

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Guilherme Tenório Lins Nissler Oiticica

SOCIEDADES LIMITADAS: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E
ADMINISTRADORES

São Paulo

2010

Guilherme Tenório Lins Nissler Oiticica

SOCIEDADES LIMITADAS: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E
ADMINISTRADORES

Monografia Jurídica para entrega junto à
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
como requisito parcial para a conferência do
título de Especialista em Direito Tributário

São Paulo

2010

Introdução

A evolução da sociedade humana e de seu modelo econômico terminou por exigir a organização do capital empreendedor em aglomerados de interesses e patrimônios. No intuito de se operacionalizar tais aglomerados de interesses e patrimônios o direito, e o pioneirismo é atribuído aos países europeus, o direito tratou de, pelo desenvolvimento de uma ficção jurídica, atribuir-lhes personalidade (aptidão para ser titular de direitos e contrair obrigações), determinar-lhes estrutura básica, modo de criação e por fim extinção.

Em um determinado ponto, pelo clamor de uma simplificação de manutenção e estrutura que viabilizasse um mais rápido desenvolvimento das atividades econômicas, surgiram as Sociedades Limitadas (conhecidas durante o decorrer do século XX como sociedades por quotas de responsabilidade limitada).

Não paira, hoje, qualquer dúvida sobre a afirmação de que a grande maioria dos empreendimentos brasileiros esta estruturada e registrada sobre a alcunha de sociedades limitadas, sejam de pequeno, médio ou ainda grande porte.

Compreendida a situação fática, é de hialina certeza que o tema da responsabilização tributária dos sócios e administradores possui, mormente quando os meios de comunicação trazem a tona o elevado percentual de endividamento, insucesso e posterior fechamento ou quebra a que estes negócios estão sujeitos, seja por simples inaptidão ou por dilapidação de patrimônio.

Atentando para este problema o ordenamento jurídico criou mecanismos, que atuam como exceção à regra geral de responsabilidade limitada (própria deste tipo de sociedade) para coibir tanto a omissão (dever de diligência) quanto a prática de certos atos, possibilitando para tal, na hipótese devidamente, previstas em lei, o redirecionamento da execução fiscal sobre o patrimônio dos gerentes e sócios.

O presente trabalho busca, então, estudar esta exceção à regra, analisando as questões pertinentes à responsabilização dos gestores e sócios, tomando como prisma as obrigações tributárias nas sociedades limitadas.

Em primeiro capítulo será traçado um breve panorama histórico do desenvolvimento das sociedades limitadas, compreendendo sua natureza jurídica (*intuito personae*, capital ou, ainda híbrido) além de uma análise do desenvolvimento da disciplina legal que envolve a responsabilização dos sócios e gestores.

O segundo capítulo estudará, de maneira mais detida, a situação em que se encontram os sócios sem poderes de gestão, analisando a responsabilidade por eventuais créditos tributários não-adimplidos, a questão da liquidação da sociedade, a temática sobre a natureza jurídica de créditos tributário relativos à previdência e a eventual saída de sócio.

O terceiro e último capítulo irá tratar do vínculo entre gestão e sociedade, determinando, posteriormente o embasamento e alcance das normas do Código Tributário Nacional referentes à responsabilidade tributária.

Capítulo I – Sociedades Limitadas e Legislação Tributária: Histórico e Evolução

1. Surgimento no Direito

O surgimento das sociedades limitadas é envolto em controvérsias, sendo, o invento, ora atribuído aos ingleses ora atribuído aos alemães. Como bem ressalta Rubens Requião¹, tal divergência pode ser explicada pela diferença conceitual que a legislação inglesa fez da palavra *limited*.

Nestes termos, a lei britânica de 1857, instituiu uma espécie de sociedade denominada *limited by guarantee*, que traduzia um conceito pelo qual os sócios responderiam, em caso de liquidação da atividade, até um montante de capital pré-fixado no contrato. O que a legislação inglesa compreendia, em verdade, era a limitação de responsabilidade em uma sociedade criada sobre a organização de uma anônima simplificada.

A láurea da criação deste novo tipo de sociedade cabe aos juristas germânicos. Em 1891 o Ministro da Justiça do Império Germânico enviou ao Congresso alemão um projeto de lei que, com algumas modificações, resultou na promulgação da Lei de 20 de abril de 1982, sobre as *Gesellschaften mit beschränkter Haftung*², trazendo uma sistemática inédita à época, determinando que o sócio tivesse sua responsabilidade restrita ao valor de sua cota (o que aproximaria da sociedade por ações) e estabelecendo uma simplicidade e liberdade de constituição que lembraria as sociedades de pessoas. Este novo modelo (as limitadas) estaria em um ponto intermediário entre uma (sociedade por ações) e outra (sociedade de pessoas).

Um ponto forte trazido pelo regramento alemão à época foi o conceito de responsabilidade do sócio pela integralização do capital social e a solidariedade dos sócios em geral perante eventuais credores caso não houvesse completa integralização e concomitante insolvência.

¹ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, vol. 2. 29ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 528.

² Terminologia que significa sociedades de responsabilidade limitada.

Em verdade as sociedades limitadas foram fruto da necessidade. Desde 1882 procurava-se remediar o mal de que se ressentia o comércio germânico pela falta de uma sociedade que, sem toda a estrutura e as dificuldades de criação das sociedades anônimas, viesse a circunscrever a responsabilidade de seus associados ao montante do capital social. Surgiram como instrumento desenvolvido pelo estado para encorajar a atividade econômica empresarial, divisando um modelo que mitigaria os riscos a que estariam sujeitos os sócios e inerentes do exercício do empreendimento diante de um mercado incerto³.

Dispensável afirmar que a sociedade em comento teve meteórica ascensão numérica, principalmente entre os pequenos e médios comerciantes europeus ávidos em adotar um sistema que limita a responsabilização de seu patrimônio sem estar atrelado aos rigores formais e dispendiosos de uma sociedade por ações.

Tais pontos positivos (limitação da responsabilidade, maior liberdade e simplicidade de constituição) provocaram a disseminação deste modelo legal por toda a Europa, sendo adotado pelo ordenamento jurídico português em 1901, austríaco em 1906, francês em 1925, italiano em 1942 e espanhol em 1953.

1.1 Direito brasileiro

Apenas como dado histórico vale lembrar o projeto de Nabuco de Araújo, inspirado em uma noção francesa⁴, trazendo uma sociedade cujo capital se dividia em ações e estas em frações, cujo número não poderia ser inferior a sete, haja vista que não somente foi derrotado nas votações como também não se referia, especificamente, à adoção de um novo modelo de sociedades, mas apenas a uma derivação de sociedade anônima pretensamente livre de controle governamental. O projeto terminou sendo rejeitado pelo Imperador D. Pedro II.

³ COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, vol. 2. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2010. p.376.

⁴ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, vol. 2. 29ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 530.

Entre nós, o surgimento, ainda embrionário, da sociedade limitada coincide com o pedido de reformulação do Código Comercial vigente. Incumbido pelo Congresso Nacional, o professor Herculano Inglês de Souza, sob inspiração da lei portuguesa de 1901, resolveu adotar a sociedade por quotas. Entretanto, devido a morosidade das tramitações legislativas o projeto terminou sendo relegado à própria sorte.

O trabalho de Inglês de Souza não foi, contudo, perdido, serviu de base para um construto específico sobre a matéria das sociedades limitadas encaminhado à Câmara dos deputados pelo então Deputado Gaúcho Joaquim Osório, que, sendo aprovado sem emendas transformou no Decreto 3.708, de 10 de janeiro de 1919, de apenas 18 artigos, tratando da responsabilidade dos sócios e constituição da empresa. Em verdade, fazia expressa referência à legislação das sociedades anônimas com o objetivo de suprir lacunas no que tange à formação do contrato social. Tal estilo lacônico resultou em uma maior liberdade de regulamentação social para os sócios, limitados apenas aos princípios gerais que regem as sociedades comerciais em nosso direito.

Outro momento significativo na evolução normativa a respeito das sociedades limitadas se deu com a entrada no ordenamento do Código Civil de 2002, que ao regular a matéria completamente nos artigos 1052 a 1087 revogou o antigo decreto 3.780/19. O novo diploma tratou do tema de uma maneira bem mais detalhada, além de estabelecer que em caso de lacuna a lei das sociedades simples poderia ser invocada, ou, sendo esta a vontade expressa contida no contrato social, a lei das sociedades anônimas. O Código Civil de 2002 modificou a nomenclatura legal vigente de “sociedades por quotas de participação limitada” para “sociedades limitadas”.⁵

Hoje, em apertada síntese, as sociedades limitadas são conceituadas como o tipo social em que o capital é fragmentado em quotas que podem ser iguais ou desiguais, e a

⁵ A crítica que se fazia para a terminação anterior estava embasada no fato de que a responsabilidade limitada não era das quotas, mas sim dos sócios.

responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, devendo este (o sócio) responder solidariamente pela integralização do capital social. Importante lembrar que nosso direito não admite, em regra, a sociedade unipessoal (clara exceção refere-se à sociedade subsidiária integral, ou em eventual situação transitória).

Nas sociedades limitadas atuais a *affectio societatis* (a exteriorização do interesse dos sócios de contratar e formar o vínculo social) representa um verdadeiro divisor de águas para caracterizar uma sociedade como de pessoas ou de capital, isto porque, o tipo (simples fato de ser uma limitada) não define a natureza, ou seja, são os sócios, e não a lei, que definem. É a negociação traduzida no contrato social que elucida se a limitada será de pessoas ou de capital. Tal questão se mostra de hialina importância quando do exame da responsabilidade tributária dos sócios.

2. A Teoria da Desconsideração da personalidade jurídica e o direito tributário

Se por um lado a “barreira” criada pelo construto das sociedades limitadas teve fundamental importância para o desenvolvimento das atividades econômicas ao limitar o risco a que se submeteriam os sócios frente às incertezas do mercado, por outro abriu espaço para a utilização fraudulenta do conceito no intuito de lesar terceiros.

Neste escopo, a “*Disregard of legal entity*” ou ainda “*disregard doctrine*” foi impulsionada na década de 50, com a publicação do trabalho de Rolf Serick, professor da faculdade de Heidelberg⁶. Tal teoria buscou aparelhar e justificar a superação da personalidade jurídica da sociedade em caso de abuso, permitindo-se a responsabilização do patrimônio dos sócios

Neste sentido afirma o Professor Pablo Stolze Gagliano que:

⁶ A teoria da desconsideração da personalidade jurídica teve seu surgimento na jurisprudência inglesa, no célebre caso “*Salomon vs Salomon & Co*” de 1897.

“Em linhas gerais, a doutrina da desconsideração pretende o superamento episódico da personalidade jurídica da sociedade, em caso de fraude, abuso, ou simples desvio de função, objetivado a satisfação do terceiro lesado junto ao patrimônio dos próprios sócios, que passam a ter responsabilidade pessoal pelo ilícito causado”.⁷

No que tange à aplicação da referida doutrina no direito tributário surge acirrada divergência. Por um lado, com base no princípio da legalidade, elenca-se o disposto no artigo 146, III, a, da Constituição Federal, afirmando que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Desta feita seria vedado ao direito tributário aplicar a teoria e redirecionar execução para o patrimônio dos sócios.⁸

Aqueles que se opõem a utilização da teoria da superação da personalidade jurídica em matéria tributária afirmam que ela teria como escopo “responsabilizar outra pessoa, qual seja, o sócio, sem estar balizado em uma descrição legal precedente que condissesse com a situação concreta. Não seria, para esta corrente, possível a aplicação da teoria do superamento em sede de direito tributário.

Neste sentido leciona Luciano Amaro:

⁷ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil, vol. I*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva 2009. p. 228.

⁸ “Um limite material intransponível é o princípio da legalidade. Portanto, a regra não pode, sem recepção por intermédio de outra, ser aplicada no campo do direito tributário. Nessa seara, as relações envolvem o emprego de poder heterônomo no que difere da natureza paritária das relações privadas. Não fosse por esta razão seria pelo fato de que, em face do art. 146 da Constituição Federal, esta matéria só poderia ser veiculada por Lei Complementar”. FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 77.

“Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, na definição do responsável tributário, exige *norma expressa de lei* (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do *princípio da legalidade*. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável para certas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiro”⁹

Quem se posiciona no sentido de possibilitar a referida teoria tal qual concebida pelo Código Civil de 2002 em seu artigo 50, estabelece a justificativa de farta jurisprudência sobre a matéria e sob o entendimento de que o próprio artigo 135 do Código Tributário Nacional traria uma hipótese de desconsideração¹⁰.

Aplicar, entretanto, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário, com a “liberdade” própria do direito civil é desconsiderar a maior formalidade que a Constituição deu ao primeiro, no intuito de proteger o contribuinte da sanha arrecadatória do poderoso Leviatã. Deve-se quanto ao tema observar os artigos 134, VII e 135, III do Código Tributário Nacional. Desta forma, “nos executivos fiscais, é o art.

9 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 236.

10 “Esse é um artigo que eu acho que tem efeito efetivo no campo tributário. (...) O interessante é que esse artigo 50 do novo Código prevê a relação ou a desconsideração das relações jurídicas, ou seja, eu imagino que o Fisco em geral não precise desconsiderar a personalidade jurídica integral da empresa, o Fisco não vai precisar pedir a desconsideração da pessoa jurídica para todos os efeitos. Eu entendo que ele possa pedir, por uma leitura mais restrita do artigo 50 do novo Código, a desconsideração apenas para a relação tributária, por exemplo, se ele comprovar uma escrituração contábil não confiável, como desvios de dinheiro ou valores depositados em nome da pessoa jurídica para a pessoa física ... confusões neste sentido”. BECHO, Renato Lopes. *A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil*. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 54-55.

135 do CTN que deve ser aplicado, afastando-se as inovações trazidas pelo artigo 50 do Código Civil”¹¹.

Nada obstante observar a possibilidade de utilização da teoria do superamento em matéria tributária, entendo que o artigo 135 se refere a uma hipótese de responsabilidade pessoal, e não desconsideração da pessoa jurídica.

3. Obrigação Tributária, Fato Imponível e Responsabilidade

As pessoas (em sentido amplo) estão obrigadas a pagar tributos ao Estado, devido, não somente, a uma relação de poder (representada por uma situação em plano superior que se este se encontra), mas sim a uma relação jurídica. Tal relação, por lógica de natureza obrigacional, por sua vez, corresponde ao verdadeiro foco do direito Tributário.

Este vínculo obrigacional, como relação jurídica que é, advém da ocorrência de um fato previsto em uma determinada norma que por sua vez é legítimo para tal (ou seja, apto a produzir este efeito). Em outras palavras a lei descreve um fato “X” e a este fato atribui o efeito de criar a relação entre “Y” (uma pessoa qualquer) e o Estado. Surgido o Fato (pelo relato em linguagem competente do evento do mundo real¹²), nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo) e o direito de outrem (o Estado, sujeito ativo). Este conceito obrigacional difere da legislação civil pelo fato de ter sua causa determinada em lei; pelo sujeito ativo ser uma pessoa jurídica de direito público interno; e pelo sujeito passivo poder ser contribuinte, substituto, responsável ou o sucessor.

¹¹ GOLMIA, Daniela Haddad Franco. Responsabilidade dos sócios: exame do art. 50 do Código Civil e as reflexões na área tributária. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n.6 v. 1, p. 229, Mar., 2004

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

É este mecanismo, obrigacional que viabiliza a cobrança por parte do Estado de uma prestação pecuniária em detrimento de um sujeito passivo, e, por via de consequência, possibilita o pagamento das despesas públicas.

O Fato imponible (também conhecido como fato gerador), por sua vez, é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da relação jurídico-tributária. Em termos de do estudo da responsabilidade nas sociedades limitadas, o fato imponible determina a coordenada de tempo em que se constitui a obrigação tributária; identifica o sujeito passivo da referida obrigação; determina o seu regime jurídico, ou seja, positiva que a lei a ser aplicada será aquela do momento do fato imponible, ainda que outra esteja em vigor no momento do lançamento; e, acima de tudo, estabelece quem são os possíveis terceiros responsáveis para os casos previstos em lei, haja vista que a responsabilidade do sócio pelos créditos relativos a obrigações tributárias (aplicação do artigo 135 do CTN), deve se reportar à época do fato imponible.

Do ponto de vista dos sócios, dispõe o Código Civil de 2002, em seu artigo 1.001:

Art. 1.001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.

Verifica-se, pela simples leitura do dispositivo que, em regra, do exato momento da celebração do contrato social, nascem as responsabilidades do sócio. Em termos de direito tributário, a situação é semelhante, ou seja, deste a constituição da sociedade, com o registro dos atos constitutivos na junta comercial, ainda que estes (atos constitutivos) disponham diversamente, nasce a responsabilidade do sócio pela integralização do capital social.

Quanto à figura do administrador, paralelamente à responsabilidade por eventual integralização do capital, quando sócios, poderão estes ser responsabilizados por obrigações tributárias oriundas do período de sua gestão nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional. Observe-se que a necessidade de comprovação, pelo exequente, do exercício de gerência por parte do executado, no caso do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

4. Código Tributário Nacional e a responsabilidade de terceiros

Uma noção de responsabilidade pode ser encontrada no Código Tributário Nacional em seu artigo 128 (substituição). Positiva o referido dispositivo que “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 obrigação”. Ressalte-se que o responsável, neste caso, é um terceiro e relação ao contribuinte (pode ou não possuir vínculo com este, mas com ele não se confunde), mas não ao fato imponible, guardando com este ligação.

Já o artigo 134 do Código Tributário Nacional é enfático ao estabelecer que nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; f) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos

devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício; g) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Tal responsabilidade, no entanto, segundo esclarece o parágrafo único do próprio artigo 134, não se refere a todos os créditos tributários.¹³

A responsabilidade de que trata o artigo adrede mencionado pressupõe, então, duas condições: primeiro que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato imponible do tributo, ou ainda, em relação a este se tenha sido indevidamente omissos.

Já o artigo 135 do mesmo diploma (CTN) positiva:

“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.”

Não se trata, no caso acima, de responsabilidade subsidiária nem de responsabilidade solidária, mas sim de responsabilidade pessoal, vale dizer, como bem entendeu o professor Aliomar Baleeiro¹⁴, tão e somente o sujeito englobado pela definição do artigo responderia com seu patrimônio.

¹³ Pela leitura do dispositivo de lei quando se tratar de penalidades, apenas as de caráter moratório estariam abrangidas.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999. p. 755.

Não se trataria, também, de responsabilidade tributária por substituição (e sim pessoal) pelo fato de que no caso do artigo acima transcrito existe o condicionante da prática de atos com excesso de poderes ou infração a lei ou estatutos.¹⁵

O que se observa na verdade é que como os contratos sociais são infringidos justamente pelas pessoas que, por lei, deveriam estar incumbidas de protegê-los, a própria pessoa jurídica, paralelamente ao fisco, poderia estar elencada como vítima, e não autora do ato danoso.

Hugo de Brito Machado¹⁶, no entanto, em posicionamento que não concordo, classifica tal responsabilidade como sendo solidária, haja vista que o responsável se posiciona ao lado do contribuinte desde a concreção do Fato Imponível. Para o notório jurista, as pessoas a que se referem os incisos do artigo 135 não tem responsabilidade pessoal quando das hipóteses nele contido, mas sim solidariedade, haja vista, para o autor, a simples existência de uma pessoa a quem seria atribuída a responsabilidade não exclui o contribuinte. Para o referido autor, responsabilidade pessoal existiria quanto às infrações, nos termos do artigo 137 do mesmo diploma:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

¹⁵ Neste sentido advoga o professor Luciano Amaro: “ Não se trata de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária . Somente o terceiro responde, pessoalmente”. AMARO, Luciano. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva. 2006. p. 327

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas. 2004. p. 594.

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Capítulo II – Responsabilidade dos Sócios sem poderes administrativos

1. Fundamento da responsabilidade dos sócios

Como bem salienta Amador Paes de Almeida, “o direito tributário possui regras específicas que delineiam de forma clara e precisa a responsabilidade dos sócios pelos débitos fiscais da sociedade comercial de que fazem parte.”¹⁷

Dispõe o artigo 121 do Código Tributário Nacional que:

“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.”

Existem, portanto, como anteriormente dito, dois sujeitos passivos na obrigação fiscal: o contribuinte, que é aquele diretamente vinculado ao fato gerador; e o responsável legal, que é aquele que, muito embora não esteja na condição de contribuinte, ou seja, não esteja diretamente ligado ao fato imponible, tem a obrigação legal de pagar o tributo.

Cabe, a par das diferenças entre contribuinte e responsável, a observação de que no direito brasileiro, e de forma geral, na grande maioria dos ordenamentos estrangeiros, existe um paralelismo de personalidades. De um lado a personalidade natural ou civil, que no caso de nosso ordenamento é adquirida nos termos do artigo 2º do Código Civil de 2002, com o

¹⁷ ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009

nascimento com vida; e, de outro, a personalidade jurídica, verdadeira ficção concebida pelo direito como decorrência do natural desenvolvimento das sociedades. Tal dualidade implica dizer que as pessoas jurídicas são titulares de direitos e deveres diferentes das pessoas físicas que a compõe.

Essa idéia é ainda mais forte no âmbito das sociedades limitadas, não sendo possível se falar em responsabilidade dos sócios pela mera circunstância fática de ostentarem tal característica, nem de execução direta do patrimônio destes, haja vista que nos termos do artigo 248 do Código Civil de 2002, a solidariedade não se presume, mas sim resulta de lei ou acordo de vontades.

2. A integralização do Capital Social

Uma coisa é certa, a integralização do capital social é uma obrigação absoluta dos sócios, sejam eles administradores ou não, nos exatos termos do artigo 1.052 do Código Civil de 2002. Fabio Ulhoa Coelho é bem enfático esta afirmação relatando que “a principal obrigação que o sócio contrai ao assinar o contrato social é a de investir, na sociedade, determinados recursos, geralmente referidos em moeda”.¹⁸

Isto posto, o fisco (sujeito ativo da relação jurídico-tributária) tem pleno e irrestrito direito de cobrar o total faltante da integralização (dívida do remisso), de um, parte ou todos os sócios da limitada (haja vista a solidariedade existente nesta matéria), ficando assegurado, como não poderia deixar de ser, o direito de regresso por parte daquele ou daqueles que efetivamente adimpliram a parte de outrem. Deste ponto uma conclusão lógica pode ser alcançada: caso o capital social não esteja totalmente integralizado e não haja bens suficientes para o cumprimento da obrigação tributária representada pelo crédito, resta aos sócios o dever de arcarem com seus próprios bens pelas quotas não revertidas.

¹⁸ COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, volume 2: Direito de Empresa, 14ª edição, São Paulo, Saraiva.

Como se observa, no entanto, mesmo sendo solidária a obrigação dos sócios pelo montante não integralizado, o fisco apenas poderá se valer deste benefício caso não haja patrimônio suficiente, em nome da sociedade limitada, para fazer frente ao crédito, nos exatos termos do artigo 1.024 do Código Civil de 2002:

“Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.”

O Dispositivo guarda total consonância com o artigo 134 do Código Tributário Nacional que claramente estabelece uma ordem de preferência.

3. Liquidação da Sociedade

Mais uma vez o estudo da matéria remete ao artigo 134 do Código Tributário Nacional, mais precisamente seu inciso VII, que alude a responsabilidade dos sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas:

“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.”

Hugo de Brito Machado¹⁹ tem posicionamento, do qual ousa discordar, no sentido de que as sociedades limitadas não podem ser qualificadas como sociedades de pessoas, ao passo em que afirma que o artigo em comento revela uma responsabilidade que decorre tão somente da condição de sócio, o que remeteria às sociedades com responsabilidade ilimitada de seus sócios. Da mesma forma, o mestre Aliomar Baleeiro²⁰ afirmava que as sociedades de pessoas a que se refere o artigo 134 do Código Tributário Nacional, seriam as em nome coletivo e outras que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada. Na verdade como dito no Capítulo I, item 1.2, embasado na doutrina de Rubens Requião²¹, “a sociedade limitada está situada, na classificação personalista ou não das sociedades, num divisor de águas. Seu contrato social poderá inculcar-lhe um estilo personalista ou capitalista”. Realmente o Código Civil não adotou posição direta, assim, é o contrato social que determinará a natureza da sociedade elevando ou diminuindo o fator *intuitu personae*.

Ao examinar o artigo acima transcrito, uma impropriedade salta aos olhos quando o texto se reporta a uma “impossibilidade de exigência”. Demandar (no sentido coloquial) será sempre possível, a penumbra, contudo, paira sobre o receber. Daí a conclusão de que o artigo remete-se à impossibilidade de o contribuinte adimplir a sua obrigação, em outras palavras, o artigo se direciona para a execução dos sócios tão somente quando a sociedade não possa arcar com seus débitos tributários.

Neste caso o dever do sócio de adimplir a obrigação não é automático, incondicional nem muito menos relativa a qualquer tributo devido pelo contribuinte. A leitura do caput revela que tais pessoas respondem subsidiariamente e apenas pelos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis desde que cabalmente comprovadas.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2. p. 581

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 75.

²¹ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, vol. 2. 29ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010

A regra é a responsabilidade dos sócios nos termos da lei societária. Diante de uma liquidação de sociedade limitada com capital totalmente integralizado, o quotista, em princípio, estaria afastado do pólo passivo da demanda. A incursão no patrimônio deste apenas pode ser realizada com a prova de que houve culpa *in eligendo* ou culpa *in vigilando*.

O inciso VII do artigo 134, em conformidade com o caput, do artigo 135²² do Código Tributário Nacional, por sua vez, determinaria a responsabilidade dos sócios em caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. É o caso, por exemplo, de dissolução irregular da sociedade, o que caracterizaria infração à lei, gerando solidariedade passiva aos sócios que com esta colaboraram (vale dizer, que desta tiraram proveito). Cabe destacar, mais uma vez, a necessidade de arcabouço probatório apto a justificar o redirecionamento da execução.

4. Responsabilidade dos sócios pelos Créditos Previdenciários

Antes de adentrar no respectivo ponto da responsabilidade dos sócios pelos créditos previdenciários do empreendimento, cabe a afirmação de que acompanho a teoria quintipartite, ou seja, existem, em no sistema normativo pátrio, cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, e contribuições especiais. As contribuições especiais, por sua vez, dividem-se em: sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias econômicas ou profissionais e para custeio do serviço de iluminação pública.

Sobre a alcunha de contribuições sociais têm-se: as contribuições sociais gerais (aquelas contribuições sociais, de competência da União, que não se destinam a custear a Seguridade Social, como Salário-Educação e o PIS-PASEP); e as contribuições sociais da

22 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;

seguridade social, que são aquelas que visam garantir o financiamento da seguridade social, destinam-se a assegurar os direitos sociais relativos à saúde, à previdência e à assistência social (administradas pelo INSS).

Alocadas topograficamente sob a espécie de contribuições, é evidente seu caráter tributário, cabe agora a análise da efetiva responsabilidade.

O artigo 13 da Lei 8.620 de 1993 positivava que:

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

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

Sob a égide do referido artigo estabelecia-se uma exceção, que atingia tanto o antigo decreto 3.708 quanto o Código Civil de 2002, no sentido de estabelecer a responsabilização pessoal dos quotistas da limitadas, de forma solidária e ilimitada, pelos débitos previdenciários do contribuinte (a sociedade). Tal interpretação possibilitava que o patrimônio particular do sócio viesse a ser expropriado em função de dívidas fiscais previdenciárias.

Entretanto, a Lei 11.941 de 2009, resultado da conversão da Medida Provisória 449 de 03 de dezembro de 2008, afastou a hipótese de responsabilidade objetiva em questão ao determinar, em seu artigo 79, inciso VII, a revogação do artigo 13 da lei 8.620/93. Com isto a situação especial de que gozavam os créditos previdenciários deixou de existir, devendo a

sistemática de responsabilidade ser regida pela regra geral do Código Tributário Nacional, vale dizer, os sócios não poderão ser incluídos nos pólos passivos de execuções previdenciárias a não ser nos casos dos artigos 134 e 135 deste diploma (CTN).

5. Responsabilidade do sócio que se retira da sociedade

O artigo 339 do hoje revogado código comercial, dispunha que o sócio que se retirasse da sociedade antes de sua dissolução ficaria responsável pelas obrigações contraídas até o momento da sua retirada. O Código Civil de 2002 disciplinou a matéria em seu artigo 1.003 de maneira mais rigorosa:

“Art. 1.003. A cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não terá eficácia quanto a estes e à sociedade.

Parágrafo único. Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio.”

A principal hipótese que se levanta é quanto à saída do sócio quando o capital social ainda não estiver integralizado. Nesta situação o ex-sócio continua responsável, solidariamente, pelo capital faltante no prazo de dois anos. Paralelamente, continua responsável nos casos descritos no artigo 134 e 135 do CTN, vale dizer, responde se tiver agido de alguma forma com abuso de poderes, ou infringência à lei ou contrato social. Ressalte-se que a responsabilidade do ex-sócio, nestes últimos casos, apenas abarcaria as conseqüências dos atos por ele, efetivamente, praticados.

Capítulo III – Responsabilidade dos Administradores

1. Relação administrador-sociedade

O atual Código Civil coloca sobre a alcunha de administrador a pessoa encarregada de gerir a sociedade, seja ela limitada ou não, classificando-o como um órgão seu. É costumeira a utilização de denominações como gerente, superintendente e diretor (este último com românticas adjetivações tais como: financeiro, vice-presidente, executivo), entretanto, o que realmente importa para o tema da responsabilidade tributária é a repartição de poderes e atribuições feita por lei ou pelo contrato social.

Uma coisa é certa, uma dos pontos mais positivos do extinto Decreto 3.708 de 1919, era liberdade gerada por seu laconismo no sentido de deixar à imaginação fértil dos empresários a construção da estrutura do empreendimento, característica que era observada com hialina clareza quando da concepção do corpo administrativo social.

Parte desta liberdade permanece, é permitido aos sócios quotistas, quando da elaboração do pacto social, estabelecer uma administração simplificada (típica de sociedades de pessoas, por exemplo) ou uma administração colegiada, com repartição minuciosa de atribuições entre os mais variados cargos.

O regramento anterior (Decreto 3708/19) dispunha que apenas os sócios poderiam compor a administração da sociedade, cujos cargos, em hipótese alguma poderiam ser preenchidos por pessoas estranhas ao corpo social. Tal assertiva resta sustentada pela preferência que a legislação pretérita teve pela expressão sócios-gerentes, utilizada em todas as ocasiões em que a norma se referia à administração das limitadas. Era permitido, contudo, a delegação de poderes de gerência, que segundo o artigo 13²³ do antigo diploma, poderia ser

23 Art. 13: “O uso da firma cabe aos socios gerentes; si, porém, forem omisso o contracto, todos os socios della

feita, desde que o contrato não proibisse, (caso em que suscitaria responsabilidade pessoal do delegante) com ou sem restrições.

A limitação não mais subsiste frente ao novo Código Civil que em seu artigo 1.061 afirma que o não-sócio poderá ser designado administrador desde que seja aprovado pela unanimidade do capital social, em caso de integralização incompleta, ou por dois terços após integralização.

2. Fundamento e alcance da responsabilidade do administrador

Uma sociedade, genericamente falando, pode ser definida como sendo uma conjunção de interesses e capitais que personificados pelo direito criam uma unidade existencial para a exploração de uma atividade. Mas mesmo desfrutando de personalidade própria, não deixará nunca de ser uma ficção, uma entidade criada pelo direito para possibilitar a sociedade como concebida nos dias atuais.

Por esta linha de raciocínio a sociedade necessita de intermediários capazes de viabilizar a sua vontade, materializar os interesses referentes à sua finalidade, descrita no contrato social, no mundo dos acontecimentos. É justamente para suprir esta finalidade que o próprio estatuto prevê a figura dos administradores, incumbindo-lhes obrigações e agraciando-lhes poderes.

Com base neste fundamento, os administradores devem sempre buscar os melhores interesses da sociedade, praticando atos tão somente em nome e benefício desta, relegando interesses pessoais a último plano. Contudo, a ninguém é autorizado desrespeitar os preceitos legais, motivo pelo qual os gerentes (sócios ou não) devem sempre portar-se de maneira diligente e leal, harmonizando os anseios da sociedade com os rigores do plano normativo.

poderão usar. É lícito aos gerentes delegar o uso da firma somente quando o contrato não contiver cláusula que se oponha a essa delegação. Tal delegação, contra disposição do contrato, dá ao sócio que a fizer pessoalmente a responsabilidade das obrigações contrahidas pelo substituto, sem que possa reclamar da sociedade mais do que a sua parte das vantagens auferidas do negócio.”

Quando o dever de observância das leis e estatutos não é respeitado surge para o gerente a imputação de responsabilidade pelos atos cometidos.

No ordenamento jurídico pátrio, a responsabilidade dos administradores (sócios ou não) é delineada pelo inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional:

“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.”

Na esteira do que já foi afirmado, os administradores serão pessoalmente responsáveis por aqueles atos praticados em desconformidade ao estatuto ou diplomas legais ou ainda com excesso de poderes. Isso porque a sociedade também foi lesada pela prática de seus representantes, não tendo lógica, portanto, que a vítima arque com a responsabilidade de uma agressão que também sofreu.

Vale a pena ressaltar que o simples exercício da administração de uma sociedade limitada não implica em responsabilidade por eventuais débitos fiscais desta. É necessário que o fisco, utilizando-se de todos os meios admitidos pela teoria das provas, demonstre culpa no desempenho das funções de gerência, ou, conduta além dos limites dos atos regulares de gestão ou contrários à lei ou estatutos.²⁴

²⁴ Neste sentido Luciano Amaro afirma que “para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que freqüentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou

Da mesma forma há de se observar a repartição de atribuições, vale dizer, apenas o sócio (ou sócios) com poderes para dispor do exercício financeiro e comercial da limitada é que podem sofrer os efeitos da responsabilização, não podendo esta cair, por exemplo, nos ombros de gerente de departamento técnico autônomo e de finalidade específica. Estes últimos não têm poder de disponibilidade sobre o fluxo monetário da limitada, portanto não poderiam ser responsabilizados (logicamente se um administrador de departamento técnico produz ato que venha a se amoldar à regra legal estará apto a sofrer o redirecionamento).

Não se pode encarar o dispositivo da lei 5.172 de 1966 como hipótese de responsabilidade objetiva, como o quer fazer a tese fiscalista, mas sim subjetiva. A afirmação de que o redirecionamento deve ser realizado usando como justificativa a própria inadimplência não prospera. O ato que geraria ensejo ao redirecionamento da responsabilidade deve ser compreendido em um sentido restrito, sob pena de qualquer descumprimento de preceito normativo servir de justificativa.

Misabel Derzi, em posição que concordo plenamente, revela:

“a aplicação do artigo 135 supõe assim: 1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo; 2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;”²⁵

Neste mesmo entendimento cabe a observação do seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

administrador.”AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12a edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 328.

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora) BALEEIRO, Aliomar. In Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p757

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – SÓCIO – LEGITIMIDADE PASSIVA – RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE – ART. 135, III DO CTN – DOLO, FRAUDE OU EXCESSO DE PODERES – COMPROVAÇÃO IMPRESCINDÍVEL – PRECEDENTES – OMISSÃO INEXISTENTE.

1. Inexiste omissão no julgado que examina a tese da legitimidade passiva do sócio a luz de documentos considerados insuficientes para provar que o sócio não tinha responsabilidade para responder pelos tributos que estavam sendo exigidos. Artigos 128,131, 458, II e III, 512, 527, 535, II do CPC não violados.

2. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilização pessoal do dirigente da sociedade. Para que este seja pessoalmente responsabilizado, é necessário que se comprove que agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

3. A comprovação da responsabilidade do sócio, a cargo do exequente, é imprescindível para que a execução fiscal seja redirecionada, mediante citação do mesmo.

4. Recurso Especial provido.” (Resp. 397074, Rel. Min. Eliana Calmon, 2a Turma, DJU 22/04/2002)²⁶

A não demonstração, por parte do fisco, resultaria em inexistência dos pressupostos de constituição e desenvolvimento válido do processo, o que, nos exatos termos do artigo 267, inciso IV, do Código de Processo Civil, resultaria em extinção da demanda.

Este pensamento ganha ainda mais coerência com uma interpretação sistemática do direito ao se analisar, por exemplo, a situação de um empreendimento que esteja

²⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 397074 . Segunda Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. DJU. 22/04/2002. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 28 Dez. 2009

momentaneamente sem capital e que, portanto não tenha meios para realizar o pagamento de suas obrigações tributárias. Não tendo, a sociedade limitada em comento, patrimônio suficiente para arcar com seu débito, o redirecionamento da execução para os administradores pelo simples não pagamento revelaria a mais absurda injustiça.

Para sedimentar a posição adrede, sendo a responsabilidade dos administradores uma exceção à regra, admitir que o simples inadimplemento seja condição bastante para permitir que seja redirecionada a execução é ignorar o princípio da separação dos patrimônios e responsabilidades das pessoas físicas e jurídicas²⁷. A exceção seria transformada em regra, haja vista que sempre que houver uma execução fiscal terá havido, por lógica, inadimplemento.

Um ponto controverso é a questão da dissolução irregular das sociedades limitadas. A lei estabelece as hipóteses e procedimentos para que uma sociedade se dissolva corretamente, não se fale em dissolução de fato que tenha sido realizada corretamente (haja vista que nesta modalidade os eventuais débitos teriam sido devidamente adimplidos), mas sim de lapidação do patrimônio societário e seu rateio. Desta forma, em ocorrendo dissolução fraudulenta é possível o redirecionamento da execução. Registre-se, contudo, que não se trata de responsabilidade objetiva pelo simples fracasso da limitada, mas sim com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional (ato ilícito ou praticado com abuso de poderes ou infração à lei ou contrato social)²⁸.

27 Hugo de Brito Machado afirma que “deve-se distinguir, repita-se, o ato da pessoa jurídica do ato da pessoa natural que corporifica, para se saber quem praticou a infração à lei. Se o tributo (direto ou indireto) não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para outros fins lícitos (v.g. Pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida incidência da norma contida no artigo 135, III, do CTN. Nesse último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural.” MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2. p. 589-590

28 AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL ETRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE INDUSTRIAL POR QUOTAS DERESPONSABILIDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-

O objetivo da lei é de atribuir responsabilidade pessoal à gerência da sociedade quando as obrigações forem resultantes de sonegação, fraude fiscal ou irregularidades legais.

Revela-se importante observar que nos casos específicos do Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto de Renda Retido na Fonte, o artigo 8º do Decreto-Lei 1.736 de 1979 determina:

“Art. 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação”

Nestes casos específicos o simples não-pagamento reveste-se de ato ilícito haja vista que resulta em apropriação indébita dos valores, principalmente no caso de Imposto de Renda Retido na Fonte, o que de *per si* autoriza a execução do sócio.

3. Impactos da Lei 11.941 de 2009

GERENTE. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. 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 (Precedentes: REsp 738.513/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 18.10.2005; REsp 513.912/MG, DJ 01.08.2005; REsp 704.502/RS, DJ 02.05.2005; EREsp 422.732/RS, DJ 09.05.2005; e AgRg nos EREsp 471.107/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.10.2004). (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1075114 SP). Primeira Turma. Rel. Min. Luiz Fux. DJe. 13/10/2009. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 02 jan. 2010)

Já foi mencionado no decorrer deste estudo que a Lei 11.941/09, ao revogar o artigo 13 da lei 8.620 de 1993, retirando, portanto, a funesta responsabilidade objetiva dos sócios e administradores sobre os créditos tributários da seguridade social. Tais casos passaram, desde 28 de maio de 2009 a ser regidos pelo sistema geral do Código Tributário Nacional, mais especificamente artigos 134 e 135.

O benefício trazido pela lei, em consonância com artigo 106 do Código Tributário Nacional é de aplicabilidade retroativa para os atos não definitivamente julgados, ou seja, os gerentes e sócios que estiverem sendo executados com base no artigo revogado podem pleitear, desde que não inseridos nas hipóteses do CTN, sua exclusão imediata do pólo passivo da demanda.

Conclusão

Em primeiro momento estudados os fundamentos das sociedades limitadas, ficou claro o entendimento no sentido de que a nova teoria das personalidades implica, obrigatoriamente, em uma separação da pessoa do sócio ou gerente da “pessoa” jurídica que é a sociedade. Tal ponto de vista implica na separação dos patrimônios destas pessoas, respondendo, em regra, tão somente a Limitada, por suas obrigações tributárias, estando os sócios atrelados apenas à integralização de suas quotas.

Posteriormente conclui-se pela responsabilização dos sócios e gerentes como espécie secundária, excepcional, cujo fundamento dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional revela ou uma total falta de diligência ou algum comportamento patológico (utilizado como sinônimo de contrário) seja em relação ao contrato social seja em relação às leis vigentes.

Ao analisar-se a natureza jurídica das sociedades limitadas ficou exposto que a posição adotada, cujo fundamento resta balizado na grande liberdade de que dispõe os sócios para estruturar e delimitar seu empreendimento (em sentido lato), de que podem estas espécies societárias assumir tanto um caráter *intuitu personae*, ou seja, construir-se como sociedade de pessoas, como sociedades de capital. É o contrato social que determinará esta natureza, atribuindo maior ou menor valor ao elemento pessoal. Admitida esta posição a responsabilidade do sócio com base do artigo 134, VII, do Código Tributário Nacional fica mais do que clara, justificando tanto sua aplicação pretérita como futura.

Ficou claro, portanto, que os sócios (sem poderes de gerência) de sociedades limitadas devem responder, solidariamente a esta, quando de sua liquidação (caso seja esta sociedade tenha natureza *intuitu personae*) pelos créditos tributários referentes a atos ou omissões que deram causa.

Concluiu-se também que o antigo caso de responsabilidade objetiva dos sócios e gerentes da limitada por créditos previdenciários (cuja natureza tributária restou demonstrada) previsto no artigo 13 da Lei 8.620 de 1993, deixou de existir por revogação expressa do dispositivo pela Lei 11.941 de 2009, com possibilidade de aplicação retroativa em virtude ainda do artigo 126 do Código Tributário Nacional. Desta forma não subsiste especialidades no regramento dos créditos devidos ao Instituto Nacional de Seguridade Social, que ficam abarcados pela regra geral.

Quanto à posição do sócio que se retira ou se retirou da sociedade limitada ficou assentado o posicionamento de que responderia, solidariamente, nos termos da legislação civil, pela integralização do capital faltante pelo período de dois anos a contar do registro do ato de sua saída. Paralelamente e agora nos termos da legislação tributária, continuaria responsável, desde que observados os prazos prescritivos e decadenciais, pelas situações dos artigos 134 e 135, especificamente em relação aos atos que cometeu.

Outro importante ponto que restou fixado se refere às hipóteses de responsabilidade, no que tange às limitadas, presentes no artigo 135, inciso III (que, diga-se, traz hipótese de responsabilidade pessoal), ao demonstrar-se que o simples não pagamento de tributo não poderia ser considerado como ato ilícito apto a embasar o redirecionamento da execução, argumento cuja interpretação contrária levaria a uma responsabilidade ilimitada dos sócios e gestores.

Afastou-se, ainda, a idéia de responsabilidade pelo simples fato de ser sócio ou administrador, pugnando-se pela necessidade de demonstrar indícios suficientes (necessidade imperativa de demonstrar cabalmente), com base na teoria das provas, para sustentar que os atos foram cometidos com infração à lei, contrato social, com abuso de poderes, ou ainda por dissolução fraudulenta (haja vista que a dissolução de fato baseada em simples insucesso não pode ser tida como ato ilícito apto a autorizar o redirecionamento da execução).

Pelos argumentos levantados ficou claro que a regra geral nas sociedades limitadas é a responsabilização solidária até o limite da integralização das quotas, e que, apenas em situações pontuais, previstas na lei, que devem restar contundentemente demonstradas, é que o patrimônio dos sócios e administradores pode sofrer redirecionamento de execução.

Bibliografia

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECHO, Renato Lopes. *A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil*. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses. 2008.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa*, vol. 2, 14ª edição. São Paulo: Saraiva.

GAGLIANO, Pablo Stolze; **PAMPLONA**, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil, vol. 1*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva 2009.

GOLMIA, Daniela Haddad Franco. *Responsabilidade dos sócios: exame do art. 50 do Código Civil e as reflexões na área tributária*. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n.6 v. 1, p. 229, Mar., 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 10ª ed.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, vol. 2. 29ª edição. São Paulo: Saraiva.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código de Direito Tributário Nacional – Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas. 2007.