

# **O ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DO SÓCIO SEM PODER DE GERÊNCIA.**

**LUCAS FERREIRA PERDIZ AMOEDO**

**Graduando em Direito pela Universidade Salvador - Unifacs**

**RESUMO:** O Direito Empresarial e o Direito Tributário estão intimamente relacionados, visto que a atividade empresária e suas funções acessórias sem dúvidas são fontes de obrigações de pagar tributo, são prescritas como fatos geradores. O crescimento da atividade empresarial promoveu a necessidade de agregação de capital e assim fez nascer as sociedades empresárias, onde figuram os sócios, sejam administradores ou não. O Código Tributário Nacional dispõe algumas situações nas quais a responsabilidade sobre os créditos tributários da empresa seria direcionada a terceiro, respeitando alguns requisitos. Entende-se que, um dos requisitos a serem respeitados é a necessidade de que o terceiro apresente poder de gerência dentro da sociedade, ou seja, que administre, que tenha poderes de decisão. Em sendo assim, forçoso se faz analisar os requisitos para a responsabilização pessoal do terceiro, visando responder se é possível a responsabilização do terceiro sem poder de gerência, e observar, no caso concreto, o respeito destes requisitos.

**Palavras chaves:** Responsabilidade tributária pessoal; Sócio; Poder de gerência; Obrigação tributária.

## **1. INTRODUÇÃO**

A responsabilidade tributária pessoal, disciplinada no artigo 135 do CTN, é objeto de diversos questionamentos doutrinários, existindo diversas teorias que tentam explicar detalhadamente o referido instituto jurídico. Sem dúvida, a responsabilidade tributária pessoal é um tema que também se mostra de grande importância além de estudos acadêmicos, mostrando-se sempre presente nas discussões em diversos tribunais sem que exista uniformidade de entendimento, ou seja, sem que exista consolidação jurisprudencial.

Diante disso, o tema gera preocupação e insegurança a toda pessoa física que, ao constituir sociedade, se percebe insegura quanto a possibilidade de arcar pessoalmente com os créditos tributários da empresa, visto que a Fazenda Pública, na prática, costuma redirecionar a execução dos créditos para os sócios das pessoas jurídicas devedoras. Neste contexto é que se mostra necessária uma análise sucinta da responsabilidade tributária pessoal dos sócios, observando especialmente a possibilidade de responsabilização do sócio sem poder de gerência e as implicações do redirecionamento da execução fiscal a este.

## 2. A FIGURA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES E NÃO ADMINISTRADORES

Os sócios são os sujeitos que compõem a sociedade empresária, ou seja, as pessoas físicas ou jurídicas que ao contribuir para a formação de um dos fatores de produção, o capital, passam a integrar a sociedade.

De acordo com a lição de Waldo Fazzio Júnior os sócios são detentores de direitos ainda que o contrato social não os apresente expressamente, senão vejamos:

Tanto faz que o direito dos sócios estejam ou não explicitados no contrato social. Mesmo na omissão deste, alguns direitos básicos decorrem da própria lei e, por isso, são insuscetíveis de supressão.<sup>1</sup>

Continuando a lição, Waldo Fazzio Júnior<sup>2</sup> resume em cinco os direitos dos sócios que são decorrentes de preceitos legais, sendo eles: o direito de participação nos lucros, o direito de fiscalização, o direito de recesso, o direito a ter acesso a prestação de contas do administrador e, por fim, o direito de participação nas deliberações. É, de fato, impossível conceber que qualquer destes direitos seja retirado do sócio, sendo, ainda, motivo para considerar nula a cláusula contratual que tente tira-los, como prevê o artigo 1.008 do Código Civil de 2002 em relação ao direito de participação nos lucros.

De outro lado, é indiscutível também que os sócios são detentores de inúmeras obrigações, dentre as quais estão a cooperação entre os mesmos, a responsabilidade perante as obrigações sociais e, por certo, a integralização do capital social, além de outras obrigações decorrentes do contrato social, de estatuto ou da lei.

Considerada a existência de obrigações fica claro que os sócios estão sujeitos a responsabilidade pelos seus atos. Assim, a critério da espécie de sociedade que se analisa, a responsabilidade dos sócios pode ser classificada como limitada ou ilimitada. Sendo a responsabilidade limitada, os sócios responderão pelas obrigações da empresa de acordo com capital social que lhe é equivalente ou, em sendo sociedade anônima, no limite das suas ações.

Já no caso da responsabilidade ilimitada, por sua vez, como deixa explícito o artigo 1.023 do Código Civil de 2002, “se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade.”. De acordo com o texto legal, então, nos casos de responsabilidade ilimitada os sócios respondem solidariamente entre si e subsidiariamente aos bens da sociedade.

---

<sup>1</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 130

<sup>2</sup> FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 130-131

Os sócios podem apresentar a função de administradores da sociedade empresaria ou não, sendo importante frisar que o poder de gerência que caracteriza o administrador pode ser exercido por indivíduo que seja ou não sócio da empresa.

Como bem demonstra Rubens Requião<sup>3</sup>, o Código Civil de 2002 caracteriza como administrador aquele que tem o poder e o dever de gerir a sociedade, ou seja, sendo basicamente o gerente ou podendo ser também denominado de diretor. Os administradores, então, são - numa definição resumida - aqueles que detém o poder de gerenciar a sociedade respeitando sempre os limites estabelecidos pelo contrato ou estatuto social e pela lei.

Corroborando com este conceito, afirma Maria Rita Ferragut:

Defini-se por administrador a pessoa física que, segundo os poderes que lhe são outorgados pela pessoa jurídica, pratica atos de gestão. São os administradores que contratam pessoal, fornecedores e prestadores de serviço, cuidam das contas a pagar e a receber, representam a empresa junto à Administração Pública, alienam bens, tomam decisões, enfim, praticam todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.<sup>4</sup>

Ao tratar dos deveres do administrador, o Código Civil de 2002 dispõe, no seu artigo 1.011 que “o administrador da sociedade deverá ter, no exercício das suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”. Observa-se aqui, claramente, uma definição inicial abstrata e subjetiva dos deveres do administrador. Nesse sentido, critica com sabedoria Maria Rita Ferragut:

O conceito de homem probo é altamente subjetivo, da mesma forma que o cuidado e a diligência que cada pessoa costuma empregar na condução dos seus próprios negócios são relativos. Alguns provavelmente serão mais cuidadoso, conservadores e diligentes do que outros, variando de acordo com a formação e os valores de cada indivíduo.<sup>5</sup>

O administrador, sócio ou não, detém então o que denomina-se poder de gerência. Apesar de a lei e o contrato social estabelecerem limites a este poder, é indiscutível que é o administrador da sociedade que vai gerir a atividade e que, portanto, terá a sua responsabilidade proporcional aos limites dos atos que pratica.

Por outro lado, entende-se por sócio não administrador ou sem poder de gerência aquele sócio que, apesar de ser detentor de parte do capital, não exerce a função de administrador da empresa e, portanto, não tem poder significativo para tomar decisões dentro da sociedade. Estes sócios, em sua grande parte minoritários ou pequenos acionistas, não tem sequer grande expressão nos casos em que a decisão a ser tomada passa por votação.

---

<sup>3</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. vol I, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 585-586

<sup>4</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 7

<sup>5</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 8

Considerando então o inexistente poder de gerência dos sócios não administradores e analisando os dispositivos legais relativos a responsabilidade pessoal tributária é que surge o questionamento aqui trabalhado.

### 3. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

#### 3.1 O ARTIGO 134 DO CTN

A responsabilidade de terceiros encontra-se disposta na seção III do capítulo V do CTN. Sobre esta espécie de responsabilidade dispões nos seguintes termos o artigo 134 do referido diploma legal:

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

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

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

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

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

Da leitura do *caput* observa-se que duas são as condições necessárias para a aplicação do quanto disposto nos incisos, como bem leciona Hugo de Brito Machado:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: **a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido.** De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.<sup>6</sup> (grifos nossos)

Ainda na leitura do *caput* do artigo 134 do CTN, é indispensável observar a utilização do termo “solidariamente”. É que, discute-se a real aplicação ou não da solidariedade nos casos do referido artigo.

Sabe-se que instituto da solidariedade não comporta benefício de ordem, pelo que o Fisco pode cobrar o tributo tanto do contribuinte quanto do responsável, sem necessariamente ter que seguir uma ordem. Assim, como visto, apesar de afirmar ser solidaria a

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 151

responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN, o legislador apresentou como pressuposto de sua aplicação a condição de não ser possível o pagamento da obrigação principal pelo seu devedor natural, o contribuinte. Desta condição, portanto, resta visível a existência de um benefício de ordem a ser seguido, o que não deve ocorrer em casos de solidariedade.

Neste ponto, então, vale observar o que afirma Luciano Amaro:

O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade subsidiária. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art. 134 claramente dispõe o contrário, o que infirma a solidariedade.<sup>7</sup>

Diante do que afirma o citado doutrinador, então, não há o que se discutir acerca da solidariedade ou subsidiariedade do artigo 134 do CTN, restando clara a aplicação da responsabilidade subsidiária.

Ultrapassada essa questão, é importante observar o que dispõe o artigo 135 do CTN, que também trata da responsabilidade de terceiros, dispondo especificamente da responsabilidade pessoal.

### 3.2 O ARTIGO 135 DO CTN E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS SÓCIOS

De acordo com o CTN, o sujeito obrigado a adimplir a obrigação poderá ser classificado como contribuinte ou como responsável, utilizando como critério a sua relação – direta ou indireta – com o fato gerador da obrigação tributária. Assim, conclui-se que o fenômeno da responsabilidade é comparável a uma exceção, já que a regra principal é a de que o tributo fruto da obrigação tributária será pago pelo contribuinte – devedor natural.

Dentro desse fenômeno, então, é que se observa a responsabilidade pessoal, que apesar de se enquadrar na responsabilidade de terceiros apresenta diversas peculiaridades, senão vejamos o artigo 135 do CTN.

O referido artigo dispõe que:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:  
I – as pessoas referidas no artigo anterior;  
II – os mandatários prepostos e empregados;  
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

---

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 352

A primeira grande discussão acerca da responsabilidade tributária pessoal gira em torno da sua natureza. É possível perceber que inexistente uma posição definida na doutrina acerca da questão. A parcela da doutrina que afirma ser a responsabilidade pessoal uma forma de responsabilidade solidária fundamenta o seu entendimento argumentando que a expressão “pessoalmente” não significa “exclusivamente”. Para esta corrente não existe a exclusão da responsabilidade do contribuinte – a sociedade – e para que ocorresse esta deveria ser mencionada expressamente no texto legal.

Hugo de Brito Machado corrobora com tal entendimento ao dizer que:

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, ao nosso ver, teria que ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre da sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em tratando de responsabilidade inerente ao próprio contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.<sup>8</sup>

Nota-se que o autor defende ser impossível a exclusão da obrigação do contribuinte sem expressa disposição legal. Tal entendimento deriva da observação do quanto disposto no artigo 128 do CTN e, principalmente, do fato de ser o contribuinte o devedor natural da obrigação tributária, aquele que apresenta a relação pessoal e direta com o fato gerador.

É neste sentido também a lição de Luiz Alberto Gurgel de Faria:

A grande diferença entre a regra atual (art. 135) e a do dispositivo acima transcrito (art. 134) é que a responsabilidade deixa de ser supletiva para assumir um caráter de solidariedade. A justificativa é plausível: aqui, há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade em que trabalha.

Há quem defenda que o fato da responsabilidade ser “pessoal” afastaria qualquer obrigação dos contribuintes, que ficariam, pois, exonerados. Não penso assim. A responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir as infrações, nos casos devidamente previstos no art. 137 a ser estudado *infra*. Mas, quanto ao tributo em si, não vejo como excluir os contribuintes da solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes.

[...]

Creio que o caminho não seja esse. A se pretender a exoneração, certamente o legislador a faria de forma expressa. Assim não tendo laborado, não há como se alcançar a ilação pretendida por alguns, de modo que a responsabilidade do

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 161-162

contribuinte subsiste, de forma solidária, com a dos terceiros apontados no preceptivo.<sup>9</sup>

Outro argumento apresentado por esta corrente doutrinária diz respeito ainda a responsabilidade da sociedade na atribuição dos cargos. Ao determinar os seus diretores, gerentes e representantes, a sociedade deverá arcar com as escolhas feitas, não podendo se olvidar completamente quando algum dos eleitos atuar de forma ilícita. Neste sentido, indo além da interpretação da norma tributária, afirma Modesto Carvalhosa:

A responsabilidade da companhia está baseada no princípio da segurança das relações jurídicas. Consequentemente, a prática de atos ilícitos pelos administradores não pode ser arguida à frente de terceiros de boa-fé que tenham contratado com a companhia. Não pode a sociedade eximir-se das obrigações e responsabilidades que tenham contraído com terceiros arguindo abuso de poder ou descumprimento de lei ou do estatuto por parte dos seus administradores.<sup>10</sup>

Por fim, é de se observar ainda a súmula número 430 do STJ que afirma que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Da interpretação da referida súmula não resta dúvidas de que o posicionamento do STJ seria, aparentemente, no sentido de considerar a responsabilidade pessoal como solidária, concluindo-se que para este tribunal, nos casos apresentados no artigo 135 do CTN, o Fisco poderia cobrar o tributo tanto da sociedade quanto do agente realizador do ato ilícito, sem qualquer benefício de ordem.

A outra corrente doutrinária, por sua vez, afirma que responsabilidade pessoal disposta no citado artigo 135 do CTN exonera a sociedade da obrigação de pagar o tributo. Aqui, então, diferentemente de ser solidária, a responsabilidade pessoal é considerada como uma hipótese de responsabilidade por substituição, pelo que o terceiro pessoalmente responsável estaria no polo passivo da relação obrigacional tributária desde o seu nascimento.

Neste sentido, é de se anotar as palavras de Luciano Amaro:

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que o dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se advinha do art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”.

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde. “pessoalmente”.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 643-644

<sup>10</sup> CARVALHOSA, Modesto *apud* ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de; CIERO, Simone Franco di. É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos seus administradores em face da mera ausência de pagamento de tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 55**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 76

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 353-354

Ainda neste posicionamento, argumenta-se que a existência dos requisitos dispostos no artigo 135 do CTN para a configuração da responsabilidade pessoal deixam clara a exclusão do dever de pagar do contribuinte, como diz Fábio Canazaro:

Note-se que na regra geral, isto é, nos casos dos tributos comumente originados na sociedade, o ônus é da pessoa jurídica. Entretanto, o art. 135 do CTN dispõe de forma diversa, e essa exceção dá-se justamente quando os dirigentes da pessoa jurídica de Direito Privado praticarem atos com excesso de poderes ou infringirem a lei, o contrato social ou o estatuto da sociedade. Assim, revela-se, no art. 135 do CTN, uma modalidade de responsabilização direta e exclusiva de terceiros, e, conseqüentemente, caso de exclusão da responsabilidade da sociedade para aquele exclusivo fato-imposição que só pode ocorrer, repita-se, do excesso ou da infração, e que sequer poderia ser imputada à pessoa jurídica, dado o caráter pessoal atribuído a prática do ato.<sup>12</sup>

No mesmo sentido leciona José Otávio de Vianna Vaz:

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que o fato de ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador não obriga ninguém a pagar o tributo, uma vez que, nos termos do art. 128, a lei pode atribuir responsabilidade a terceiros “excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo”. Nestes termos, quando a responsabilidade é atribuída a terceiros o contribuinte é excluído ou tem, expressamente, a responsabilidade a ele atribuída em caráter supletivo. À míngua de menção a supletividade no artigo, conclui-se que o contribuinte foi, implicitamente, excluído da relação jurídico-tributária.<sup>13</sup>

Outro ponto importante é o de que os sujeitos elencados pelo artigo 135 do CTN como responsáveis pessoais são sujeitos que representam o interesse da sociedade e, sendo assim, deveriam agir de forma comprometida com tais interesses, demonstrando cuidado, prudência e responsabilidade.

Ao praticarem atos sem a observância devida dos interesses da sociedade, então, fazem que a sociedade se encontre na situação de vítima da ilicitude. Desta forma, a doutrina que defende a inexistência de solidariedade na responsabilidade pessoal de terceiros, defende que não é possível admitir que o sujeito prejudicado – a sociedade – responda pelos atos ilícitos daquele que a representa.

Ives Gandra da Silva Martins defende esse argumento ao dizer que:

Ora, sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber, os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora.

Sob esse aspecto, parece-me sadia a orientação legislativa em tornar, para esses casos: a) pessoal, b) total e c) exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas,

---

<sup>12</sup> CANAZARO, Fábio. A responsabilidade Tributária dos Sócios e dos Dirigentes em Relação ao Passivo Tributário da Sociedade Cooperativa. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 145**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 30.

<sup>13</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora Ltda, 2003, p. 121-122

enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem agentes deflagradores das obrigações tributárias.<sup>14</sup>

As duas correntes apresentadas trazem argumentos plausíveis, entretanto, perfilha-se aqui do entendimento que considera a responsabilidade pessoal de terceiros como uma responsabilidade exclusiva do terceiro.

No que diz respeito a corrente que considera ser de natureza solidária a responsabilidade do artigo 135 do CTN, é de se observar o que segundo o artigo 124 do CTN só será caso de solidariedade quando existir interesse comum entre as pessoas ou em situações expressamente designadas por lei. Sendo assim, impossível seria a configuração da solidariedade nos casos de responsabilidade pessoal, como afirma Francisco Prehn Zavascki:

A regra da responsabilidade solidária está prevista no art. 124 do CTN. Estabelece o dispositivo que haverá solidariedade quando “as pessoas tenham interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) ou nas hipóteses “expressamente designadas por lei” (inciso II).

**No caso do art. 135 do CTN, não só não há interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, como também inexistente a previsão expressa de solidariedade.** Inviável, portanto, considerar-se de natureza solidária entre a pessoa jurídica e a pessoa física a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN.<sup>15</sup> (grifos nossos)

Neste momento, questionando-se a solidariedade da responsabilidade aqui estudada, é importante frisar que, apesar de existir a citada súmula 430 do STJ, inexistente no tribunal um posicionamento pacificado, sendo possível encontrar decisões com diversos teores.

Algumas se manifestam no sentido de caracterizar a responsabilidade como solidária:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DESCABIMENTO. ART. 135, III, DO CTN. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. PRECEDENTES. 1. A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, **responsabilidade solidária do sócio-gerente**, porquanto é necessário também que haja prova de que ele agiu com excesso de poderes ou que tenha infringido a lei, o contrato social ou estatuto da empresa. 2. Para que seja viável recurso especial fundado na alínea "c" da norma autorizadora, não basta a mera transcrição de ementas, pois é indispensável, além da juntada dos acórdãos tidos por paradigmas, que o recorrente realize cotejo analítico pormenorizado, mencionando as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos comparados (2º do art. 255 do Regimento Interno do STJ). 3. Recurso especial conhecido parcialmente e improvido.<sup>16</sup> (grifos antecipados)

Outras, de acordo com o entendimento aqui acolhido, caracterizam a responsabilidade pessoal como uma forma de responsabilidade por substituição, excluindo o contribuinte:

<sup>14</sup> MARTIS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. vol II. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 262-263

<sup>15</sup> ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 193**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 54.

<sup>16</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Resp. 7.84404/SE. Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, Julgado em 16/10/2007, Publicado em 12/11/2007, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 20/08/2012.

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. 1. Ausência de prequestionamento do artigos 3º da Lei nº 6.830/80. Incidência, no particular, das Súmulas 282 e 356 do STF. 2. As matérias passíveis de ser alegadas em exceção de pré-executividade não são somente as de ordem pública, mas também os fatos modificativos ou extintivos do direito do exequente, desde que comprovados de plano, sem necessidade de dilação probatória. **3. Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) somente são pessoalmente responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando comprovada a dissolução irregular da sociedade, a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou a infração de lei, contrato social ou estatutos.** 4. Recurso especial improvido.<sup>17</sup> (grifos antecipados)

Diante de tudo o quanto exposto, apesar de se observar inexistente um entendimento pacífico, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, considera-se mais adequado e fundamentado o entendimento de que a responsabilidade pessoal exposta pelo artigo 135 do CTN exclui a figura do contribuinte. Ultrapassada essa discussão, então, passa-se a análise da necessidade de existência do dolo na configuração da responsabilidade tributária pessoal.

### 3.2.1 Necessidade de configuração do dolo

Da leitura do quanto disposto no *caput* do artigo 135 do CTN observa-se que a responsabilidade pessoal em questão advém da prática de atos com: excesso de poder, quando o indivíduo estaria praticando atos que ultrapassam a sua competência, ou seja, nos quais são utilizados poderes que não lhes foram conferidos; infração a estatutos e contratos sociais, caracterizada pelo desrespeito a qualquer das disposições dos referidos instrumentos; e infração a lei, que de acordo com a lição de Maria Rita Ferragut “poderá ser lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione com a conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária”<sup>18</sup>.

As condutas dispostas no artigo 135 do CTN, então, deixam clara a necessidade de que o agente tenha praticado ato com manifesta má-fé, com fraude, desrespeitando o contrato social, estatuto ou lei, ou ainda agindo com poderes que não tem. Assim, percebe-se na atuação do agente a intenção pessoal, deliberada e claramente consciente de praticar o ato ilícito gerador da sua responsabilidade pessoal.

A mera infração, então, não é suficiente para a caracterização da responsabilidade

---

<sup>17</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Resp. 827883/RS. Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, Julgado em 12/12/2006, Publicado em 01/02/2007, disponível em < www.stj.jus.br > Acesso em 20/08/2012.

<sup>18</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 181.

pessoal. Apesar de necessária, a infração sozinha não gera a responsabilidade do gestor, sendo necessária a infração e a atuação dolosa desta, o que se comprova, por exemplo, pela simples observação do enunciado da citada súmula 430 do STJ, ao dispor que o mero não pagamento do tributo não gera sozinho a responsabilidade pessoal do gestor.

Observa-se a lição de Maria Rita Ferragut:

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente. **Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.**

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.<sup>19</sup> (grifos nossos)

O dolo, como dito, é elementar a caracterização da responsabilidade pessoal do gestor, pelo que se conclui ser uma responsabilidade subjetiva e não objetiva.

A necessidade do elemento dolo se mostra ainda mais clara quando se observa a vigência do princípio da autonomia patrimonial no ordenamento jurídico brasileiro, como assevera Maria Rita Ferragut, seguindo a sua lição:

Por outro lado, não consideramos que a culpa seja elemento suficiente para a caracterização do tipo. A conclusão que não acatamos só poderia ser construída a partir do entendimento de que, como a norma não dispõe expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa seria suficiente para ensejar a responsabilidade do administrador, entendimento esse fundado, ademais, na supremacia do interesse público.

Nada mais equivocado. A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.<sup>20</sup>

Bem demonstra a autora que a culpa não pode ser considerado elemento suficiente para a caracterização da responsabilidade pessoal. Não é possível outro entendimento senão o de que seria completamente incompatível com os princípios constitucionais a intervenção no patrimônio pessoal do gestor que não tenha agido com intenção – dolo – de fraudar ou prejudicar terceiros.

No ordenamento jurídico brasileiro vige o princípio da autonomia patrimonial, pelo qual são claramente distintos o patrimônio da pessoa jurídica e o dos seus sócios ou administradores. Assim, é inconcebível que o gestor tenha que arcar sempre – por mera culpa – com as obrigações contraídas pela sociedade, o que certamente desestimularia a atividade

---

<sup>19</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 120

<sup>20</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 121

empresarial diante dos riscos que apresentaria aos gestores e sócios.

Concluindo pela necessidade clara do dolo para a configuração da responsabilidade do gestor, então, é de importante questionar como restará provada a presença do referido elemento na conduta do agente.

#### 4. PROVA DA RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA

É imprescindível a existência do dolo para a configuração da responsabilidade pessoal tributária, ou seja, somente a conduta ilícita intencional é tipificada pelo artigo 135 do CTN. Ciente disso, percebe-se que imprescindível também é, então, a prova da intenção de cometer o ilícito, a prova de que existiu o dolo.

Neste sentido é a lição de Humberto Theodoro Júnior:

As hipóteses de responsabilidade tributária definidas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, pelas próprias palavras da lei, não se fundam no mero inadimplemento da sociedade contribuinte, mas na *conduta dolosa* especificamente apontada pelo próprio legislador, que vem a ser a ocorrência de um fato gerador do tributo praticado com *excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social*, por parte do gestor da pessoa jurídica.

Como o *dolo não se presume*, adverte Ives Gandra da Silva Martins que se torna obrigatória a apuração, não só da “hipótese dolosa” como também, e necessariamente, da “participação” efetiva nela do terceiro indigitado como responsável tributário, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (*Seleções Jurídicas*, ADV, jun. 1983, p. 33).<sup>21</sup>

A regra geral do ônus da prova afirma que provar é dever de quem alega o fato e, portanto, seria dever da Fazenda Pública provar a existência do dolo para a configuração da responsabilidade pessoal tributária. A referida comprovação ocorre através de um processo administrativo prévio no qual é apurada a realização dos atos dispostos no artigo em questão. Diferentemente da execução fiscal, o processo administrativo se mostra extremamente importante ao observarmos que nele o sujeito é capaz de defender-se em relação aos fatos contra si alegados sem a constrição prévia dos bens, sendo, portanto, assegurados o contraditório e a ampla defesa.<sup>22</sup>

A existência de um processo administrativo prévio é, ainda, condição necessária para que a CDA apresente as características de certeza, liquidez e exigibilidade necessárias para que seja considerada um título extrajudicial capaz de dar início a execução fiscal.<sup>23</sup>

Resta claro, então, que o único meio capaz de provar a existência do dolo é a

<sup>21</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 42

<sup>22</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: execução**, vol V, 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2010. p. 745-746

<sup>23</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: execução**, vol V, 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2010. p. 745-746

tramitação do processo administrativo no qual a decisão final impute a conduta dolosa ao gestor. Portanto, é aparentemente inadmissível que a execução fiscal seja redirecionada ao gestor – exigindo deste uma responsabilidade pessoal tributária – sem que exista prova concreta da prática dolosa dos atos elencados no artigo 135 do CTN, ou seja, sem que tenha sido provado o dolo através do processo administrativo prévio.

Ocorre que, a jurisprudência entende ser possível o reconhecimento de responsabilidade tributária não apurada antes da formulação da CDA. De acordo com o entendimento jurisprudencial, é possível que a execução fiscal seja redirecionada para o gestor mesmo que este não conste na CDA como co-responsável. Nesta hipótese, restaria o sujeito responsabilizado obrigado a defender-se por meio dos embargos a execução e, assim, continuaria a Fazenda Pública obrigada a provar a existência da conduta dolosa e da participação do sujeito.

Neste sentido expõe a decisão:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. NOME DO SÓCIO NÃO CONSTANTE NA CDA. OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA Nº 7/STJ. AGRAVO IMPROVIDO. 1. Decididas as questões suscitadas, não há falar em violação do artigo 535 do Código de Processo Civil, à ausência de omissão, contradição ou obscuridade a ser suprida ou dirimida, eis que os embargos de declaração não se destinam ao prequestionamento explícito. Precedentes. 2. **"A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte Superior ao concluir o julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: a) quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80" (AgRgAg nº 1.101.780/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, in DJe 7/10/2009).** 3. Reconhecida no acórdão recorrido, com amparo nos elementos de prova, a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, a autorizar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, a alegação em sentido contrário, a motivar insurgência especial, requisita necessário reexame dos aspectos fácticos da causa, o que é vedado em sede de recurso especial, a teor do enunciado nº 7 da Súmula desta Corte Superior. 4. Agravo regimental improvido.<sup>24</sup> (grifos nossos)

Percebe-se, então, que o ônus de provar o dolo, mesmo após o redirecionamento e a

---

<sup>24</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1.267.515/SP, Rel. Min. Hamilton Carvalhindo, Primeira Turma, Julgado em 05/10/2010, Publicado em 01/12/2010, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 01/09/2012.

constrição dos bens do gestor responsabilizado, continua afeto à Fazenda Pública e, se não provado, não é possível o prosseguimento da execução. Desta forma, como bem pontua Humberto Theodoro Júnior, a jurisprudência “não transformou o art. 135, III, do CTN numa fonte de obrigação objetiva e automática dos sócios pelas dívidas tributárias da sociedade”<sup>25</sup>, mas apenas permitiu que a discussão acerca da existência do dolo fosse travada em sede de embargos do executado.

É de se observar, entretanto, a existência de outra exceção a regra. A dissolução irregular da sociedade, também denominada de dissolução de fato, caracteriza-se por ser a dissolução sem a observação dos tramites legais. Ou seja, observando que a sociedade encontra-se em condições de insolvência, muitos gestores acabam optando por simplesmente encerrar as atividades do estabelecimento sem observar o procedimento correto imposto pelo ordenamento jurídico.

De acordo com Fábio Ulhoa Coelho, o encerramento da atividade sem a observação dos tramites legais caracteriza a dissolução irregular e é capaz de gerar responsabilidade pessoal, senão vejamos:

É, lamentavelmente, mais comum do que seria de se desejar a dissolução de fato da sociedade empresaria. Os sócios em vez de observarem o procedimento extintivo previsto em lei, limitam-se a vender precipitadamente o acervo, a encerrar as atividades e se dispersarem. Comportamento de todo irregular, que o meio empresarial conhece, amargamente, por “golpe na praça”. Tal comportamento é causa de decretação da falência da sociedade (LF, art. 94, III, *f*). Mas, além disso, os sócios respondem pelos prejuízos decorrentes deste comportamento irregular. Com efeito, o procedimento extintivo da sociedade empresaria é prescrito pelo direito de resguardo dos interesses não apenas dos sócios, como também dos credores da sociedade. Se aqueles deixam de observar as normas disciplinadoras do procedimento extintivo, responderão pela liquidação irregular, de forma pessoal e, consequentemente, ilimitada. Não há dispositivo específico que preveja essa hipótese, mas basta a invocação da teoria clássica da responsabilidade civil por danos decorrentes de atos ilícitos, para se concluir pela possibilidade de responsabilização dos sócios da sociedade dissolvida de fato pelas obrigações pendentes, sem que tenha aplicação qualquer regra de limitação desta responsabilidade, visto que se trata de ilícito perpetrado pessoalmente por eles, sócios.<sup>26</sup>

O STJ, diante da ocorrência reiterada de dissoluções irregulares sumulou o entendimento de que diante de tentativas frustradas de localização da sociedade para a devida citação dos seus representantes, presume-se a dissolução irregular, legitimando a responsabilidade pessoal tributária dos sócios. Nesse sentido é a Súmula 435 do STJ, que dispõe: “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento

---

<sup>25</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 43

<sup>26</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. 2011. p. 180

da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Assim, resta inquestionável a presunção de que não sendo realizada regularmente a dissolução da sociedade o sócio responsável terá agido com dolo, pelo que será responsabilizado pessoalmente pelos créditos tributários de acordo com o artigo 135 do CTN.

Nesta hipótese, então, se mostra desnecessária a existência e um processo administrativo prévio. Aqui, será a certidão do oficial de justiça, que ateste que a sociedade não mais funciona no local indicado, prova suficiente para o redirecionamento da execução para o gestor, como se observa na decisão do Ministro Mauro Campbell Marques:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. OCORRÊNCIA. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DAS OMISSÕES VENTILADAS OPORTUNAMENTE VIA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. 1. O Tribunal de origem, a despeito de ser instado a se manifestar sobre: (i) a inaptidão do CNPJ da empresa significando que ela encontra-se em lugar incerto e não sabido; (ii) a inobservância do dever de comunicar a mudança de domicílio à Secretaria de Receita Federal; (iii) a incidência do art. 134, VII, do CTN para responsabilizar os sócios pelos créditos tributários; e (vi) e sobre os arts. 195 do Decreto-Lei n. 5.844/43, 23, § 4º, do Decreto n. 70.235/72 e 2º do Decreto n. 84.101/79, acabou por rejeitar os aclaratórios sem tecer considerações sobre as referidas questões, as quais são relevantes para o deslinde da controvérsia. 2. **É que esta Corte considera a não localização da empresa no endereço indicado ao Fisco como um indício de dissolução irregular apto ao redirecionamento da execução fiscal contra o sócio gerente, inclusive com a inversão do ônus da prova no que tange aos requisitos do art. 135, III, do CTN. (Súmula n. 435/STJ).** Assim, constatada a deficiente prestação jurisdicional conferida na origem, faz-se necessário o retorno dos autos para novo julgamento dos embargos de declaração, a fim de que sejam supridas as omissões ventiladas oportunamente, as quais são relevantes para o deslinde da controvérsia. 3. Recurso especial provido para determinar o retorno dos autos à origem.<sup>27</sup> (grifos nossos)

O dolo, então, pode ser provado através do processo administrativo prévio, sendo neste respeitados o contraditório e a ampla defesa, ou através de discussão por meio de embargos a execução. Além destas hipóteses, o sócio somente será responsabilizado pessoalmente no caso de dissolução irregular da sociedade, tendo em vista que o dolo restará presumido, permitindo o redirecionamento da execução fiscal. Concluindo este entendimento nos resta observar as peculiaridades do redirecionamento da execução quanto ao indivíduo a ser responsabilizado.

## **5. ELEMENTO SUBJETIVO DA RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA NO ARTIGO 135, INCISO III**

---

<sup>27</sup> BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1.242.697/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Julgado em 19/05/2011, Publicado em 31/05/2011, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 01/09/2012.

Diante do estudo feito acerca da responsabilidade pessoal tributária disposta no artigo 135 do CTN, restou claro que, para ser responsabilizado, o indivíduo deverá ter executado atos com excesso de poder, infração de lei, estatuto ou contrato social de forma dolosa. Ultrapassadas essas questões, então, nos resta observar quem são os indivíduos capazes de agir dolosamente nas formas previstas no citado artigo.

O inciso III do artigo 135 do CTN dispõe expressamente que os sujeitos a serem responsabilizados pessoalmente são “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. Desta forma, parece restar claro que é requisito necessário para que ocorra a incidência do dispositivo a realização dos atos ilícitos dispostos no *caput* do artigo por sujeitos que apresentem poderes de administração, ou gestão, na sociedade.

Como já pontuado, o sujeito administrador ou gestor da sociedade é aquele que detém o poder de gerência, ou seja, aquele que detém as prerrogativas para atuar em nome da pessoa jurídica. Os administradores, então, são aqueles que determinam os fornecedores, ou prestadores de serviços, lidam com as contas a pagar e os créditos a serem recebidos, ou seja, aqueles que tomam as decisões com o intuito de preservar e garantir o interesse da sociedade.

Neste ponto, é importante observar que não se pode confundir a figura do administrador com a de diretores ou superintendentes de áreas técnicas específicas, visto que esses não possuem qualquer poder de decisão sobre a gerência da empresa como um todo<sup>28</sup>, e nem com a figura dos membros do conselho de administração da empresa, já que estes, como bem afirma Ives Gandra da Silva Martins<sup>29</sup>, apenas podem dar conselhos sobre a administração, mas não exercem a atividade.

A mera condição de sócio não faz presumir que o sujeito é detentor de poderes de gerência da sociedade. Assim, percebe-se que a condição de sócio não é bastante para a caracterização da responsabilidade pessoal tributária. Nesse sentido, ao tratar do elemento pessoal, afirma Maria Rita Ferragut:

Não deverão ser incluídas no rol das pessoas passíveis de serem responsabilizadas aquelas que não detinham poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, e nem aquelas que embora com poderes, no caso concreto não tiveram qualquer participação.<sup>30</sup>

Entendimento este corroborado por Rodrigo Campos Zequim ao afirmar que é requisito necessário para a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN “que as obrigações

---

<sup>28</sup> BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 183

<sup>29</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária – conselho de administração que não praticou ato de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 27. São Paulo: Dialética, 1997, p. 139

<sup>30</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 124

tributárias sejam oriundas de ato praticados pelo administrador da sociedade”<sup>31</sup> e ao citar o posicionamento de Maristela Miglioli Sabbag, qual seja:

[...] não basta ser meramente um sócio da sociedade devedora para que seus bens particulares possam ser executados em prol da Fazenda Pública. É necessário que a pessoa indicada tenha praticado atos de administração dentro da sociedade, ou seja, o sócio tem que ter agido efetivamente nas atribuições de comando da sociedade para que possa ser responsabilizado. Aliás, essa premissa decorre até mesmo da própria dicção legal do art. 135, inc. III, do CTN, que não menciona a expressão ‘sócios’, mas sim as expressões ‘diretores, gerentes, ou representantes das pessoas jurídicas’, deixando claro que essas pessoas só podem ser acionadas desde que tenham administrado a sociedade.<sup>32</sup>

Se depreende das lições transcritas e da lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>33</sup>, que ainda que seja sócio administrador, se o sujeito não tiver participado ou ordenado a prática do ato ilícito não poderá figurar no polo passivo da execução. Resta aqui, então, reafirmada a necessidade da existência do dolo, da efetiva prática dolosa do ato ilícito para a responsabilização, como elemento necessário para a responsabilização.

Percebe-se que a impossibilidade da responsabilização do sócio que não apresenta poder de gerência esbarra, ainda, no próprio elemento fático, ou seja, na necessidade da conduta dolosa. Observa-se que é impossível admitir que um mero sócio, sem qualquer poder para transigir em nome e pelos interesses da pessoa jurídica, seja capaz de promover dolosamente atos com excesso de poderes, infração da lei, contrato social ou estatuto.

O entendimento jurisprudencial, entretanto, não foi sempre no sentido de excluir a responsabilidade pessoal do sócio sem poder de gerência. É o que se passa a analisar.

## 5.1 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO SEM PODER DE GERÊNCIA

Doutrinariamente parece-nos inaceitável a responsabilização pessoal do sócio não administrador, mas é possível encontrar até hoje decisões permitindo o redirecionamento da execução para estes sócios.

No que diz respeito ao STJ, observa-se que inicialmente a responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, inciso III, do CTN era tratada de forma abrangente. Antigamente,

---

<sup>31</sup> ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 65

<sup>32</sup> SABBAG, Maristela Miglioli apud ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 66

<sup>33</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 286-292

então, era possível observar decisões<sup>34</sup> do STJ que tratavam sobre a responsabilização pessoal do sócio, sem qualquer distinção entre sócio-gerente ou não.

Hoje, o STJ parece já ter modificado o seu entendimento, passando a observar expressamente a necessidade de que o sócio apresente poderes de administração para que possa ser responsabilizado. Como bem ponderam Cleide Previtalli Cais<sup>35</sup> e Rodrigo Campos Zequim, prevalece hoje na jurisprudência do STJ “o posicionamento de que apenas os sócios com poderes de administração podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa”<sup>36</sup>.

Percebe-se a referida mudança de posicionamento ao observarmos decisões mais recentes, vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ARTIGOS 134 E 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INADIMPLEMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO MERAMENTE QUOTISTA. INEXISTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 284/STF. AGRAVO IMPROVIDO. 1. **"A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que os sócios quotistas não podem ser responsabilizados, com base no art. 135 do CTN, se não praticaram atos de gestão da sociedade, respondendo tão-somente pelo capital não integralizado da pessoa jurídica."** (AgRgREsp nº 1.052.082/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, in DJe 27/8/2008). 2. Em se prestando os dispositivos de lei federal suscitados pelo recorrente ao conhecimento e provimento da insurgência especial, não há falar na incidência do enunciado nº 284 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, mormente se o recurso restou acolhido também pela divergência jurisprudencial. 3. Agravo regimental improvido.<sup>37</sup> (grifos antecipados)

As decisões atuais do STJ, como demonstrado, trazem expressamente o entendimento de que o sócio meramente quotista, ou seja, aquele que não apresenta o poder de gerir a sociedade, não pode ser responsabilizado pessoalmente. Este entendimento, portanto, parece estar pacificado no que diz respeito a instância superior.

Ocorre que, a referida mudança no entendimento acerca do elemento pessoal da responsabilização pessoal tributária ocorreu em conjunto com o surgimento de outro posicionamento acerca da prova do ato ilícito. O STJ tem entendido que a mera existência do nome dos sócios na CDA como co-responsáveis pela dívida tributária permite o redirecionamento da execução fiscal independente da demonstração de dolo<sup>38</sup>.

---

<sup>34</sup> Neste sentido observa-se as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça: REsp 19398/RJ, REsp 53108/PR e REsp 60231/SP, dentre outras.

<sup>35</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 6. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 556-557

<sup>36</sup> ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 66

<sup>37</sup> BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no REsp 1157261/MG, Rel. Min. Hamilton Carvalhindo, Primeira Turma, Julgado em 22/06/2010, Publicado em 03/08/2010, disponível em < www.stj.jus.br > Acesso em 07/09/2012

<sup>38</sup> Neste sentido são, por exemplo, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça: AgRg nos EAREsp 41860/GO; REsp 1243070/RN; REsp 1280427/RJ; AgRg no Ag 1072697/RJ, dentre outros.

Existe na doutrina quem defenda a desnecessidade de prévio processo administrativo para a responsabilização pessoal tributária. Entretanto, filia-se aqui ao entendimento liderado pelo processualista Humberto Theodoro Júnior<sup>39</sup>, que considera imprescindível a ocorrência de um processo administrativo prévio, sendo impossível a responsabilização de terceiros em pleno processo executivo.

Então, para a formação da CDA é necessário que ocorra um processo administrativo anterior, onde teoricamente será apurada a responsabilidade para que somente figurem na certidão os nomes dos devidos responsáveis. Na prática, entretanto, o processo administrativo que dará origem a CDA nem sempre se mostra plenamente eficaz.

Muitas vezes, visando garantir a execução, a Fazenda Pública acaba por julgar improcedentes as defesas apresentadas pelos sócios e, com isso, promover a formação de uma CDA que nem sempre irá corresponder a realidade no que diz respeito aos sujeitos responsabilizados. Desta forma, percebe-se que, por exemplo, poderá figurar na CDA o nome de sócio sem poder de gerência e, observando o novo posicionamento do STJ, este poderá ter a execução redirecionada contra si sem que a Fazenda tenha que comprovar a execução de ato ilícito doloso.

Diante do entendimento acerca do elemento pessoal da responsabilização, não nos resta dúvida de que, ao atingir o STJ, restando comprovada a condição de mero quotista, a querela seria corretamente solucionada, excluindo a responsabilização pessoal do sujeito. Entretanto, é de se salientar que, o redirecionamento da execução irá ocorrer na instância inicial e, caberá ao sujeito erroneamente responsabilizado o ônus de provar que não deve arcar com o adimplemento daquela obrigação.

No processo de execução a defesa do executado é realizada através dos embargos à execução, que só podem ser apresentados com a garantia da execução, ou seja, com a penhora dos bens do executado. Vê-se aqui, então, um ponto extremamente prejudicial ao sócio sem poder de gerência indevidamente executado. É que este sócio, para que possa defender-se comprovando a sua irresponsabilidade, terá o seu patrimônio penhorado, podendo ter suas contas bancárias bloqueadas e, portanto, sofrendo uma constrição claramente indevida, já que não deveria sequer figurar pessoalmente na execução.

Há quem entenda que somente é possível a defesa na execução fiscal através dos citados embargos a execução, como prevê o ordenamento jurídico pátrio. Por outro lado, existe também quem entenda ser possível a defesa do executado sem a constrição dos bens,

---

<sup>39</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto apud ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 114

como bem afirma Rodrigo Campos Zequim:

Ressalte-se, por fim, que nessas hipóteses em que a Fazenda Pública propõe o processo de execução fiscal diretamente contra a empresa e o administrador, sem apurar a responsabilidade tributária deste último em prévio processo administrativo ou judicial, poderá o mesmo, evitando que os seus bens pessoais sofram penhora, sendo esta condição essencial para a apresentação dos embargos à execução, mediante o incidente denominado majoritariamente pela doutrina e jurisprudência de *exceção de pré-executividade*, querendo a extinção do mesmo por estar configurada a sua ilegitimidade passiva *ad causum*.<sup>40</sup>

A exceção de pré-executividade<sup>41</sup> é uma construção doutrinária, abraçada pela jurisprudência, com o intuito de permitir a defesa do executado sem a prévia constrição dos bens, desde que não seja necessária dilação probatória, ou seja, desde que a defesa trate de matéria de ordem pública facilmente comprovável. Diante dessa limitação material da exceção de pré-executividade é que – como bem demonstrado na lição transcrita – deve restar comprovada a falta de legitimidade *ad causum* do sócio e não a discussão acerca da sua responsabilidade pessoal tributária, matéria esta que só poderia ser discutida em sede de embargos à execução.

Assim, no que diz respeito ao sócio sem poder de gerência erroneamente executado, visando a não constrição dos bens do mesmo, a forma menos prejudicial de defesa encontrada na doutrina é, inquestionavelmente, a referida exceção de pré-executividade. Aparentemente é inquestionável a possibilidade de utilização do referido meio de defesa, já que restaria comprovada a ilegitimidade do sócio não gerente por mera prova documental, utilizando o contrato social ou estatuto que comprove a sua condição de mero quotista sem qualquer poder de transigir em nome e pelos interesses da sociedade.

Quanto a utilização da exceção de pré-executividade como forma de arguir a legitimidade passiva do sócio executado, o STJ estabeleceu o entendimento de que, constando o nome do sócio-gerente na CDA, há de se considerar a presunção de certeza do título e, portanto, não seria possível arguir a legitimidade por meio de exceção de pré-executividade.

Neste sentido, é possível observar a seguinte decisão:

---

<sup>40</sup> ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 116-117

<sup>41</sup> Artibui-se a criação da exceção de pré-executividade a Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda (1975, p. 125-139), ao apresentar parecer sobre o “caso Mannesmann”, em 1966, quando foram movidas diversas demandas contra a companhia siderúrgica que levava o referido nome, fundadas em títulos sabidamente falsos. Tal circunstância gerava um difícil problema para a empresa, que precisaria garantir o juízo para embargar todas as execuções, já que, àquela época, os embargos presumiam a prévia constrição.

Embora o jurista não tivesse utilizado tal nomenclatura, o instituto surgiu como a arguição da ausência dos requisitos da execução, seus pressupostos processuais e as condições da ação, questões estas de ordem pública que poderiam ser alegadas na própria execução e antes mesmo de realizada a constrição, mesmo porque, a rigor, poderiam ser conhecidas de ofício. BASTOS, Antonio Adonias. **A defesa do executado de acordo com os novos regimes da execução**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2009, p. 237

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO EXECUTADO NA CDA. CO-RESPONSÁVEL REDIRECIONAMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557 DO CPC. APLICAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. TRIBUNAL A QUO. SÚMULA 7. 1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. 2. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, "se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'." Precedente: REsp. 1.104.900/ES, Primeira Seção, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU 01.04.09) 3. A suscitação da exceção de pré-executividade dispensa penhora, posto limitada às questões relativas aos pressupostos processuais; condições da ação; vícios do título e exigibilidade e prescrição manifesta. 4. A responsabilidade de sócio, por dívida fiscal da pessoa jurídica, em decorrência da prática de ato ilícito, demanda dilação probatória. 5. A exceção de pré-executividade se mostra inadequada, quando o incidente envolve questão que necessita de produção probatória, como referente à responsabilidade solidária do sócio-gerente da empresa executada. 6. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp. 1.104.900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), **não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.** 7. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 8. Agravo regimental desprovido.<sup>42</sup> (grifos nossos)

A decisão do STJ afirma ser inquestionável a legitimidade do sócio-gerente executado – por meio de exceção de pré-executividade – quando o este tenha o seu nome constante na CDA. Corrobora-se, aqui, com este entendimento no que diz respeito ao sócio-gerente, aquele que realmente poderá ser responsabilizado nos casos em que tenha praticado os atos ilícitos descritos no artigo 135 do CTN, como demonstrado no presente trabalho. Entretanto, não é possível se filiar ao mesmo entendimento quando observada a possibilidade de redirecionamento da execução para o sócio sem poder de gerência.

Como já afirmado, sabe-se que mesmo que o nome do sócio sem poder de gerência conste na CDA, este nunca poderá ser responsabilizado pessoalmente pelos créditos

---

<sup>42</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1278132/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, Julgado em 13/04/2010, Publicado em 30/04/2010, disponível em < www.stj.jus.br > Acesso em 15/09/2012

tributários da sociedade, visto que não cumpre o elemento subjetivo da norma do CTN. Assim, não há que se falar em presunção de certeza da CDA quando o executado poderá provar – sem dilação probatória – a sua ilegitimidade passiva por não deter poderes de administração da empresa.

Portanto, filia-se aqui ao entendimento de que, mesmo constante o nome do sócio não administrador na CDA e sendo a execução redirecionada contra este, o mesmo poderá defender-se alegando a sua ilegitimidade passiva através de exceção de pré-executividade, comprovando o alegado através de documento que deixe clara a sua condição de mero quotista, sem qualquer poder de administração, haja visto que a ilegitimidade é matéria de ordem pública e a prova mostra-se documental e, por óbvio, sem necessidade de dilação.

## **6. CONCLUSÕES**

- 1) Os sócios podem ser definidos como pessoas físicas ou jurídicas que participam na formação do capital social da sociedade empresaria. Denomina-se de sócio quotista o da sociedade limitada e de acionista o da sociedade anônima.
- 2) O administrador pode ser definido como um sujeito, sócio ou terceiro contratado para a função, que tem o poder de gerência da sociedade, poder este delimitado pela lei e pelos instrumentos constitutivos da sociedade.
- 3) O sócio não administrador ou sem poder de gerência é aquele sócio que não exerce a função de administrador da empresa, não tendo poder significativo para tomar decisões dentro da sociedade.
- 4) O artigo 134 do CTN apresenta uma forma de responsabilidade subsidiária, e não solidária, devido ao fato de que exige a impossibilidade de pagamento do tributo pelo contribuinte e, ainda, a existência do elemento culpa dos sujeitos elencados na constituição da obrigação.
- 5) A expressão “pessoalmente responsáveis” presente no *caput* do artigo 135 do CTN faz nascer grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da natureza da responsabilidade prevista no artigo: alguns entendem ser solidária e outros, com os quais se filia, entendem ser pessoal, única e exclusiva do sujeito que praticou a ilicitude, sendo uma hipótese de responsabilidade por substituição.
- 6) O artigo 135 do CTN somente responsabiliza pessoalmente o terceiro – diretores, gerentes, ou representantes da pessoas jurídicas de direito privado, no caso do seu inciso III - que agir de forma ilícita, podendo ser por excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto.

- 7) Exige-se, impreterivelmente, para responsabilização pessoal de terceiro a existência de dolo, ou seja, a intenção consciente e deliberada do sujeito de praticar o ato ilícito.
- 8) O mero inadimplemento da obrigação tributária principal, desde que não exista dolo, fraude ou má-fé do administrador, não se configura hipótese de responsabilização pessoal de terceiro.
- 9) A presunção de que o sujeito que dissolveu de forma irregular a sociedade esta se apropriando de forma indevida dos bens da pessoa jurídica é suficiente para configurar a responsabilidade pessoal de terceiros prevista no artigo 135 do CTN, como deixa clara a súmula do STJ.
- 10) Em regra, o ônus de provar a prática do ato ilícito e doloso por parte do terceiro é da Fazenda Pública, sendo a comprovação efetuada através de processo administrativo prévio para a apuração da ilicitude, no qual devem ser respeitados os princípios do devido processo legal e do contraditório.
- 11) Excepcionalmente é permitido o redirecionamento da execução para o terceiro responsável sem a existência de processo administrativo prévio quando, em virtude de dissolução irregular, a sociedade não mais encontra-se estabelecida no local indicado nos órgão de registro, visto que da margem a presunção de fraude contra terceiros.
- 12) A mera condição de sócio não permite a responsabilização pessoal de terceiros prevista no artigo 135 do CTN, visto que exige-se a condição de gestor da sociedade, como deixa claro o próprio texto legal ao utilizar a expressão “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.
- 13) O STJ modificou o seu entendimento, passando a observar expressamente a necessidade de que o sócio apresente poderes de administração para que possa ser responsabilizado.
- 14) O STJ entende que a mera existência do nome dos sócios na CDA como co-responsáveis pela dívida tributária permite o redirecionamento da execução fiscal independente da demonstração de dolo.
- 15) Para a formação da CDA é necessário que ocorra um processo administrativo anterior, onde será apurada a responsabilidade para que somente figurem na certidão os nomes dos devidos responsáveis.
- 16) Há quem entenda que somente é possível a defesa na execução fiscal através dos embargos a execução, que só podem ser apresentados com a garantia da execução, ou seja, com a penhora dos bens do executado, o que é prejudicial ao sócio sem poder de gerência indevidamente executado.
- 17) A exceção de pré-executividade é uma construção doutrinária, abraçada pela

jurisprudência, que permite a defesa do executado sem a prévia contrição dos bens, desde que não seja necessária dilação probatória.

18) De acordo com o STJ, não é possível arguir a legitimidade por meio de exceção de pré-executividade quando constar o nome do sócio-gerente na CDA.

19) Mesmo que o nome do sócio sem poder de gerência conste na CDA, este nunca poderá ser responsabilizado pessoalmente pelos créditos tributários da sociedade, visto que não cumpre o elemento subjetivo da norma do CTN.

20) Constando o nome do sócio não administrador na CDA e sendo a execução redirecionada contra este, o mesmo poderá defender-se alegando a sua ilegitimidade passiva através de exceção de pré-executividade, com prova documental que deixe clara a condição de mero quotista, haja visto que a ilegitimidade é matéria de ordem pública.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de; CIERO, Simone Franco di. É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos seus administradores em face da mera ausência de pagamento de tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 55**. São Paulo: Dialética, 2000.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

BASTOS, Antonio Adonias. **A defesa do executado de acordo com os novos regimes da execução**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2009

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

BRASIL, **Código Civil**. *Vade Mecum Saraiva*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_, **Código Tributário Nacional**. *Vade Mecum Saraiva*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no REsp 1157261/MG, Rel. Min. Hamilton Carvalhindo, Primeira Turma, Julgado em 22/06/2010, Publicado em 03/08/2010, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 07/09/2012

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg no Ag 1278132/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, Julgado em 13/04/2010, Publicado em 30/04/2010, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 15/09/2012

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1.242.697/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Julgado em 19/05/2011, Publicado em 31/05/2011, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 01/09/2012.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 19398/RJ, Rel. Min. Américo Luz, Segunda Turma, Julgado em 31/08/1994, Publicado em 26/09/1994, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 07/09/2012.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 53108/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, Julgado em 21/08/1995, Publicado em 19/09/1995, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 07/09/2012.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 60231/SP, Rel. Min. Américo Luz, Segunda Turma, Julgado em 05/06/1995, Publicado em 07/08/1995, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 07/09/2012.

\_\_\_\_\_, Superior Tribunal de Justiça. Resp. 7.84404/SE. Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, Julgado em 16/10/2007, Publicado em 12/11/2007, disponível em < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) > Acesso em 20/08/2012.

\_\_\_\_\_, Superior Tribunal de Justiça. Resp. 827883/RS. Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, Julgado em 12/12/2006, Publicado em 01/02/2007, disponível em < www.stj.jus.br > Acesso em 20/08/2012.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 6. ed. São Paulo: RT, 2009.

CANAZARO, Fábio. A responsabilidade Tributária dos Sócios e dos Dirigentes em Relação ao Passivo Tributário da Sociedade Cooperativa. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 145**. São Paulo: Dialética, 2007.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: execução**, vol V, 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2010.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladmir Passos (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

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

MARTIS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. vol II. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade tributária – conselho de administração que não praticou ato de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 27. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. vol I, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 193**. São Paulo: Dialética, 2011.

ZEQUIM, Rodrigo Campos. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.