sendo mitigado, especialmente em relação aos credores não negociais, entendidos assim, aqueles que não fazem a opção de se tornar credor do devedor, ou seja, obrigações que não nascem a partir de um acordo de vontade entre as partes, assunto que será abordado com maior enfoque em tópico próprio. Antes, porém, para que se compreenda a responsabilidade dos sócios e administradores e a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, é imprescindível abordar a sistemática administrativa da sociedade limitada.

1.2 A ADMINISTRAÇÃO SOCIETÁRIA

Uma sociedade empresária, embora tenha personalidade jurídica, que nasce com o registro na Junta Comercial, sendo, portanto, um sujeito de direito, não pode manifestar por si a sua vontade, por razões óbvias. Ela precisa ser representada por uma ou mais pessoas físicas, que devem agir no seu interesse. Essa pessoa que faz

tal função chama-se administrador da sociedade (COELHO, 2003).

A diretoria é o órgão da sociedade limitada, integrado por uma ou mais pessoas físicas, que tem as atribuições de, no plano interno, administrar a empresa, e no plano externo, manifestar a vontade da pessoa jurídica. Esses administradores da sociedade limitada devem ser identificados no contrato social ou em ato apartado, e são escolhidos sempre por maioria qualificada (COELHO, 2013).

Conforme o artigo 1.060 do Código Civil de 2002, a sociedade de responsabilidade limitada será gerida por um administrador, função destinada a uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado (BRASIL, 2002).

A administração da sociedade cabe a uma ou mais pessoas, sócias ou não, designadas no contrato social ou em ato separado. Elas são escolhidas e destituídas pelos sócios observando-se, em cada caso, a maioria qualificada exigida por lei para a hipótese. A sociedade pode ser administrada por quem não é sócio, independentemente de expressa autorização no contrato social. (COELHO, 2013, p.194).

Requião, ao relacionar o administrador e a sociedade, de uma forma simplista e análoga, afirma que “[...] o órgão executa a vontade da pessoa jurídica, assim como o braço, a mão, a boca executam a da pessoa física.” (REQUIÃO, 1998, apud TOMAZETTE, 2013, p. 363). Depreende-se daí que o “órgão” mencionado se traduz como metáfora de sócio administrador de uma sociedade limitada, cuja pessoa é a extensão da pessoa jurídica, que irá executar suas vontades. Hoog conceitua o administrador da seguinte forma:

O administrador da sociedade, na clássica e moderna linguagem científica contábil jurídica e por força do Código Civil brasileiro, é a pessoa que administra a sociedade. Pessoa que tem a seu cargo a administração de bens e serviços da sociedade e funciona como o preposto dos sócios na direção de uma sociedade ou no exercício da atividade de empresa. Não se confunde com o empresário, pois este administra o seu negócio individual, mas não uma sociedade empresária ou simples. (HOOG, 2006, p. 32).

A partir da conceituação do administrador, passa-se ao estudo das formas e do quórum para nomeação e destituição do cargo, bem como seus poderes e responsabilidades.

Cabe a um ou mais sócios, ou a pessoas estranhas à sociedade, exercer a gerência da empresa. Entretanto, a possibilidade de um estranho compor essa função veio somente como Código Civil de 2002. Anteriormente, no regime do

Decreto nº 3.708/19, necessariamente um sócio deveria ser o “presentante” da vontade social. Isto porque, esse decreto que regulava a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando se referia ao gerente, sempre o fazia juntamente com a palavra “sócio”, ou seja, sócio-gerente (TOMAZETTE, 2013).

Dessa forma, há de se concluir que não poderia ser o gerente pessoa alheia ao quadro social. Ainda, o Decreto nº 3.708/19, trazia expressamente em seu artigo 13 que tal sócio deveria ser indicado no contrato social e, caso houvesse omissão, caberia a todo quadro societário a gerência. *In verbis*: “Art. 13. O uso da firma cabe aos sócios gerentes; si, porém, for omissa no contrato, todos os sócios dela poderão usar.” (TOMAZETTE, 2013).

Atualmente, os artigos 1.060 e seguintes, do Código Civil de 2002, preveem a possibilidade de o administrador ser sócio, ou não. Sua nomeação pode ser designada no contrato social ou em ato separado e, de acordo com o entendimento majoritário da doutrina, deve ser pessoa natural. Entretanto, há quem sustente que nos casos de nomeação feita no contrato social, abre-se a possibilidade da nomeação de pessoa jurídica, pela ausência de obstáculo legal (NEGRÃO, 2012; TOMAZETTE, 2013).

A nomeação do membro que fará parte da Diretoria far-se-á da seguinte maneira:

Eles são escolhidos, sempre, pela maioria societária qualificada, variando o *quórum* de deliberação segundo o instrumento de designação (contrato social ou ato apartado) e o *status* do administrador (sócio ou não). Especificamente, o administrador sócio nomeado em contrato social será eleito por sócio ou sócios titulares de $\frac{3}{4}$ do capital (este é o *quórum* para modificação do ato constitutivo – art.1.076, I) e o designado em ato apartado, por sócio ou sócios representantes de mais da metade do capital (art. 1.076, II). Já o administrador não sócio, independentemente do instrumento de sua nomeação, deve ser escolhido pela unanimidade dos sócios, enquanto o capital social não estiver inteiramente integralizado, e por sócio ou sócios detentores de $\frac{2}{3}$ desse capital, após sua total integralização (art. 1.061). A escolha do administrador pode recair somente sobre pessoa não sócia, mesmo que não haja expressa permissão no contrato social. (COELHO, 2012, p. 474).

Quanto à designação da nomeação ser no contrato social ou em ato separado, para Tomazette, a diferença significativa aparece na destituição do administrador, principalmente no quórum de deliberação, conforme explica:

No caso de sócio nomeado administrador no contrato social, exige-se para

sua destituição no mínimo 2/3 do capital social, salvo disposição em contrário do contrato social (art. 1.063, §1º). No caso de administrador estranho ao quadro social ou administrador sócio, nomeado em ato separado, a destituição será decidida pela maioria do capital social (arts. 1.071, III, e 1.076, II). Nestes casos, não acreditamos que o quórum exigido seja de três quartos do capital social se a nomeação ocorreu no contrato social, como seria exigido para a alteração deste, porquanto há regra específica (art. 1.071, III), a qual deve prevalecer sobre a regra geral estipulada para alteração do contrato social. (TOMAZETTE, 2013, p. 364)

A partir da designação do administrador, é preciso definir o limite de seus poderes e responsabilidades, inerentes ao cargo. Os poderes do administrador, no exercício de suas funções perante a sociedade e aos sócios, como bem delimita o artigo 1.011 do Código Civil de 2002, são provenientes do mandato de gestão e deverão ser realizados com o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus negócios, devendo, ainda, agir com lealdade (BRASIL, 2002). De um modo geral, o artigo 1.015, do mesmo diploma legal, estabelece que, no silêncio do contrato, o administrador praticará não somente os atos de administração concedidos no contrato social, mas também, agirá no interesse social, para assegurar a continuidade e prosperidade da empresa (ZANETTI, 2012). Segundo Mendonça,

[...] os poderes dos gerentes devem vir no contrato, mas, não explicitados, ter-se-ão por amplos.

Assim, podem os sócios-gerentes:

- a) praticar as operações compreendidas no objeto da sociedade, a dizer, todos os atos relativos ao exercício da indústria comercial da sociedade, exigidos pela função normal da empresa. [...];
- b) subscrever obrigações sociais [...];
- c) usar de medidas conservatórias de direito [...];
- d) nomear e demitir empregados;
- e) fazer levantar o balanço anual;
- f) representar sociedade em juízo;
- g) exigir dos sócios as quotas e contingentes a que se obrigaram nos prazos e pela forma convencionados no contrato. (MENDONÇA, 1945, apud ABRÃO, 2005, p.154).

Por outro lado, ainda segundo o mesmo autor, é vedado aos gerentes:

- a) entrar em operações diversas das estabelecidas no contrato institucional da sociedade, salvo com o consentimento unânime dos outros sócios; b) aplicar os fundos ou bens da sociedade em negócio ou uso de conta própria ou de terceiro, sem o consentimento dos demais sócios (C Com, art. 333); c) alienar os bens sociais não destinados à venda; d) doar bens sociais. (MENDONÇA, 1945, apud ABRÃO, 2005, p. 155).

Tomar as decisões necessárias e concretizá-las para a realização do objeto

social, gerir, representar a sociedade, de acordo ao que foi estabelecido no contrato social e que não seja de competência privativa da assembléia ou reunião dos sócios, é a função do administrador (TOMAZETTE, 2013).

A responsabilidade advém do exercício desses poderes, quando os administradores, porventura, causarem danos à sociedade, ou, valendo-se de sua condição de gerente, obterem vantagens pessoais indevidas. Assim, responsabilizar-se-ão pessoalmente, quando agirem com culpa ou em desacordo com os deveres de diligência e de lealdade (TOMAZATTE, 2013). Seguindo a mesma linha de raciocínio, Diniz afirma:

Via de regra, o administrador não tem responsabilidade pessoal pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em decorrência de regulares atos de gestão empresarial (art. 158 da LSA e art. 10 do Decreto nº 3.708/19). A exceção desta regra é a responsabilidade civil pessoal do administrador quando atuar: a) dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; b) com violação da lei ou do estatuto, tratando-se também de responsabilidade subjetiva, conforme entende majoritária doutrina. Patente que há a necessidade de descumprimento de dever legal para a responsabilização do administrador, bastando que haja a ocorrência fática de uma conduta ilícita, com liame de causalidade com o dano consequente, qualificada pelo elemento subjetivo (dolo ou culpa). É possível, também, que haja responsabilidade solidária pelo ato realizado, uma vez existente ilícito com conivência de outros administradores [...]. (DINIZ, 2003, p. 102-103).

O Decreto 3.708/19 já dispunha e, no mesmo sentido, o artigo 1.016, do Código Civil de 2002, prevê que o sócio-gerente está imune à responsabilidade, desde que atue dentro da legalidade, de conformidade com a legislação e o que estabelece o contrato social. Entretanto, agindo contra a lei ou contra o contrato social, terá responsabilidade subjetiva. É da doutrina dominante que a responsabilidade vem não só da impossibilidade de a sociedade adimplir o credor, mas da ilegalidade ou fraude que o sócio praticar na gerência. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por ter praticado alguma ilegalidade no exercido a gerência (REQUIÃO, 2009).

Conforme Abrão é possível perceber que o artigo supracitado invoca expressamente a culpa como fonte primária. Já a partir da leitura do artigo 1.017 do mesmo diploma legal (ABRÃO, 2005). Infere-se a ideia de dolo, *in verbis*:

Art. 1.017. O administrador que, sem consentimento escrito dos sócios, aplicar créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros, terá de restituí-los à sociedade, ou pagar o equivalente, com todos os lucros

resultantes, e, se houver prejuízo, por ele também responderá. (BRASIL, 2002).

A partir da interpretação dos artigos 186 e 1.080 do Código Civil de 2002, Zanetti entende que o administrador será responsabilizado pelos atos ilicitamente praticados, quando houver violação dos preceitos legais, das cláusulas contratuais ou, quando for constatada sua culpa, ante a sociedade, a cada sócio e a terceiros. Responderá solidariamente quando os sócios deliberarem a prática do ato realizado pela gerência. Por essas decisões não poderão ser responsabilizados os sócios que não votaram (ZANETTI, 2012).

Por fim, o autor salienta que “[...] é importante que se tenha certo cuidado para responsabilizar o administrador, para que não sejam prejudicados os negócios empresariais, não devendo a sanção ser excessiva, como vem ocorrendo”. (ZANETTI, 2012, p. 246).

Traçadas as principais linhas sobre a administração da sociedade limitada e suas peculiaridades, passa-se ao estudo da responsabilidade civil daqueles que integram o quadro societário deste tipo empresarial.

1.3 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS DA SOCIEDADE LIMITADA

A sociedade limitada possui apenas um tipo de sócio, o de responsabilidade limitada. O artigo 1.052, do Código Civil de 2002, disciplina que, em regra, o sócio é responsável limitadamente ao valor de sua quota parte do capital social, todavia, os sócios terão responsabilidade solidária pela integralização do capital social. Em outras palavras, Tomazzete discorre que “[...] cada sócio tem responsabilidade por sua parte no capital social, mas pode ser chamado a honrar a parte que falta ser paga pelos outros sócios nesse capital social, em virtude da solidariedade estabelecida entre todos os sócios.” (TOMAZZETE, 2013, p. 378).

Assim, é possível perceber que o grande atrativo deste tipo societário está na responsabilidade dos sócios, qual seja a responsabilidade limitada, ou seja, ao contrair uma obrigação é a sociedade quem deverá solvê-la, e não os sócios (NERILO, 2006).

Independentemente do exercício da administração, a violação de disposições legais e contratuais, bem como violações de compromissos pessoais assumidos

para o pagamento de débito da sociedade, configuram a responsabilidade dos sócios (ZANETTI, 2012).

O legislador firmou expressamente a responsabilidade solidária para efeito da integralização do capital social, porém é importante observar que, internamente, o artigo 1.052 traz um aspecto subsidiário, ao passo que, em se tratando de terceiros e demais credores, o fundamento se apoia na solidariedade, havendo a possibilidade de regresso contra o sócio faltoso (ZANETTI, 2012).

Uma vez pago todo o capital social, nada mais pode ser exigido dos sócios patrimonialmente, exceto no caso das hipóteses excepcionais que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica. Diante disso, o risco de prejuízo na sociedade limitada é extremamente restrito, sendo por isso a forma mais usada para o exercício de atividades econômicas no Brasil. (TOMAZZETE, 2013, p. 378).

Responsabilizado o sócio e atentando-se ao princípio da subsidiariedade, penhoram-se primeiro os bens da sociedade. Se estes mostrarem-se insuficientes, apreender-se-ão os bens dos sócios, até a satisfação final do crédito e no limite do valor do capital não integralizado. Nesse caso, para efeitos dos atos executórios, não há distinção entre os sócios sobre seus patrimônios. Já quando o capital social não for integralizado e atentando-se ao princípio da solidariedade, recaindo a penhora sobre os bens de um só sócio, este tem o direito de regresso contra os demais sócios, uma vez que pague o débito (GAINO, 2012).

Acerca da limitação da responsabilidade, anteriormente ao Código Civil de 2002, a doutrina não era pacífica a respeito da exata interpretação dos textos normativos. Isto porque, a redação ambígua dos artigos 2º e 9º do Decreto 3.708/19 deu origem a três opiniões distintas relativamente à matéria (ABRÃO, 2005; NEGRÃO, 2012).

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

Art. 9º Em caso de falência, todos os sócios respondem solidariamente pela parte que faltar para preencher o pagamento das quotas não inteiramente liberadas. (BRASIL, 1919).

Negrão, ao interpretar os artigos supracitados, refere-se a três correntes:

a) a primeira indagava sobre a extensão da palavra “integralização”; b)

a segunda discutia se a obrigação de integralizar todo o capital subscrito era exigível por qualquer credor em ação comum ou somente poderia ser exigido em caso de falência; c) a terceira entendia que o credor não estava legitimado a propor a integralização dos fundos subscritos pelos sócios, por se tratar de matéria *internacorporis*, não sendo ele, credor, parte no contrato social. (grifo do autor). (NEGRÃO, 2012, p. 390).

Nesse contexto, Amaral, registra que “[...] a responsabilidade dos sócios vai ‘até o montante do capital social’, não distinguindo se ela se faz sentir apenas na falência ou em qualquer outra hipótese.” (AMARAL, 1938, apud ABRÃO, 2005, p. 73). De outro vértice, Teixeira diz que “[...] na sociedade por quotas a responsabilidade limitada é, em caso de falência, o montante do capital social não realizado.” (TEIXEIRA, 1956, apud ABRÃO, 2005, p. 73). Trazendo a mesma ideia, Cunha Peixoto reza que “[...] a responsabilidade de cada sócio é quanto à importância do capital social não integralizado ou desfalcado.” (PEIXOTO, 1958, apud ABRÃO, p. 73). Analisando a questão mais a fundo, Martins afirma que “[...] na verdade, não é apenas em casos de falência que a sociedade poderá determinar prejuízos para os credores, em liquidações decorrentes da dissolução da sociedade da mesma maneira é possível que assim aconteça.” (MARTINS, 1960, apud ABRÃO, 2005, p. 73). Para Fabio Ulhôa Coelho:

O limite da responsabilidade dos sócios, na sociedade limitada, é o total do capital social subscrito e não integralizado. Capital subscrito é o montante de recursos que os sócios se comprometem a entregar para a formação da sociedade; integralizado, é a parte do capital social que eles efetivamente entregaram [...]. Em suma, se o contrato social estabelece que o capital está totalmente integralizado, os sócios não têm nenhuma responsabilidade pelas obrigações sociais. Falindo a sociedade, e sendo insuficiente o patrimônio social para liquidação do passivo, a perda será suportada pelos credores. (COELHO, 2013, p. 187).

No mesmo entendimento, Nerilo deixa claro que é a sociedade sempre ilimitadamente responsável pelas próprias obrigações, ou seja, deverá responder com o total de seu patrimônio, restringindo os sócios de suas responsabilidades (NERILO, 2006). Explica ainda que:

Sendo uma limitada, os sócios contribuem para a formação do capital social, transferindo patrimônio próprio para a sociedade, o qual passa a pertencer à pessoa jurídica, de modo que os sócios não têm mais responsabilidade pelas dívidas societárias. A responsabilidade dos sócios está limitada ao valor pelo qual cada um contribuiu para o capital social. O patrimônio posto em risco para a atividade empresarial é limitado àquele

montante representado pelas quotas que adquiriu ao transferir o capital. (NERILO, 2006, p. 107).

Essa corrente pode parecer, à primeira vista, injusta, mas o autor explica que não é assim, pois qualquer atividade empresarial traz em sua essência o risco de insucesso. Dessa forma, o direito, a fim de proteger e encorajar os empreendedores e investidores à exploração empresarial dos negócios deve assegurar dispositivos de limitação de perdas. Se o insucesso da atividade viesse a sacrificar a totalidade do patrimônio daqueles que ali investiram, é de se esperar maior reticência para participar da empresa (COELHO, 2013).

Afirma Mamede que o Direito evoluiu a fim de consolidar tipos societários em que não haja responsabilidade subsidiária dos sócios pelas obrigações sociais não adimplidas pela sociedade, com o objetivo de estimular investimentos produtivos, em contraponto à segurança do entesouramento de valores (MAMEDE, 2012). Fábio Ulhôa Coelho conclui que:

A limitação da responsabilidade dos sócios é um mecanismo de socialização, entre os agentes econômicos, do risco de insucesso, presente em qualquer empresa. Trata-se de condição necessária ao desenvolvimento de atividades empresariais, no regime capitalista, pois a responsabilidade ilimitada desencorajaria investimentos em empresas menos conservadoras. Por fim, como direito-custo, a limitação possibilita a redução do preço de bens e serviços oferecidos no mercado. (COELHO, 2012, p. 435).

Nesse quadro, quem negocia com a sociedade limitada, terá, como regra, somente o patrimônio da pessoa jurídica como garantia de pagamento. Destarte, deve considerar que negociando mal, deve sofrer as consequências de sua negligência. A solução é, para os credores negociais, que são aqueles que podem optar por se vincular ou não a determinado cliente, por garantia e na medida em que for possível, ao compor os preços, embutir taxa de risco, prevendo sempre a possibilidade de insucesso das atividades econômicas, para não sofrer com a limitação da responsabilidade dos sócios (COELHO, 2012).

Nerilo aduz que, “[...] nem sempre os sócios da limitada gozarão da limitação de sua responsabilidade. Além do caso em que o capital social não está totalmente integralizado, existem outros momentos em que a lei assina-lhes a responsabilidade ilimitada.” (NERILO, 2006, p. 108). É o caso, por exemplo, dos credores não negociais, ou seja, aqueles que não têm meios de embutir taxas de risco no

quantum que lhe é devido. Estes comportam exceções para a limitação de responsabilidade dos sócios, como por exemplo, o fisco, o INSS, os trabalhadores e os titulares do direito de indenização (inclusive o consumidor). Porquanto para essa categoria, a limitação da responsabilidade traduz-se, normalmente, em prejuízo, pois não dispõem dos mesmos instrumentos de negociação dos credores negociais para se protegerem da insolvência da sociedade empresaria (COELHO, 2012).

Portanto, em casos excepcionais, os sócios responderão pelas dívidas da sociedade. Fabio Ulhôa Coelho exemplifica algumas dessas situações:

A primeira das exceções diz respeito à obrigação pela formação do capital social, e favorece tanto os credores negociais como os não negociais [Responsabilidade Limitada]. Nessa hipótese, os sócios respondem subsidiariamente pelas obrigações sociais, ou seja, somente após exaurido o patrimônio da sociedade [Responsabilidade Subsidiária]. Outras exceções visam a tutela dos interesses de certos credores não negociais [Responsabilidade Ilimitada], ou a repressão a práticas irregulares, perpetradas por sócio [Responsabilidade por Irregularidades]. (COELHO, 2012, p. 436).

A primeira exceção se verifica quando o total do capital social subscrito não foi integralizado. Nesse caso os sócios somente respondem pelas obrigações dentro de certo limite, que é igual ao valor que efetivamente não foi integralizado. (COELHO, 2012). Sobre a solidariedade pelo capital social não integralizado, Mamede afirma que:

Na sociedade limitada, os sócios são responsáveis apenas pelo valor da quota ou quotas sociais que subscreveram e devem integralizar (art. 1.052 do Código Civil). Uma vez realizado todo o capital subscrito, não se fazem necessários novos desembolsos, não havendo responsabilidade subsidiária pelas obrigações sociais. Não basta, contudo, integralizar só as próprias quotas. Enquanto todo o capital social não estiver realizado, todos os sócios respondem, solidariamente entre si, pelo valor integralizado. Portanto, o sócio que já integralizou sua participação no capital social pode ser responsabilizado pelo valor ainda não integralizado por outro(s) sócio(s). (MAMEDE, 2012, p. 209).

A segunda exceção diz respeito ao credor fiscal e a Seguridade Social, como bem tutelado pelo direito brasileiro. No entanto, a exceção se estende também ao empregado e ao titular de direito extracontratual à indenização, segundo entendimento doutrinário. Estes credores, diante da autonomia patrimonial da sociedade limitada, não dispõem de meios negociais para a proteção de seus interesses (COELHO, 2012; NERILO, 2006).

A terceira exceção, responsabilidade por irregularidades, tem por objetivo

sancionar as condutas ilícitas. O artigo 1.080, do Código Civil de 2002 traz uma referência à responsabilidade ilimitada daqueles que aprovam deliberações infringentes do contrato ou da lei. Isto porque, não é somente o administrador dotado de tal atividade, todos os sócios são chamados a deliberar, estando, dessa forma, expostos à ilimitação da responsabilidade. Assim, serão responsabilizados, os sócios, por obrigações sociais quando incorrerem em ilícitos, perpetrados pela sociedade. Isto porque, a limitação da responsabilidade não serve para acobertar práticas irregulares, mas sim, estimular atividades econômicas (COELHO, 2012). Nesse sentido Almeida afirma que,

[...] na ocorrência de violação à lei (transgressão às disposições legais, gestão fraudulenta, dissolução irregular da sociedade etc.), o sócio, ainda que de responsabilidade limitada e com o capital social inteiramente integralizado, tornar-se-á solidária e ilimitadamente responsável pelas obrigações sociais. (ALMEIDA, 2012, p. 155).

É importante frisar que na verificação de atos ilícitos o sócio pode ser responsabilizado diretamente, ou seja, não é necessários exaurir o patrimônio da sociedade. Em todas as outras situações, que não se referem à ilicitude ou fraude, a regra que vale é a da responsabilidade subsidiária.

Em todos os tipos societários alicerçados na legalidade, a regra sobre a responsabilidade dos sócios pelos encargos sociais assenta-se na subsidiariedade ou secundariedade. Seus bens pessoais só são alcançados, em virtude de débitos societários, se insuficientes os fundos sociais, quer dizer, o patrimônio social. (JÚNIOR, 2007, p. 18).

Fica evidente que os sócios somente serão responsabilizados em situações específicas, pois a regra geral é que sua responsabilidade seja limitada ao valor das cotas integralizadas. Esse apanhado teórico do primeiro capítulo, em que se estudou a respeito da sociedade limitada, sua origem, administração e da responsabilidade de seus sócios, é de fundamental importância, para permitir maior compreensão do universo empresarial, e enfrentar, a partir do segundo capítulo, que trata a respeito da responsabilidade tributária, o problema de pesquisa formulado no projeto.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O tributo se configura na obrigação que tem o indivíduo, pessoa física ou jurídica, de entregar parte de sua renda e patrimônio para a manutenção e desenvolvimento do Estado, para que este possa desenvolver atividades de interesse social e coletivo, especialmente na saúde, segurança, educação, segurança, dentre outras (GUIA TRIBUTÁRIO, 2013). Já a responsabilidade tributária, diz respeito a pessoa responsável pelo pagamento do tributo, ou seja, é a submissão da pessoa física ou jurídica, ao direito que tem o fisco de exigir a prestação devida.

O presente capítulo aborda o tema da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, e mais especificamente da sociedade limitada. Estudam-se, inicialmente, seus aspectos conceituais, para então adentrar na obrigação tributária propriamente dita e na identificação de seu sujeito passivo, para posteriormente verificar a possibilidade de redirecionamento dessa responsabilidade à pessoa do sócio e do administrador da sociedade limitada.

2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS

É de concordância dos doutrinadores que a responsabilidade tributária difere da responsabilidade jurídica estudada pelos civilistas. Essa última, tendo como elementos: fato imputável, dano, culpabilidade e nexo de causalidade, exterioriza-se quando uma norma jurídica é desrespeitada ou até mesmo quando há a prática de um ato ilícito que cause dano injustificado a alguém, devendo, assim, restabelecer-se, através da norma jurídica, o estado anterior da situação, e quando não for possível, compensar pecuniariamente o ofendido. Já no Direito Tributário, a responsabilidade, em seu sentido específico, tem o intuito de atribuir a obrigação de pagar o crédito tributário a um terceiro, que seja, pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, ou seja, o contribuinte, mas que tenha vinculação indireta à prática da situação descrita na norma impositiva (CARNEIRO; HARADA, 2012).

O Código Tributário Nacional prevê expressamente, sobre a responsabilidade tributária, no artigo 128 (BRASIL, 1966), que pode a lei conferir a um terceiro, que seja vinculado ao fato gerador do crédito tributário que deu origem à obrigação, a totalidade ou parcialidade da responsabilidade, excluindo ou atribuindo de forma

supletiva a responsabilidade do contribuinte. Ainda, complementando esse dispositivo, o parágrafo único do artigo 121, do mesmo diploma traz, *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).

Dessa forma, a maioria dos doutrinadores da área, ao interpretar os artigos 128 e 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, reporta o termo responsabilidade “[...] ao dever que se atribui a quem é chamado à imposição tributária sem ser exatamente o contribuinte.” (VILLELA 2001, p. 20). No mesmo rumo Machado conceitua que “responsabilidade tributária é o dever de prestar o objeto da obrigação tributária atribuído a quem não seja contribuinte.” (MACHADO, 1980, apud VILLELA, 2001, p. 20)

No mesmo sentido, aduz Carvalho:

O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao *fato gerador*, nos conduz à pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta: qualquer uma, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de *contribuinte*, mesmo que, muitas vezes, para nada contribua. Sem embargo, haverá de ser colhida, obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma. (CARVALHO, 2012, p. 390, grifos do autor).

Sabbag, ao visualizar o Direito Tributário de um panorama geral, explica que o tributo deve ser cobrado daquele quem pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto, o contribuinte (SABBAG, 2014). Todavia, percebe-se também a figura do sujeito passivo indireto, o responsável tributário, que nasce da necessidade de o Estado cobrar o tributo de uma terceira pessoa. Essa terceira pessoa, por expressa determinação legal, deve ser diversa do contribuinte e deve ter vínculo indireto com situação correspondente ao fato gerador.

Como depreende Carneiro, do verbo “*respondere*”, de origem latina, a palavra “responsabilidade” significa que alguém se constituiu garantidor de algo (CARNEIRO, 2012). É importante salientar que, no direito aqui estudado, a responsabilidade decorre expressamente da lei e vincula uma terceira pessoa por

ato praticado no fato gerador, que assumirá as obrigações principais, integrais e subsidiariamente, por fato posterior.

Ainda, Machado afirma que:

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. [...] Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. [...] Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2008, apud SABBAG, 2014, p. 725).

A partir desses conceitos, pode-se dizer que a finalidade maior do instituto da responsabilidade tributária é a praticidade que o Fisco terá para garantir a satisfação do crédito tributário, a ampliação do rol de devedores responsáveis a quitar o débito, a facilidade de fiscalização e arrecadação do tributo, bem como evitar fraudes e sonegação (CARNEIRO, 2012).

Estas finalidades fizeram com que o Direito Tributário ampliasse o alcance da responsabilidade tributária, que pode ser dividida em dois grupos: a substituição da responsabilidade pelo crédito tributário do sujeito passivo direto para um terceiro, ou seja ocorre quando a obrigação tributária nasce atribuindo seu pagamento ao responsável, e não ao contribuinte; e a transferência tributária por meio de expressa previsão legal, ou seja a obrigação nasce com o contribuinte e a lei transfere a terceiro (CARNEIRO, 2012; HARADA, 2012).

Para operar a transferência ou a substituição de responsabilidade tributária, isto é, transformar em devedor do tributo quem antes não era devedor, é preciso a concorrência dos seguintes requisitos: em primeiro lugar, há necessidade de expressa previsão legal; em segundo, essa atribuição de responsabilidade tributária só pode ocorrer em relação à terceira pessoa, de qualquer modo, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária; finalmente, essa atribuição de responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível em relação à obrigação principal, ou seja, aquela referida no art. 121 do CTN. (HARADA, 2012, p. 516).

Sob o enfoque dos mesmos requisitos elencados, tem-se que a responsabilidade tributária na modalidade substituição, vem por expressa determinação legal e ocorre, desde o início, contra pessoa diferente da que esteja na relação econômica com o ato, fato ou negócio de incidência tributária, embora tenha um vínculo indireto com tal situação (HARADA, 2012).

Sem deixar de observar tais requisitos, Martins diz que a responsabilidade tributária por transferência ocorre quando a obrigação tributária, que surgiu contra uma pessoa determinada (contribuinte), por um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (responsável) (MARTINS, 2008). Dessa forma explica:

A transferência, portanto, quer significar que, embora tenha havido um contribuinte (sujeito passivo direto), devido a situações fáticas, e nos termos da legislação aplicável, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária foi trasladada para outra pessoa, que, todavia, tenha algum vínculo com o fato gerador ocorrido. (MARTINS, 2008, p. 270).

Pode-se dizer, ainda, que a responsabilidade por transferência pode se subdividir em: responsabilidade por imputação legal ou de terceiros (artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional); responsabilidade por infração (artigos 136 a 138, do mesmo Diploma Legal); e responsabilidade por sucessão (artigos 129 a 133, da mesma legislação) (CARNEIRO, 2012).

No presente trabalho, faz-se necessário analisar somente a responsabilidade por imputação legal ou de terceiros, contida nos artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional, isto porque, segundo Murta esta responsabilidade “[...] deve ser examinada diante do inadimplemento da obrigação principal e diante da impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.” (MURTA, 2001, p. 73)

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

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

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;

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966).

Diante do artigo 134, percebe-se que o Código Tributário Nacional disciplina as hipóteses de responsabilidade de terceiros, que surge nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Nesses casos, o fisco poderá redirecionar a execução contra o terceiro

responsável, quando o contribuinte ficar impossibilitado de garantir a execução fiscal. O terceiro, solidariamente, terá que cumprir tal obrigação tributária, por isso tal modalidade é chamada de solidariedade subsidiária. O terceiro entrará no lugar do contribuinte, mas este continua figurando na relação jurídica, ou seja, a Fazenda Pública poderá colocar ambos no polo passivo da demanda (TORRES, 2004).

A respeito do artigo 135, do Código Tributário Nacional, percebe-se grande divergência doutrinária e jurisprudencial quanto a sua interpretação, apesar de já se tratar de matéria pacificada no Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 23.03.2009, no sentido de que o “[...] mero inadimplemento não constitui infração tributária que justifique o enquadramento do sócio administrador na forma do art. 135, III, do CTN.” É o que repete a súmula 430 da mesma corte. (CARNEIRO, 2012).

Harada define a quem se refere o artigo 135 do CTN:

O art. 135 dispõe sobre a responsabilidade pessoal do agente no que tange às obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, relativamente às pessoas enumeradas no artigo anterior (inciso I), aos mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). (HARADA, 2012, p. 521).

Uma das controvérsias está ligada a palavra “pessoalmente” empregada no *caput* do dispositivo. A dúvida está na alternativa de a pessoalidade assumir um caráter de solidariedade com a sociedade ou de subsidiariedade. Pode-se extrair, dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, que existem quatro entendimentos na esfera tributária, quais sejam:

Temos, assim, um primeiro entendimento [sustentado por Bernardo Ribeiro de Moraes e Luciano Amaro], que seria no sentido de que a responsabilidade pessoal seria exclusiva das pessoas elencadas no art. 135 do CTN. Nesse sentido, se o sócio agiu com excesso de poderes, apenas o patrimônio deste deve se sujeitar à satisfação do crédito tributário. Em uma segunda posição [sustentada por Ricardo Lobo Torres e pela jurisprudência], a responsabilidade é solidária entre a pessoa jurídica e a pessoa física. A responsabilidade do art. 135 não exclui da responsabilidade da pessoa jurídica, daí admitir-se que a pessoa jurídica tinha direito a ação de regresso em face do responsável. Por um terceiro entendimento, que prevalece na jurisprudência, só vai haver responsabilidade exclusiva se a sociedade não auferiu vantagem com a infração, caso contrário ela será solidária. Por fim, há um quarto entendimento [sustentado por Luiz Emygdio da Rosa Junior], que classifica a presente hipótese como sendo de substituição tributária. (CARNEIRO, 2012, p.555).

Diniz acrescenta que, por mais que haja a discussão da responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no inciso do dispositivo em enfoque, não se pode deixar de observar a necessidade de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração da lei, do contrato social ou dos estatutos. Sem esses requisitos, que revelam conduta dolosa e, grande parte das vezes, ilícita, não se pode invocar a responsabilização pessoal (DINIZ, 2003).

Expostos os aspectos conceituais sobre a responsabilidade tributária, passa-se a análise da obrigação tributária e do sujeito passivo dessa obrigação.

2.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU SUJEITO PASSIVO

O Código Tributário Nacional prevê, sobre a obrigação tributária, em seu artigo 113, que este instituto pode se dividir em obrigação principal ou obrigação acessória. Os parágrafos primeiro e segundo deste mesmo dispositivo, por sua vez, explicam que a obrigação principal é aquela que nasce com o fato gerador, tendo o pagamento de tributo ou penalidade como seus objetos, extinguindo-se com o crédito dela decorrente; Já a obrigação acessória decorre da própria lei, tendo as prestações, positivas ou negativas, atinentes à arrecadação ou fiscalização dos tributos (BRASIL, 1966).

Segundo Harada a obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica, pois afirma que ambas têm como requisitos: causa, sujeitos e objeto. Define-se a primeira obrigação como espécie, pois peculiaridades inerentes a ela conferem-lhe autonomia (HARADA, 2012). Uma dessas peculiaridades pode ser observada no requisito “causa”, que invariavelmente a espécie tributária resultará da lei, ou seja, é sempre *ex lege*, e não da convergência de vontades que é a “causa” do gênero de natureza civil.

Embora existam autores que não concordam e digam que há diferença total entre uma obrigação e outra, o entendimento majoritário dos doutrinadores é de que há identidade estrutural entre o gênero e a espécie, e que as diferenças entre ambas resultam das funções distintas que têm (MARTINS, 2008).

Segundo esta corrente, Jardim conceitua:

Obrigação tributária ou relação jurídica tributária é o liame abstrato pelo qual uma pessoa, denominada sujeito ativo, o Estado, ou quem lhe fizer as

vezes, fica cometida do direito subjetivo de exigir de outro sujeito, nomeado sujeito passivo, designado comumente contribuinte, uma prestação de índole tributária. (JARDIM, 2009, p. 256).

Carneiro, de forma bastante simplificada, explica que “[...] a obrigação tributária é a relação jurídica existente entre a Fazenda Pública (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), que nasce com a ocorrência do fato gerador” (CARNEIRO, 2012, p. 484). Ele conclui que “[...] a obrigação tributária é o vínculo através do qual o Estado (sujeito ativo da obrigação tributária) pode exigir do particular (sujeito passivo) uma prestação tributária (principal ou acessória).” (CARNEIRO, 2012, p. 499).

De acordo com os ensinamentos de Bartine prestação tributária principal é a obrigação de se levar dinheiro aos cofres públicos, quando o sujeito ativo realizar o pagamento de um tributo ou de uma penalidade pecuniária. Já prestações tributárias acessórias, são deveres administrativos que o sujeito passivo deve realizar (BARTINE, 2014).

Conforme os requisitos assinalados anteriormente como identidade de obrigação (causa, sujeitos e objeto), Sousa traz que “[...] obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas na lei tributária (causa da obrigação)”. (SOUSA, 1975, apud CASTRO, 2008, p. 58).

Toda obrigação tributária terá a causa definida em lei, um objeto (prestação tributária principal ou acessória) e sujeitos ativo e passivo. Como sujeito ativo tem-se o Fisco, que no Brasil configura-se como União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (MARTINS, 2008).

Com relação ao sujeito passivo os artigos encontrados no Capítulo IV, do Título II, do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, preveem:

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.

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

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares,

relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (BRASIL, 1966).

Nos termos do artigo citado acima, sujeito passivo é a pessoa determinada pela lei como devedora de uma prestação tributária e pode dividir-se em contribuinte ou responsável (BARTINE, 2014). Contribuinte será aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. O responsável, por sua vez, conforme já estudado, é a pessoa que, por disposição de lei, ocupa o polo passivo, mesmo sem praticar o fato gerador, mas que com este constitua um vínculo, um nexo de causalidade (MARTINS, 2008).

Segundo Jardim “[...] sujeito passivo da obrigação acessória, consoante o Código Tributário Nacional, é a pessoa instada a cumprir o dever jurídico consistente em prestações positivas ou negativas, relacionadas com a arrecadação e a fiscalização de tributos” (JARDIM, 2009, p. 270). Bartine acrescenta que “[...] poderá ser qualquer pessoa, seja contribuinte ou não, responsável ou não, bastando que haja previsão, na legislação tributária, de que esteja obrigado a fazer, não fazer ou tolerar em benefício da atividade tributária.” (BARTINE, 2014, p. 200).

Analisando o último dispositivo, Carneiro lembra que:

O artigo 123 do CTN traz uma regra especial que difere da ideia de autonomia da vontade do Direito Civil, em especial quanto às convenções particulares, que não podem ser opostas contra a Fazenda Pública com o objetivo de modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Significa que as convenções entre as partes não podem alterar o sujeito passivo da obrigação tributária. (CARNEIRO, 2012, p. 521).

Em outras palavras, entende-se que não pode modificar a determinação legal o que foi convencionado entre particulares, em contrato ou demais convenções particulares, pois produzem efeitos apenas entre as partes e não perante o Fisco (BARTINE, 2014).

Por fim, conforme Carvalho, sujeito passivo da relação jurídico tributária é pessoa física ou jurídica, privada ou pública, contribuinte ou responsável, de quem se exige a prestação da obrigação tributária, com previsão na legislação tributária (CARVALHO, 2012).

Delimitada a obrigação tributária e o seu sujeito passivo, passa-se a verificar a possibilidade de responsabilização dos sócios de sociedades limitadas pelo débito

que originalmente seria da sociedade.

2.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO DA SOCIEDADE LTDA

A responsabilidade do sócio de uma sociedade limitada, pelas obrigações sociais, conforme disciplina o artigo 1.052, do Código Civil de 2002, em regra, limita-se ao valor de sua quota parte do capital social, devidamente integralizada. No entanto, ele passa a ter responsabilidade solidária quando não integralizada a totalidade do capital social, ou seja, todos os sócios podem ser chamados a responder pelo capital não integralizado por um deles (BRASIL, 2002).

Além disso, conforme o artigo 1.024, do Código Civil de 2002, “[...] os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais” (BRASIL, 2002). Atende-se assim a regra da subsidiariedade. Da mesma forma, o artigo 596, do Código de Processo Civil traz que “[...] os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade” (BRASIL, 1973).

Percebe-se que há muitas controvérsias quanto à limitação da responsabilidade do sócio. Entretanto, como destacado na jurisprudência a seguir, uma vez integralizado o capital social, os sócios não respondem pela dívida da sociedade limitada. Entretanto, ele responderá nos casos expressamente previstos em lei, ou quando praticar ato com excesso de poderes ou infração a lei:

APELAÇÃO CÍVEL. AGRAVO RETIDO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PROVA TESTEMUNHAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. REDIRECIONAMENTO DEFERIDO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO. INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA. RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DOS SÓCIOS. LEGITIMIDADE PASSIVA. PRESSUPOSTOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435 DO STJ. PEQUENA PROPRIEDADE RURAL. PENHORA. PROPRIEDADE TRABALHADA PELA FAMÍLIA. PREENCHIMENTO DO SUPORTE FÁTICO DO ART. 649, VII, DO CPC. Afigura-se correta a decisão que indefere o pedido de produção de prova testemunhal, formulado no curso dos embargos à execução fiscal, quando a parte embargante não requereu a produção da prova na petição inicial dos embargos, nem juntou o rol de testemunhas, consoante exige a regra do art. 16, §2º. da Lei 6.830/80. [...] O fato de ter sido proferida decisão interlocutória, no bojo da execução fiscal, deferindo o redirecionamento contra os sócios, não impede a discussão da matéria pela via dos embargos, na medida em que os sócios, até então estranhos ao

feito, sequer participaram da referida decisão e tiveram a oportunidade de contra ela se insurgirem. Afastada a preliminar de coisa julgada e preclusão. **A desconsideração da personalidade jurídica, a fim de atingir o patrimônio dos sócios para a satisfação de créditos fiscais, pressupõe mais que o mero inadimplemento da obrigação, sendo necessária a comprovação do exercício de atos de administração com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.** A jurisprudência é pacífica no sentido de que 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, constituindo-se a dissolução irregular da sociedade hipótese de redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos sócios. Nos termos do verbete da Súmula 435 do STJ, presume-se a dissolução irregular da empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes. Situação que impõe ao executado o ônus de comprovar a dissolução regular da sociedade empresária. [...] NEGADO PROVIMENTO AO AGRAVO RETIDO E AO RECURSO DE APELAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, BEM COMO PROVIDO O RECURSO DE APELAÇÃO (RIO GRANDE DO SUL, Apelação cível 70056741689, 2014).

Quanto à natureza da sociedade limitada, é entendimento majoritário de que este tipo societário tem caráter híbrido, ou seja, possui características de sociedade de pessoas e de sociedade de capital. Assim, quanto a obrigações fiscais, por força do artigo 134, VII, do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilização de sócios de sociedades de pessoas, esse conceito não se enquadra a sociedade limitada (ABRÃO, 2005; ALMEIDA, 2008; GAINO, 2012).

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. REDIRECIONAMENTO. FALÊNCIA. O inadimplemento do ICMS não declarado em GIA pelo contribuinte não atrai, por si só, a responsabilidade do sócio administrador pelos débitos da sociedade devedora, sendo indispensável a prova da prática de ato com excesso de poderes ou de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, ainda mais no caso de extinção em processo falimentar. Art. 135 do CTN. Negado seguimento ao recurso. (RIO GRANDE DO SUL, Apelação Cível Nº 70067435099, 2015).

Assim, o sócio não administrador, ou seja, sem função de gerência, não responderá por dívida tributária contraída pela sociedade limitada. Conseqüentemente, não respondendo pelas dívidas da empresa, o sócio não terá seus bens constrictos em processo de execução fiscal movido contra a pessoa jurídica. Isto porque, a responsabilidade do sócio está vinculada com a integralização do capital social. Dessa forma, tendo sua cota parte integralizada, não terá responsabilidade. Entretanto, não integralizando sua parte, sua responsabilidade passa ser solidária e ilimitada (DINIZ, 2003).

Entendida a responsabilidade tributária do sócio da sociedade limitada,

passa-se a verificar a responsabilidade tributária do administrador deste tipo societário.

2.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LTDA

Como o presente estudo tem o escopo de prever as possibilidades do redirecionamento do polo passivo em ação de execução fiscal contra empresa de sociedade limitada, passa-se a analisar agora a responsabilidade tributária dos administradores neste tipo societário.

Quando o diretor agir com excesso de poderes ou em desconformidade com a lei, com o contrato social ou com os estatutos, será pessoalmente responsável pelas obrigações da sociedade limitada, conforme dispõe o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, *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. (BRASIL, 1966).

Coelho conclui da leitura deste dispositivo que:

[...] nem sempre o administrador pode ser responsabilizado por obrigação tributária da sociedade limitada. A referência a atos, em suma, ilícitos e irregulares, no delimitar a imputação de responsabilidade tributária, afasta a possibilidade de o fisco exigir dele as dívidas da pessoa jurídica, quando incorridas [sic] ilicitudes ou irregularidades na gestão social. [...] O art. 135, III, do CTN deve ser interpretado no sentido de imputar ao administrador a responsabilidade pelas obrigações tributárias da sociedade limitada em caso de sonegação, mas não no de inadimplemento. (COELHO, 2012, 478-479, grifo do autor).

No mesmo sentido, ensina Gaino que esta responsabilidade imposta pelo Código Tributário Nacional é direcionada ao sócio que ostente a qualidade de diretor, gerente ou representante da empresa, e não pela condição puramente de sócio (GAINO, 2012). Além disso, é claro que somente atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto que ensejarão a responsabilidade pelo crédito tributário. Dessa forma a responsabilidade será pessoal daquele que ostente tal qualidade.

Para responsabilizar o terceiro em questão, é necessário verificar os requisitos elencados no caput do dispositivo (atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto), pois sem esses elementos que caracterizam conduta dolosa e, parte das vezes, ilícita, não há de se falar em responsabilização pessoal. Interpretando o dispositivo legal, a doutrina majoritária estabeleceu que os requisitos tratam de ilícitos deliberados, arquitetados de forma a serem marcados pelo elemento subjetivo doloso.

Assim, o simples inadimplemento do tributo, ou seja, o mero descumprimento culposo da obrigação tributária, não ensejará a responsabilização do administrador, fazendo incidir tão somente o artigo 134, do Código Tributário Nacional, que não poderá ser aplicado nos casos de sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Ainda, quando responsabilizado por crédito tributário e inscrito em dívida ativa, a prova da regularidade dos atos de gestão é ônus do demandado, e não do fisco (COELHO, 2012; DINIZ, 2003).

No mesmo sentido, Gaino discorre sobre a natureza da responsabilidade do administrador:

Trata-se, pois, de responsabilidade de natureza subjetiva. Sua caracterização depende do elemento subjetivo da culpa (em sentido amplo, compreensivo do dolo). A imputação da responsabilidade ao terceiro deriva, portanto da presença de provas diretas ou indiretas (indícios) quanto a ter ele agido maliciosamente, com o propósito de prejudicar o fisco ou, ao menos, com a previsão de que, ao praticar o ato significativo de excesso de poderes, de infração de lei ou do contrato social, poderia tornar a sociedade inadimplente com respeito às obrigações tributárias. A simples falta de pagamento dos tributos não constitui causa de responsabilidade. (GAINO, 2012, p. 62-63).

Destaca-se que este também é o entendimento jurisprudencial da Corte Superior:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE.
[...] A SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO CONFIGURA, POR SI SÓ, NEM EM TESE, CIRCUNSTÂNCIA QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO, PREVISTA NO ART. 135 DO CTN. [...] 5. Concluiu o acórdão recorrido que: a princípio, pode-se dizer que houve infração à lei na conduta do administrador - uma vez que houve o recebimento do imposto pago pelo consumidor e ilegal omissão no recolhimento aos cofres Fazenda - portanto, alcançando a ele a responsabilidade tributária. (...). Em se cuidando, no

caso, de débito relativo a ICMS, é de se presumir que os gerentes da empresa, embora tenham recebido dos consumidores finais esse imposto, nas operações realizadas, retardaram o recolhimento aos cofres da Fazenda, com evidente infração à lei, portanto a sonegação de tributo constitui crime tipificado em legislação específica. 6. Dest'arte, a falta de pagamento de tributo não se confunde com o crime de sonegação fiscal, que exige outros pressupostos. 7. Sobre referido tema, esta Corte, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 23.03.2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, pacificou o entendimento no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EResp 374.139/RS, 1a. Seção, DJ de 28.02.2005) [...] (BRASIL, 2015).

É idêntico o entendimento do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO AO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA EXECUTADA. MANUTENÇÃO DA DECISÃO. Inexitosa a tentativa de citação da executada pelo correio, e nada obstante o motivo para devolução da CARTA-AR ("MUDOU-SE"), de logo o Estado enveredou pela CITAÇÃO EDITAL, sem esgotar tentativas de localização da Devedora, ou requerer a citação por Oficial de Justiça, esta sabidamente a mais punctual e com maiores possibilidades de sucesso. Mais, deliberadamente não incluiu entre as peças a compor o instrumento a que se refere à d. decisão agravada, dando conta da existência de bens da devedora, passíveis de penhora, motivo outro para não autorizar o redirecionamento da execução aos sócios. Agravo desprovido. Unânime. (Agravo de Instrumento Nº 70051070472, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 10/07/2013) (RIO GRANDE DO SUL, Agravo de Instrumento: 70051070472 RS, 2013).

Outro entendimento que resulta na responsabilidade do administrador de empresa de sociedade limitada, esposada pelos tribunais estaduais e superiores, é sobre a dissolução irregular da sociedade. Caracteriza-se, a dissolução irregular da sociedade, pelo encerramento da atividade empresarial sem a baixa nos órgãos competentes, implicando, assim, a responsabilidade dos administradores pelas dívidas inadimplidas. Nesse sentido, a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça traz: "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." (TEIXEIRA, 2015).

Nesse sentido os julgados do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA.

POSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 83 E 435 DO STJ. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. [...] 2. Nos termos da jurisprudência do STJ, o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. 3. Nos termos dos precedentes desta Corte, "a certidão emitida pelo Oficial de Justiça, atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o Redirecionamento da execução para o sócio-gerente, de acordo com a Súmula 435/STJ" (AgRg no REsp 1.289.471/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/2/2012, DJe 12/4/2012). Incidência das Súmulas 83 e 435/STJ. 4. Tendo o Tribunal de origem, com análise do contexto fático dos autos, entendido que há indícios de dissolução irregular apta a ensejar o redirecionamento do pleito executivo, entendimento diverso demandaria a análise das provas dos autos, impossível nesta Corte, ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido [...]. (BRASIL, 2014).

De forma a sintetizar todos os requisitos ensejadores da responsabilidade do administrador da sociedade limitada, a Ministra Eliana Calmon, em seu voto, no julgamento do Recurso Especial n. 662.379, colocou a posição do Superior Tribunal de Justiça da seguinte forma:

Sobre o tema da responsabilidade do sócio, estabeleceu algumas premissas para bem interpretar-se os arts. 134 e 135 do CTN, dos quais destacamos: a) o redirecionamento da execução pressupõe o desaparecimento da pessoa jurídica, ou a total ausência de patrimônio que possibilite garantir a dívida fiscal; b) a imputação de responsabilidade pessoal ao sócio não é objetiva, devendo ser demonstrada a conduta culposa ou dolosa do sócio gerente, para só assim ser possível atribuir-lhe pessoalmente a responsabilidade; c) a prova do agir doloso ou culposo do sócio é ônus do exequente. (BRASIL, 2004).

Ademais, tendo por base que a responsabilidade do administrador é uma responsabilidade tributária por transferência, sendo que esta ocorrerá quando a obrigação tributária, depois de ter o contribuinte realizado o fato gerador, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente, que nesse caso seria o terceiro elencado no artigo 135, III, do Código tributário Nacional, é outra hipótese que acarreta grande discussão perante advogados e procuradores (JARDIM, 2009).

Isto porque, a dificuldade se dá em estabelecer se a responsabilidade recai na pessoa que praticava atos de gerência à época do fato gerador e/ou a responsabilidade recai sobre aquele que praticava a administração da sociedade a época da dissolução irregular, conforme julgados recentes do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. A CORTE DE ORIGEM AFIRMOU QUE A EXEQUENTE NÃO COMPROVOU QUE O SÓCIO CONTRA O QUAL SE PRETENDE REDIRECIONAR A EXECUÇÃO FISCAL EXERCIA O CARGO DE GERÊNCIA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO, O QUE AFASTA O REDIRECIONAMENTO PRETENDIDO. PRECEDENTE: RESP. 1.217.467/RS, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 03.02.2011. [...] 1. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. 2. Porém, para o redirecionamento da execução fiscal é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar tenha exercido a função de gerência, no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da empresa executada. Precedente: REsp. 1.217.467/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 03.02.2011. [...] (BRASIL, 2015).

Ainda, traz o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO RETIDO. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL. O Juiz é o destinatário da prova e a ele incumbe decidir sobre a necessidade ou não de sua produção. Inteligência do artigo 130 do CPC. Precedentes. [...] o entendimento recente, tanto na Primeira quanto na Segunda Turma do STJ, é no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal deve ser promovido antes de escoado o período de cinco anos contados da citação da empresa. Caso em que a citação da empresa devedora tributária originária foi realizada em 12.06.2000 e o pedido de redirecionamento da execução fiscal foi deferido em 14.09.2004, ou seja, antes de implementado o lustro prescricional. - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. HIPÓTESE NÃO CONFIGURADA. A responsabilização do sócio, pela aplicação do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional depende da existência de sentença penal transitada em julgado com condenação por crime falimentar, não bastando sequer o mero ajuizamento de ação do tipo. Tal ratio decidendi visa a evitar o redirecionamento prematuro da pretensão executória quando existentes meros indícios da ocorrência do crime falimentar, sem condicionar, todavia, a responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica à efetiva imposição de sanção penal. Tratando-se o juízo cível de instância diversa e independente, nele não repercutem eventuais causas de extinção da punibilidade ou medidas despenalizadoras, tais como a prescrição ou a sursis. Caso em que os elementos disponíveis não se prestam a autorizar o redirecionamento da cobrança do crédito fiscal em face dos sócios/representantes da devedora originária, sobretudo à luz dos critérios estabelecidos pela jurisprudência do STJ e do TJRS. [...] Afastada a responsabilização pessoal dos sócios. Redimensionamento dos ônus sucumbenciais. NEGADO SEGUIMENTO AO AGRAVO RETIDO. APELO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação Cível Nº 70023434939, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 21/05/2015). (RIO GRANDE DO SUL, Apelação Cível: 70023434939, 2015).

Elencados os aspectos conceituais sobre responsabilidade tributária,

obrigação tributária, sujeito passivo e explanadas as responsabilidades tributárias do sócio e do administrador de empresas de sociedade limitada, passa-se, no terceiro capítulo, a análise mais detalhada sobre a Execução Fiscal.

3 A EXECUÇÃO FISCAL

Para se alcançar o objetivo principal deste trabalho, que é analisar a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra sócios e administradores da sociedade limitada, ou seja, situações em que esses sócios possam ter seus bens executados em ação de execução fiscal contra a pessoa jurídica, através do redirecionamento do polo passivo, torna-se imprescindível o estudo apurado do procedimento da execução fiscal.

Por essa razão estuda-se, a seguir, os aspectos gerais, o procedimento legal, e os sujeitos passivos da execução, para delimitar, ao final, as hipóteses de redirecionamento e a inclusão dos corresponsáveis na certidão de dívida ativa.

3.1 ASPECTOS GERAIS

Para a cobrança de tributos não pagos, a Fazenda Pública dispõe de duas possibilidades: cobrança administrativa ou cobrança judicial. A via administrativa é considerada a cobrança amigável, já a judicial traduz-se na ação de execução fiscal (CREPALDI; CREPALDI, 2011).

O processo de Execução Fiscal, disciplinado pela Lei 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, possui a mesma sistemática da execução prevista no Código de Processo Civil. Mais especificamente, autores consideram a execução fiscal como uma espécie de execução por quantia certa de título extrajudicial. Dessa forma, busca-se o adimplemento do direito já acertado, ou seja, a satisfação do título executivo, que nesse caso é a Certidão de Dívida Ativa (CDA) (SEGUNDO, 2014; THEODORO JÚNIOR, 2013).

O patrimônio do devedor é a garantia genérica de seus credores [...]. Ao assumir uma obrigação, o devedor contrai para si uma dívida e para seu patrimônio uma responsabilidade.

A dívida é normalmente satisfeita pelo cumprimento voluntário da obrigação pelo devedor. A responsabilidade patrimonial atua no caso de inadimplemento, sujeitando os bens do devedor à execução forçada, que se opera através do processo judicial. (THEODORO JUNIOR, 2013, p. 269).

A finalidade deste tipo de execução tem por objeto a satisfação do direito do credor, expropriando os bens do devedor. Diz-se que a execução por quantia certa é

complexa, porque os bens expropriados, ou bens “meio”, teriam que se converter em pecúnia, ou bem “fim”, atingindo, assim, sua finalidade. Isto se dá quando se aliena o bem penhorado (bem “meio”) e o produto deste (bem “fim”) é entregue ao credor, satisfazendo, assim, a obrigação do devedor (DESTEFENNI, 2010).

Souza traz o conceito de Execução Fiscal da seguinte maneira:

A execução fiscal é a modalidade especial de execução por quantia certa movida pela Fazenda Pública, para a cobrança judicial forçada das respectivas dívidas ativas. A execução fiscal é a única fundada em título extrajudicial constituído pelo próprio exequente, unilateralmente. (SOUZA, 2013, p. 240).

A Fazenda Pública, representada pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações públicas, pode ocupar o polo passivo ou o polo ativo desta modalidade de execução. Quando credora for, ou seja, ocupar o polo ativo, promoverá a ação de execução fiscal, regulada pela lei 6.830/80 e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil (DESTEFENNI, 2010).

O título extrajudicial que dará ensejo à execução fiscal, mais propriamente a certidão de dívida ativa, é constituído pelo próprio exequente, unilateralmente, pois, de acordo com o princípio da autoexecutoriedade, o ente público, através de atos administrativos vinculados, define o crédito, independentemente da vontade do sujeito passivo (RODRIGUES, 2002).

Desse modo, a execução judicial, a que alude o art. 1º, e que vai denominada de execução fiscal nos arts. 4º, 12, 25 e 26 da lei que comentamos [Lei 6.830/80], é a execução singular por quantia certa, com base em título executivo extrajudicial, constituído pela certidão de dívida ativa regularmente inscrita, de caráter expropriatório, que se realiza no interesse da Fazenda Pública, como tal compreendida a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias. (PACHECO, 2009, p. 10).

Explicitado a execução fiscal em seus moldes gerais, passa-se a compreender o procedimento legal da Lei 6.830/80, a Lei de Execução Fiscal.

3.2 O PROCEDIMENTO LEGAL E O SUJEITO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL

A ação executiva fiscal passou a ser disciplinada pelo Decreto-Lei 960 de 1938, visto que nessa época ainda não existiam leis dispendo sobre normas gerais

de direito financeiro ou tributário e não existiam leis processuais, já que o primeiro Código de Processo Civil brasileiro foi promulgado em 1939. Depois, entre os anos de 1964 até 1980, quando já vigoravam no país o Código de Processo Civil, o Código Tributário Nacional e a Lei 4.320/64 (que trata sobre normas gerais do direito financeiro), eram estas as leis que disciplinavam as normas relativas a cobrança da dívida fiscal. Em 1980 passa a vigorar a Lei 6.830, que disciplina sobre o processo de execução para cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública. Trata-se de uma lei autônoma e especial, de caráter principalmente processual, mas não deixando de abarcar normas de natureza material (RODRIGUES, 2002).

A referida lei partilha de princípios e normas genéricas do Código processual vigente, que é aplicado subsidiariamente. Razão, pela qual a lei em comento sofre críticas e sérias resistências, devido a existência de pelo menos dois graves defeitos fundamentais. O primeiro, reza sobre ser a lei uma descodificação de um procedimento já existente (Código de Processo Civil), com disposições mais do que suficientes para resolver os conflitos nesta seara, sendo, assim, um retrocesso. O segundo defeito seria a instituição injustificável de privilégios exagerados para a Fazenda Pública, afrontando o princípio da isonomia (THEODORO JÚNIOR, 2007).

Ademais, a crítica se dá pelo costume arraigado de prever em cada problema, motivo para criação de uma nova lei, contrariando a boa técnica legislativa, pois, de acordo com Flaks (1981, apud RODRIGUES, 2002):

Recomenda a boa técnica legislativa que se evite a dispersão de textos versando um mesmo tema, dispersão essa que fatalmente conduz a leis contraditórias, levando o intérprete a dúvidas ou perplexidades. Agrava o problema o vício do legislador de não indicar expressamente os dispositivos revogados pela lei nova, limitando-se à cediça e inócua fórmula de declarar que 'ficam revogadas as disposições em contrário'. Disso se deu conta a própria Administração, que repetidamente prometeu codificar textos legais esparsos, quando menos os que disciplinam relações jurídicas de maior frequência no intercâmbio social.

A Lei de Execução Fiscal, apesar de já contar com título executivo extrajudicial, presumido de certeza, liquidez e exigibilidade, foi imposta com o objetivo de agilizar a execução judicial da dívida ativa. A intenção era igualar o Estado ao contribuinte, aplicando-se o princípio Aristotélico, ou seja, estabelecer a igualdade, tratando desigualmente os desiguais. Assim, foi conferido ao fisco privilégios e prerrogativas ímpares, a fim de que os excessos de processos para

acompanhar, os prazos para cumprir, bem como os créditos para adimplir não o prejudicassem, diminuindo a disparidade entre os sujeitos (PORTO, 2005).

Como bem preleciona Theodor Júnior, trata-se de uma legislação executiva abrangente, por compreender a cobrança de toda a dívida ativa, tributária ou não (THEODORO JÚNIOR, 2007). Entretanto, o procedimento não alcançará o crédito que não seja líquido ou certo. Isto porque, conforme artigo 586, do Código de Processo Civil, de 1973, a certeza, liquidez e exigibilidade presentes no título executivo, são requisitos indispensáveis de qualquer execução. Dessa forma, dizemos que: “o título é certo quando não há dúvida acerca da sua existência; líquido, quando inexistente suspeita concernente ao seu objeto; e exigível, quando não se levantam objeções sobre sua atualidade.” (ASSIS, 2008, p. 149).

Para existir a execução, a dívida ativa deve, necessariamente, estar inscrita, pois é a inscrição que atribui exequibilidade ao crédito fazendário, nascendo, assim, o título executivo. Em outras palavras, dívida ativa regularmente inscrita é aquela que, por meio do devido processo administrativo, foi objeto de constituição definitiva (RIBEIRO, 2002; SILVA, 2008).

De forma bastante didática, extrai-se o conceito e os elementos da dívida ativa das palavras do Ministro José Augusto Delgado (apud PORTO, 2005):

A dívida ativa surge todas as vezes que a Fazenda Pública se envolve numa relação jurídica de direito público ou de direito privado e que se situe em posição de credora, desde que a obrigação não seja cumprida no vencimento. No particular, o conceito de direito vencido que a Fazenda Pública pode juridicamente exigir a qualquer título. A expressão crédito vencido é identificadora da posição de nossos tribunais e da doutrina que entendem só existir dívida ativa quando se constata crédito vencido e não liquidado. [...] elementos que devem estar presentes: (a) dívida que tenha se originado de crédito tributário constituído através de processo administrativo ou judicial definitivamente decidido, isto é, com o trânsito em julgado por haver esgotado o prazo fixado para o cumprimento da obrigação ou por haver sido atingido pela preempção; (b) a dívida ativa severa se refere a cobrança de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e multas fiscais; (c) a inscrição em registro próprio, isto é, em livro especificamente destinado a esse fim na repartição competente, transformando-a em líquida e certa; (d) a não exigência de que seja aguardado o início do exercício financeiro subsequente para que se possa fazer a inscrição da dívida.

Como da inscrição nasce o título executivo, nasce, então, a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Nesse contexto, terá a Fazenda Pública o prazo prescricional de 5 anos, contados da constituição definitiva do crédito, para ajuizar a execução fiscal.

Esta será proposta mediante petição inicial, devendo indicar o juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação, como dispõe o art. 6º, da Lei de Execução Fiscal (CREPALDI; CREPALDI, 2011; SOUZA, 2013).

Ato contínuo deverá o juiz indeferir a petição inicial, quando for inepta ou a pretensão executiva já estiver prescrita; ou deverá o juiz deferir a petição inicial, quando apta, determinando, assim, a citação do executado, para, no prazo de 5 dias, pagar a dívida ou garantir o juízo (ASSIS, 2008).

Ensina Harada que, citado o executado, mas não ocorrendo o pagamento ou a garantia da execução, o Oficial de Justiça procederá a restrição de bens penhoráveis do devedor (HARADA, 2012). Intimado da penhora, receberá o termo ou auto de penhora que deverá conter: “[...] a indicação do dia, mês, ano e lugar em que foi realizada; o nome do executado e de seu cônjuge, se o tiver, por objeto apreensão de bens imóveis; a descrição dos bens penhorados, com os seus característicos, e, também, a avaliação daqueles.” (PACHECO, 2009).

Garantido o juízo, pode o executado opor embargos à execução fiscal, alegando toda matéria útil à defesa, no prazo de 30 dias, contados do depósito, da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora. Por ter natureza de ação incidental, serão opostos perante o mesmo juízo da execução (DESTEFENNI, 2010).

Conforme o artigo 18 da Lei n. 6.830/80, caso não sejam oferecidos embargos, antes de designar hasta pública, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução, quando surgir a necessidade de ampliação, redução ou substituição da penhora (THEODORO JÚNIOR, 2007).

A seguir, ocorre a alienação dos bens, tanto imóveis quanto móveis, em leilão público, em local público designado pelo juiz. Para tanto, antes de tal ato, faz-se necessária a afixação de edital contendo a descrição do bem penhorado com todas as suas características, o valor do bem, o lugar em que está o bem, o dia e data da hasta pública e a menção de existência de ônus sobre o bem (PORTO, 2005).

Vale explicar aqui, a diferença dos atos expropriatórios, segundo Destefenni:

Se não houve a penhora em dinheiro, mas, sobre outro bem, há necessidade de transformar esse bem penhorado (bem meio) em dinheiro (bem fim). Tal transformação faz-se por um procedimento público denominado hasta pública. Assim, efetivada a penhora, avaliado o bem penhorado, o próximo passo é a alienação do (s) bem (ns).

Denomina-se arrematação a aquisição do bem no procedimento público de alienação realizado pelo Poder Judiciário.

A arrematação não é a única forma de satisfação do credor, pois na execução fiscal também pode a exequente proceder à adjudicação do bem penhorado. (DESTEFENNI, 2010, p. 398-399).

No mesmo sentido, Pacheco afirma que o bem penhorado poderá ser adjudicado, e não o bem arrestado ou o objeto de simples garantia (PACHECO, 2009). Ainda, a adjudicação poderá ocorrer antes do leilão, pelo preço da avaliação, quando decorrer o prazo sem a oposição de embargos, ou quando estes forem rejeitados por sentença; ou a adjudicação poderá ocorrer após o leilão, quando não houver licitantes, sendo nesse caso adjudicado pelo preço da avaliação, ou, quando houver licitantes, surgem duas possibilidades, a primeira se dá pelo preço da avaliação e a segunda, pelo preço da melhor oferta.

Arrematado ou adjudicado o bem, extingue-se a execução fiscal mediante sentença, com fundamento no artigo 795, do Código de Processo Civil, de 1973. A referida sentença não faz coisa julgada material (PORTO, 2005).

Por outro lado, de acordo com Theodoro Júnior, não é caso de extinção quando não encontrados bens passíveis de penhora ou a não localização do devedor para citação (THEODORO JÚNIOR, 2007). Nesses casos, o artigo 40, da Lei de Execução fiscal traz que a execução será suspensa, sendo o processo arquivado, ficando a espera do andamento processual.

Em se tratando do sujeito passivo da execução fiscal, em regra, é aquele que possui alguma relação jurídica com a Fazenda Pública, ou seja, o devedor do crédito fazendário, seja tributário ou não-tributário. Será, dessa maneira, aquele que, ao dar ensejo a dívida ativa, tem seu nome inserido em Certidão de Dívida Ativa (PORTO, 2005).

Adentrando na esfera do Direito Tributário e tendo por base o artigo 121, I, do Código Tributário Nacional, Rodrigues afirma que o sujeito passivo principal é o contribuinte (RODRIGUES, 2002). Diz-se que este, por realizar a hipótese de incidência do fato gerador de determinado tributo, figura a sujeição passiva direta ou originária. Em outras palavras, o contribuinte é “[...] aquele que tem relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador.” (RODRIGUES, 2002, p. 187).

No mesmo sentido, cabe colacionar o conceito sobre legitimidade primária da execução prevista no Código de Processo Civil, conforme aponta Destefenni:

Pode ser considerado legitimado originário ou primário o devedor, assim considerado aquele que figura no título executivo por ter participado do negócio jurídico que culminou na formação do título. Decorre essa legitimidade do fato da contração da dívida. (DESTEFENNI, 2010, p. 81).

O artigo 4º, da Lei n. 6.830/80, em seu rol taxativo, traz outros sujeitos que, juntamente com o devedor, possam ser executados, *in verbis*:

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

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

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

VI - os sucessores a qualquer título. (BRASIL, 1980).

A hipótese relacionada no artigo supracitado recebe o nome de sujeição passiva superveniente ou extraordinária. Nesse norte, o sujeito passivo, de acordo com o artigo 121, II, do Código Tributário Nacional, será o responsável tributário, por disposição expressa de lei. Assim, será chamada para adimplir a obrigação, pessoa, que não o devedor, dada a ocorrência de fato posterior à formação do crédito (PORTO, 2005).

Da mesma forma, Assis traz que a legitimidade passiva extraordinária se caracteriza na responsabilidade por transferência, disposta pelo art. 135, do Código Tributário Nacional (ASSIS, 2008). Neste caso, tendo por base o presente trabalho, de acordo com o inciso III, do artigo supracitado, será pessoalmente responsável o diretor, o gerente ou o representante de empresa de sociedade limitada, quando praticado ato com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Deve-se, aqui, suscitar a polêmica que versa a discussão sobre a responsabilização de terceiros na execução fiscal, conforme traz Theodoro Júnior:

Sendo a execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830, puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acerto de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa.

Não importa que o art. 4º da Lei 6.830 diga que a execução fiscal pode ser promovida contra outras pessoas além do devedor. O certo é que a mesma lei dispõe que a liquidez e certeza, requisito *sine qua non* da execução

forçada, só decorre da regular inscrição do débito pelo órgão competente para apurar a mesma liquidez e certeza [...]. (THEODORO JÚNIOR, 2007, p. 38-39).

Por outro lado, o STF, nos primeiros anos em que a Lei de Execução Fiscal entrou em vigência, firmou jurisprudência no sentido de que “[...] a execução fiscal pode incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que conste o nome deste na certidão da dívida ativa” (BRASIL, 1982). Dessa forma, dispõe a ementa do acórdão:

SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. EXECUÇÃO FISCAL. FIGURAS DO DEVEDOR E DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. A EXECUÇÃO FISCAL PODE INCIDIR CONTRA O DEVEDOR OU CONTRA O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, NÃO SENDO NECESSÁRIO QUE CONSTE O NOME DESTES NA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. NÃO SE APLICA A SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA O ART-134 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; INCIDE SOBRE ELA O ART-135, ITENS I E III, DO MENCIONADO DIPLOMA LEGAL, SE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RESULTA DE ATO EMANADO DE DIRETOR, GERENTE OU OUTRO SOCIO, PRATICADO COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO DA LEI, DO CONTRATO SOCIAL OU DO ESTATUTO. CONSTITUI INFRAÇÃO DA LEI E DO CONTRATO, COM A CONSEQUENTE RESPONSABILIDADE FISCAL DO SOCIO-GERENTE, O DESAPARECIMENTO DA SOCIEDADE SEM SUA PREVIA DISSOLUÇÃO LEGAL E SEM O PAGAMENTO DAS DIVIDAS TRIBUTARIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO PARA JULGAREM-SE IMPROCEDENTES OS EMBARGOS E SUBSISTENTE A PENHORA EM BEM DO SOCIO-GERENTE. (BRASIL, 1982).

No mesmo sentido, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça se posicionou no sentido de que se configura a responsabilidade depois da formação do título. Entretanto, quando não constar o nome do responsável na Certidão de Dívida Ativa, terá a Fazenda Pública o ônus de comprovar a ocorrência da responsabilidade, conforme ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. AUSÊNCIA DO NOME DO SÓCIO NA CDA. ÔNUS DA FAZENDA DE COMPROVAR OS REQUISITOS LEGAIS QUE ENSEJAM O REDIRECIONAMENTO. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE VÍCIOS NO JULGADO. INSATISFAÇÃO COM O DESLINDE DA CAUSA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA [...]. (BRASIL, 2014).

Ainda, Gaino (2012) salienta que não há necessidade de alterar a Certidão de Dívida Ativa, contendo o nome da pessoa jurídica, quando ocorre o

redirecionamento do polo passivo da demanda para o responsável tributário. Isto porque, por ser o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional espécie de responsabilidade por transferência, a inclusão do diretor da sociedade limitada dar-se-á no curso do processo, preservando, assim, o título executivo de alterações.

Sob o enfoque do presente trabalho, tendo por base a execução fiscal contra a sociedade limitada que se dissolveu irregularmente e delimitando as hipóteses de legitimação passiva, tem-se que será o administrador, o gerente ou o diretor, desse tipo societário, quando praticar atos com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, o legitimado passivo da ação, ou seja, o responsável para adimplir a obrigação (RIBEIRO, 2002).

Isto posto, passa-se, agora, a estudar as hipóteses de redirecionamento do polo passivo da execução ao administrador da sociedade limitada dissolvida irregularmente.

3.3 HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

O redirecionamento do polo passivo da execução, responsabilizando administradores, gerentes ou diretores da sociedade limitada, acontece quando a Fazenda Pública propõe ação de execução fiscal contra a pessoa jurídica e, esta, não é encontrada, muitas das vezes por ter ocorrido sua dissolução irregular. Ocorrerá este procedimento, quer constem, ou não, o nome dos responsáveis no título executivo, entretanto, ocorrerá necessariamente demonstrando a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infringindo lei, contrato social ou estatuto. Aqui, quanto à prova do dolo, será ônus do administrador, quando constar seu nome na Certidão de Dívida Ativa, por outro lado, será ônus da Fazenda Pública, quando houver redirecionamento e constar somente o nome da pessoa jurídica no título executivo (DIFINI, 2008).

De acordo com Gaino, a responsabilidade tributária do gerente da sociedade limitada, é uma responsabilidade por transferência (GAINO, 2012). É, portanto, a obrigação tributária imputada ao terceiro, que nasceu da prática do fato gerador por quem é legalmente qualificado como contribuinte.

A finalidade maior da responsabilização tributária é a pluralidade no polo passivo, garantindo que o Fisco tenha maiores chances de ver o seu crédito

adimplido. Gaiño explica o procedimento pelo qual o administrador da sociedade limitada é chamado para figurar o polo passivo:

À sociedade devedora acresce-se a pessoa de seu sócio-gerente, diretor ou administrador. O nome desse terceiro é anotado pelos serviços cartorários de distribuição, registro e autuação. Em seguida, ele é citado para pagar ou oferecer bens à penhora, prosseguindo o feito em seus trâmites regulares. Não se procede, portanto, à exclusão do nome da sociedade devedora, cuja responsabilidade não se considera excluída pela lei tributária. Pode o terceiro responsável apontar bens da sociedade que sejam suscetíveis de apreensão, pois lhe é dado exercer o benefício de ordem, devido ao caráter subsidiário de sua responsabilidade. Ausente a possibilidade de exercício desse direito, em razão da efetiva ausência de bens sociais, os atos executórios são praticados, então sobre o seu patrimônio particular, não se excluindo, porém, em caso de insuficiência desse patrimônio, a possibilidade de nova busca de bens da sociedade, para a formação de um acervo que baste à satisfação do crédito fazendário. (GAINO, 2012, p. 59-60).

Deve-se lembrar, conforme suscita Ribeiro, que o mero inadimplemento do tributo não gera a possibilidade de responsabilizar o administrador, ou seja, não se pode, nesse caso, redirecionar o polo passivo da ação (RIBEIRO, 2002). No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça pacificou a interpretação dos seus julgados em sua Súmula 430, que diz: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (BRASIL, 2010). Complementando o raciocínio, observa-se que,

[...] não é o simples deixar de cumprir ou o cumprir fora do prazo uma obrigação tributária que irá caracterizar a infração à lei, no sentido estrito da expressão. Se não estiver presente, prévia e devidamente comprovado, o elemento subjetivo *dolo, fraude, conluio, sonegação*, na conduta do administrador da pessoa jurídica, claramente voltado para o descumprimento de seus deveres sociais, em prejuízo da própria sociedade e do erário público, é impossível a invocação do art. 135, III, do CT. (RIBEIRO, 2002, P. 200-201).

Segundo traz duas possibilidades pela qual o administrador será responsável: a primeira, como traz o artigo 135, na prática de atos com excesso de poderes ou infrações à lei, ao contrato social ou ao estatuto; a segunda possibilidade se dá dissolvendo irregularmente a sociedade (SEGUNDO, 2014), como traz o entendimento já sumulado do Superior Tribunal de Justiça: “Súmula 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, 2010).

Por outro lado, a hipótese de redirecionamento do polo passivo da ação de execução fiscal é matéria de grande discussão nos Tribunais Estaduais, Federais e Tribunais Superiores no que cabe a imputabilidade da atitude dolosa, ilícita do responsável, principalmente acerca de sua temporalidade. A discussão abarca três correntes distintas: a primeira atribui responsabilidade ao terceiro que realizava gerência à época do fato gerador; a segunda reza que somente figurará no polo passivo àquele que realizava gerência à época da dissolução irregular da sociedade limitada; e a terceira corrente designa a responsabilidade ao administrador que exercia gerência à época do fato gerador, bem como à época da dissolução irregular da sociedade (BECKER, 2013).

Ao adentrar na hipótese de responsabilização do terceiro que realizava gerência à época do fato gerador, cabe explicar, sucintamente, como se dá a ocorrência do fato gerador.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, explica que fato gerador é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei. A ocorrência do fato gerador, então, segundo o artigo 113, §1º, do mesmo diploma legal, faz nascer a obrigação tributária principal. Já o fato gerador da obrigação acessória, como aduz o artigo 115, ainda do mesmo código, “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (BRASIL, 1966).

Dessa forma, como a finalidade da execução fiscal é ver adimplida a obrigação tributária que fez nascer a ação e, nesse caso, o que ensejou tal obrigação seria a ocorrência do fato gerador, o que se pode interpretar da responsabilidade prevista no artigo 135, do Código Tributário Nacional, é que o agente tenha praticado a hipótese de incidência do fato gerador de forma contrária a lei, ensejando, assim, na obrigação que lhe será imputada (MARQUEZI JÚNIOR; MICHELIN, 2013).

Almeida nesse passo, traz que “a responsabilidade do sócio-gerente está, obviamente, condicionada à contemporaneidade das obrigações fiscais e do seu gerenciamento.” (ALMEIDA, 2008, p. 139). Assim, Diniz explica que “sócio ou pessoa contratada que não mais exerçam o cargo administrativo da sociedade limitada não podem ser responsabilizados pessoalmente, por débito tributário a que não deram origem.” (DINIZ, 2003, p. 191).

Da mesma forma, Porto afirma que não há em falar de responsabilizar administrador que se desligou da sociedade em momento anterior a ocorrência do fato gerador, ou seja, quando nasceu a obrigação tributária, dando ensejo a execução fiscal (PORTO, 2005).

Visto a hipótese de redirecionamento contra o administrador da sociedade à época da ocorrência do fato gerador, passemos a visualizar a hipótese de redirecionamento ao diretor à época da dissolução irregular.

Quando o artigo 135, do Código Tributário Nacional, traz que haverá a responsabilização pessoal do terceiro pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, Gaiño explica que a dissolução irregular da sociedade pode caracterizar a prática do ato ilícito, como, por exemplo, da sonegação, quando o administrador tiver praticado tal ato (GAINO, 2012).

No mesmo sentido, Segundo afirma que:

A dissolução irregular de uma sociedade de pessoas é causa para que se atribua responsabilidade tributária aos seus sócios. Entretanto, não é possível a responsabilização do sócio que tenha se desligado da sociedade antes da dissolução irregular, levada a efeito pelos sócios remanescentes. (SEGUNDO, 2014, p. 281).

Ainda, diz Rodrigues que o encerramento ilegal das atividades da pessoa jurídica é a conduta mais corriqueira em termos de responsabilização subjetiva do administrador, levando, assim, a possibilidade de redirecionamento do polo passivo da ação de execução fiscal (RODRIGUES, 2002).

Isto posto, explica-se a seguir a hipótese de redirecionamento do polo passivo ao administrador à época do fato gerador e da dissolução irregular da sociedade limitada.

A terceira hipótese de redirecionamento, consiste na junção das duas hipóteses acima previstas. Nesse caso será duplamente responsabilizado àquele que deu causa a sonegação, bem como àquele que encerrou as atividades da sociedade limitada irregularmente. É o que afirma Becker: “o dirigente que, ciente da insolvência da empresa, opta por, posteriormente, dissolvê-la irregularmente, age com infração à lei, legitimando a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal.” (BECKER, 2013, p, 68).

Apesar de ainda não ser entendimento jurisprudencial, a Procuradoria Geral

da Fazenda, baseando-se na finalidade do instituto da responsabilidade tributária, que é a possibilidade de maior garantia de adimplemento do crédito perante a fazenda Pública, inseriu a possibilidade de uma quarta hipótese de redirecionar o polo passivo da ação de execução fiscal, responsabilizando solidariamente o administrador que ensejou o fato gerador, bem como àquele que dissolveu irregularmente a sociedade, tanto um quanto o outro. É o que prevê o artigo 2º, parágrafo único, da Portaria Interna 180/2010, *in verbis*:

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sóciosgerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários. (BRASIL, 2010).

Resta, assim, explicitado as hipóteses de redirecionamento do polo passivo da ação execução fiscal, contra sociedade limitada, caracterizada a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, segundo o art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

CONCLUSÃO

Esse estudo monográfico elegeu como objetivo analisar, com base na legislação, doutrina e jurisprudência, as hipóteses em que pode se verificar o redirecionamento da execução fiscal contra sócios e administradores das sociedades limitadas. Questionou-se, enquanto problema, a respeito das hipóteses em que pode se verificar o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios e administradores de uma sociedade limitada, para que estes paguem dívidas fiscais devidas pela sociedade

Para se chegar a resposta deste questionamento foi preciso compreender que a sociedade limitada veio para dar segurança àqueles que pretendiam constituir uma sociedade empresária, mas não o faziam por receio de ver seus patrimônios particulares constrictos se a empreitada resultasse no insucesso da empresa. Com a garantia da limitação da responsabilidade ao limite das quotas integralizadas, os sócios desse tipo empresário elegem um administrador, sócio ou não, para representar a sociedade empresária. Dessa forma, é o administrador quem fará presente as vontades da pessoa jurídica.

Para não deixar a sociedade desprotegida de ações dolosas do seu “presentante”, o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, trouxe a responsabilidade pessoal deste, quando agir com excesso de poder ou infração a lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Assim, quando a pessoa jurídica for parte legítima em ação de execução perante a Fazenda Pública e for comprovado que àquele que exercia a gerência agiu com dolo, dissolvendo o patrimônio da empresa, fazendo com que a constrição de bens pelo fisco restasse infrutífera, o administrador poderá integrar o polo passivo da ação de execução fiscal.

Confirma-se, desse modo, a primeira hipótese de estudo, que o redirecionamento da execução fiscal para os sócios e administradores da empresa executada ocorre quando se comprova a infração a lei, ao contrato social ou ao estatuto. Confirma-se também a segunda hipótese, que afirmava ser possível responsabilizar o sócio ou administrador quando a sociedade possuía o recurso para

recolhimento das obrigações fiscais, mas estes optaram por lhe dar destinação diversa, de menor relevância social.

É nesse momento que surge a grande discussão: ao analisar a sociedade limitada, em seu contrato social e todas as suas alterações, deve-se investigar o verdadeiro legitimado para ser executado, visto que, em muitos casos, quando há sonegação de tributos, também há fraude e dissolução irregular da sociedade, com o nítido objetivo de esquivar-se dos débitos gerados. Para tanto, esses administradores utilizam-se das alterações contratuais para transferirem o patrimônio da sociedade empresária para os sócios e colocam terceiro que não seja capaz de adimplir o débito como diretor da pessoa jurídica.

Nesta seara, várias correntes surgiram dando subsídios para fundamentar a escolha do administrador para figurar no polo passivo da ação de execução fiscal. Alguns dizem que deve ser àquele que gerenciava a sociedade limitada à época do fato gerador, outros são da corrente que o responsável será àquele da época da dissolução irregular, e há também o entendimento que deve figurar o administrador que, simultaneamente, estava à época do fato gerador e à época da dissolução irregular da pessoa jurídica.

Ainda é possível falar de uma quarta corrente, apesar de ainda não ser utilizada em nossos Tribunais, mas que já tomou espaço no entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda, que seria a responsabilização de administradores que estavam à época do fato gerador e/ou à época da dissolução irregular.

Quando do projeto de pesquisa do estudo aqui realizado, acreditava-se que a corrente mais plausível era a terceira, onde era chamado para figurar como executado da ação o administrador à época do fato gerador e à época da dissolução irregular da empresa, pois entendia-se que foi este quem deu ensejo ao inadimplemento dos tributos e por assim saber que estava em débito para com a Fazenda Pública, alterava o contrato social, ou dissolvia irregularmente a pessoa jurídica, com a finalidade de esquivar-se da dívida.

Entretanto, como é entendimento pacífico da doutrina, o simples inadimplemento não leva a responsabilização do diretor, sendo inaplicável neste caso tal corrente. Nesse contexto, a pesquisa levou ao entendimento de que a discussão não deve ser no sentido de escolher somente uma das correntes para ser aplicada, levando a um entendimento comum. Isto porque, justamente por ser a responsabilidade designada ao administrador de natureza subjetiva, deve-se

observar cada caso e suas peculiaridades a fim de executar àquele que agiu dolosamente.

Comprovado, então, os requisitos ensejadores do redirecionamento do polo passivo da execução fiscal, poderia ser responsabilizado o administrador, tendo por base qualquer uma das correntes, dependendo da época em que sua conduta lesou a sociedade limitada, bem como os cofres públicos. Ainda, a finalidade maior da responsabilidade tributária, que é alargar as possibilidades de ver adimplido o crédito fazendário, estaria devidamente cumprida.

Nesse sentido, o trabalho, além de trazer mais conhecimentos para a pesquisadora, se configura em objeto de auxílio para outros acadêmicos, para estudiosos da área e para a comunidade em geral, em virtude de possuir um fim didático e informativo, para esclarecer a respeito da solução mais adequada para um problema que preocupa os empresários e os agentes econômicos. Além disso, o estudo sobre essa temática não é exaustivo, permitindo maior aprofundamento do tema em novo grau de estudos.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Nelson. **Sociedades limitadas**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais: direito de empresa**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- BARTINE, Caio. **Coleção elementos do direito**. v. 3. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- BECKER, Bruna. **O redirecionamento da execução fiscal com fundamento na dissolução irregular da sociedade empresária: aspectos da responsabilidade tributária do sócio gerente**. 2013. 78 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. Cap. 33. Disponível em:
<<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/77944/000897084.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 03 de março 2017.
- BORGES, João Eunápio. **Curso de direito comercial terrestre**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.
- BRASIL. **Decreto nº 3.708 de 10 de janeiro de 1919**. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL3708.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.
- BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.
- 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. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 06 jun. 2016.
- BRASIL. **Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 06 jun 2016.
- BRASIL. **Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010**. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Disponível em:

<<http://www.pgfn.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 662.379**. Relatora: Min. Eliana Calmon, DF, 23 de novembro de 2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400678846&dt_publicacao=17/12/2004>. Acesso em: 31 maio 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Extraordinário n. 96607**. Relator: Min. Soares Muñoz, DF, 27 de abril de 1982. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190030>>. Acesso em: 27 maio 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 329575**. Relator: Min. Humberto Martins, DF, 14 de outubro de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201301088661&dt_publicacao=24/10/2014>. Acesso em: 25 maio 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1246984 RJ 2011/0075143-7**. Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima, DF, 18 setembro 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201100751437>. Acesso em: 03 maio 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 430, de 24 de março de 2010**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 435, de 13 de maio de 2010**. 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. Disponível em: <www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/RTF/Inf0435.rtf>. Acesso em: 06 jun 2016.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa**.

16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Manual de direito comercial:** direito de empresa. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **A teoria da empresa, sua introdução no direito brasileiro e a distinção entre sociedades simples e empresárias.** São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://www.rcpjrj.com.br/info/pareceres/prof-fabio-ulhoa-coelho>>. Acesso em: 25 mai. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito tributário:** teoria e prática. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DESTEFENNI, Marcos. **Curso de processo civil.** 2. ed. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2010.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Gustavo Saad. **Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas.** Porto Alegre: Síntese, 2003.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIA TRIBUTÁRIO, **Saiba o que é Tributo e Quais as Suas Espécies.** Disponível em: <<https://guiatributario.net/2013/02/20/saiba-o-que-e-tributo-e-quais-suas-especies/>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Sociedade limitada:** aspectos administrativos, jurídicos & contábeis. Curitiba: Juruá, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

JÚNIOR, Waldo Fazzio. **Sociedades limitadas:** de acordo com o código civil de 2002. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro:** direito societário: sociedade simples e empresárias. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio; MICHELIN, João Augusto Monteiro de Siqueira. A responsabilidade tributária prevista no inc. III do art. 135 do CTN em face da moderna exegese dos Tribunais Superiores. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v.110, p.209-234, maio 2013.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MURTA, Antonio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa, volume 1**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NERILO, Lucíola Fabrete Lopes. **Manual da Sociedade Limitada no novo Código Civil**. Curitiba: Juruá, 2006.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal: Lei n. 6.830 de 22-9-1980**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PORTO, Éderson Garin. **Manual da execução fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 1º volume. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70023434939**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relator: Marilene Bonzanini. Porto Alegre, 21 de maio de 2015. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/>> Acesso em 17 de maio de 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 7005674168**. Vigésima Primeira Câmara Cível. Relator: Marcelo Bandeira Pereira. Porto Alegre, 16 de abril de 2014. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/>>. Acesso em 17 de maio de 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70067435099**. Vigésima Segunda Câmara Cível. Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza. Porto Alegre, 07 dezembro 2015. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/>> Acesso em 30 de maio de 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação cível 70056741689**. Vigésima Primeira Câmara Cível. Relator: Marcelo Bandeira Pereira. Porto Alegre, 16 de abril 2014. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/>> Acesso em 30 de maio de 2017.

RODRIGUES, Cláudia. **O título executivo na execução da dívida ativa da**

Fazenda Pública. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SEBRAE- **Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-o-que-e-uma-empresa-de-responsabilidade-limitadaltda,a377bb147df2e410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em 21 maio de 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Primeiras linhas de direito financeiro e tributário:** material e processual. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Bruno Mattos e. **Execução fiscal:** lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, interpretada: doutrina e jurisprudência do STJ. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Bernardo Pimentel. **Execuções, cautelares e embargos no processo civil.** São Paulo: Saraiva, 2013.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado:** doutrina, jurisprudência e prática. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal:** comentários e jurisprudência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial:** Teoria geral e direito societário. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VIO, Daniel de Avila. **A exclusão de sócios na sociedade limitada de acordo com o Código Civil de 2002.** 2008. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../2/2132/.../Daniel_de_Avila_Vio_Dissertacao.pdf>. Acesso em: 25 de maio 2017.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária:** as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

ZANETTI, Robson. **Manual da sociedade limitada.** 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

_____. **Manual da Sociedade Limitada.** Curitiba: Juruá, 2007.