

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 26/04/2012

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/33365-a-responsabilidade-tribut-ria-dos-s-cios-da-sociedade-limitada>

Autore: Paula Aparecida Rodrigues Diniz

A responsabilidade tributária dos sócios da sociedade limitada

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DA SOCIEDADE LIMITADA

Paula Aparecida Rodrigues Diniz*

SUMÁRIO: Resumo – Abstract – Introdução – 1. Sociedade Limitada – 1.1. Origem histórica – 1.2. Da responsabilidade dos sócios – 1.3. Teoria da desconsideração da personalidade jurídica – 2. Responsabilidade tributária dos sócios – 2.1. Responsabilidade tributária – 2.2. Responsabilidade tributária no art. 134, VII, do CTN – 2.3. – Responsabilidade tributária pessoal dos sócios – art. 135, do CTN – 2.4.1. Indivíduos sujeitos a responsabilidade – 2.4.2. Atos geradores da responsabilidade pessoal – Conclusão – Referências Bibliográficas.

Resumo: A responsabilidade tributária é tema de grande importância em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista ser ela o instrumento existente para proteger o Fisco, garantindo o regular adimplemento dos tributos, com a conseqüente punição dos atos de má-fé e desídia dos sócios das sociedades. Não podem os sócios cometer atos ilícitos e não serem por eles responsabilizados, utilizando-se da pessoa jurídica como forma de blindar seu patrimônio.

Palavras chaves: Responsabilidade tributária. Sociedade Limitada. Sócios. Responsabilidade pessoal. Infração à lei. Excesso.

Abstract: The tax liability is a subject of great importance in our legal system, be it in order to protect the existing instrument the IRS, guaranteeing due performance of the regular taxes, with the consequent punishment of acts of bad faith the members of the societies. Members can not commit illegal acts and not be accountable for them, using the legal entity as a way to shield their assets.

Keywords: Tax liability. Limited Partnership. Partners. Personal responsibility. Violation of law. Excess.

Introdução

A união das pessoas em sociedade, visando fins comerciais, é algo que remonta há vários e vários anos. E as sociedades limitadas representam a maioria absoluta dos tipos societários escolhidos pelos indivíduos para formalizarem sua união, em virtude de terem sua forma de constituição desprovida de grandes entraves burocráticos, e de possibilitar que os seus membros tenham sua responsabilidade limitada perante a sociedade.

Entretanto, a atividade comercial envolve grandes riscos, e não podem os credores ficar a mercê das oscilações econômicas, nem tampouco de sócios que agem maliciosamente, buscando se locupletarem ilicitamente através das sociedades. E o Fisco, um dos principais credores de qualquer sociedade, deve estar ainda mais protegido de todos esses infortúnios, principalmente por ser o seu crédito indisponível, pertencente, ainda que por vias oblíquas, a toda a população.

Para proteger o Fisco, e garantir o regular adimplemento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional trouxe dispositivos que regulam a responsabilidade da sociedade e seus membros por tais débitos.

No presente estudo, discutir-se-á todos os aspectos da obrigação tributária, com destaque especial para a sociedade limitada e, por fim, elencar-se-á todos os meandros da responsabilidade tributária dos sócios por dívidas da sociedade, buscando evidenciar os elementos dos quais dispõe a legislação brasileira para evitar que pessoas mal intencionadas acabem por lesar o Fisco, revestidos na limitação da responsabilidade que lhes é conferida pela sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

1. Sociedade Limitada

1.1 Origem histórica

A constituição do homem em sociedade, desde os primórdios, deu-se na tentativa de buscar, conjuntamente, o alcance de necessidades que, sozinho, ele não conseguiria alcançar, ao menos não com tamanha eficiência.

Por muito tempo, as sociedades dividiam-se em de pessoas e de capital, com características bastante estanques, e diferentes. Sociedades de pessoas eram aquelas nas quais os sócios possuíam uma participação ativa, sendo estes o principal “patrimônio” da sociedade, ficando os recursos materiais em segundo plano, em ordem de importância para essa união. Em regra, esse tipo societário tinha como característica a responsabilidade ilimitada de seus integrantes quanto aos débitos firmados pela sociedade.

Já a sociedade de capital caracterizava-se pela predominância do caráter material, ou seja, a pessoa dos sócios deixava de ter tanta importância prevalecendo, agora, a contribuição financeira que cada um poderia oferecer a essa empresa. Nela predominava a responsabilidade limitada dos sócios quanto às dívidas da sociedade.

Entretanto, esses tipos societários sempre foram muito distantes um do outro, possuindo características antagônicas, não havendo um termo médio, o que levava a insatisfação de uma grande parcela de pessoas que pretendiam se unir em sociedade e que buscavam, ao mesmo tempo, a limitação da responsabilidade das sociedades de capital, unida a menor burocracia na constituição, característica da sociedade de pessoas.

E foi assim que surgiram as sociedades limitadas, como forma de solução a essa insatisfação. Elas tiveram origem germânica, muito embora a legislação inglesa tenha sido a primeira a utilizar a expressão limitada, nas suas sociedades “limited by guarantee”. Nessas, possibilitava-se que a responsabilidade dos sócios pelas dívidas da sociedade fosse limitada pela inserção, ao fim da razão social, da expressão “limited”.

Entretanto, embora houvesse tal possibilidade, essa sociedade tratava-se de uma espécie de sociedade anônima simplificada, uma vez que, segundo determinava a legislação vigente, deveria ela ter a organização própria de uma sociedade anônima.

Em 1888, o Ministro do Comércio e da Indústria da Prússia fez, pela primeira vez, um projeto de lei tendente a instituir as sociedades limitadas. E assim, em 1892, promulgou-se uma lei tratando das “Gesellschaften mit beschränkter Haftung”, sociedades de responsabilidade limitada.

No Brasil, a primeira tentativa de introduzir esse tipo societário em nossa legislação se deu em 1865, por meio de uma proposta trazida pelo então conselheiro Nabuco de Araújo. Entretanto, seu projeto não teve sucesso, tendo sido rejeitado pelo Conselho de Estado.

Não obstante, em 1912, o professor Herculano Inglês de Souza, tendo recebido a incumbência de elaborar uma revisão ao Código Comercial, resolveu adotar a sociedade por quotas, inspirado na lei portuguesa, que já a disciplinava. E deu a estas a denominação de sociedades limitadas, em oposição às solidárias, comumente conhecidas por sociedade em nome coletivo. Afirmava ele que

A presunção de solidariedade dos sócios nas obrigações assumidas em nome da sociedade é regra predominante no assunto. A limitação da responsabilidade é exceção que precisa ser provada de modo a evitar o engano dos estranhos que venham a contratar com a sociedade; essa prova

se faz pela publicidade, isto é, pelo arquivamento e publicação das restrições postas à regra geral de solidariedade e da ilimitação da responsabilidade dos coobrigados. Este processo permite seguir a tendência que se assinala no regime das sociedades para aumentar a aplicação do princípio da comandita sob diversas formas, de modo a animar a concorrência das atividades e dos capitais ao comércio, sem ser preciso recorrer à sociedade anônima, que melhor se reservará para as grandes empresas industriais, que necessitam capitais muito avultados e prazo superior ao ordinário da vida humana. A sociedade por quotas, a que chamarei limitadas, por oposição às solidárias (denominação que entendi preferível à de sociedades em nome coletivo, vaga e imprecisa), preenche essa lacuna do direito vigente (...).¹

E foi assim que, em 10 de janeiro de 1919, foi aprovado o decreto 3.708, que instituiu as sociedades limitadas no direito brasileiro, diploma este que fora revogado pelo atual Código Civil, que é hoje quem disciplina as sociedades limitadas.

1.2 Da responsabilidade dos sócios

A personalização da sociedade limitada, ocorrida com a inscrição regular desta na Junta Comercial do Estado em que se localiza sua sede, implica na separação patrimonial entre a pessoa jurídica e a pessoa física de seus sócios. Isso implica que, em regra, cada um é responsável pelas suas obrigações, ou seja, o sócio não se responsabiliza pelos débitos contraídos pela sociedade, senão com o montante de seu capital que fora integralizado.

Não obstante, as regras societárias que permitem a irresponsabilidade dos sócios pelas dívidas contraídas pela sociedade comportam exceções, em determinadas situações.

O primeiro caso em que a responsabilidade dos sócios deixa de ser limitada ao valor de suas cotas, e passa a ser ilimitada, é pela integralização do capital social.

A principal obrigação que uma pessoa assume, ao participar de uma sociedade, é a de disponibilizar determinada quantia, geralmente em moeda, para a formação dessa empresa. *Cada contratante assume, perante o outro, a obrigação de disponibilizar, do seu patrimônio, os recursos que considerar necessários ao negócio que vão explorar em parceria.*²

E nas sociedades limitadas, todos os contratantes possuem esse dever, ou seja, não é permitido que algum dos sócios disponibilize apenas a prestação de serviços, sem

¹¹ Herculano Inglês de Souza. **Projeto de código de obrigações**. Livraria Jacinto, *apud* Rubens Requião. **Curso de direito comercial**, p. 24.

² Fabio Ulhoa Coelho. **A sociedade limitada no novo código civil**. p.1.

investir qualquer quantia. Essa disponibilização de capital é denominada, pelo direito empresarial, de integralização do capital que subscreveu.

Entretanto, caso os sócios, ou até mesmo apenas algum deles não integralize sua cota parte, todos ficarão responsáveis até o limite do capital subscrito e não integralizado. Isso significa dizer que se algum dos participantes da sociedade deixa de integralizar seu capital, e esta contrai uma dívida da qual não dispõe de meios para cumprir, todos os sócios, solidariamente, até mesmo aqueles que já procederam à integralização, terão o seu patrimônio atingido no valor desse capital não integralizado, que deverá ser pago ao credor.

A integralização do capital pode se dar de imediato, quando da formação da sociedade, ou a prazo, sendo estipulado em contrato um lapso para que ela ocorra. Assim, caso os sócios optem pela segunda opção, serão eles pessoalmente responsáveis por esse montante ainda não integralizado, caso contraíam algum débito do qual a sociedade não possuía recursos para solver.

Caso os membros da sociedade discriminem, no contrato social, que o capital foi todo integralizado de plano, mas algum dos credores consiga provar que essa informação não é verdadeira, da mesma forma ficarão aqueles responsáveis por esse capital não integralizado.

Por fim, vale salientar que com relação à sociedade, a responsabilidade é subsidiária, ou seja, ainda que o capital não tenha sido totalmente integralizado, caso a sociedade possua recursos suficientes para arcar com o débito contraído, o patrimônio do sócio não será atingido.

Assim se expressa Luiza Rangel de Moraes

(...) o sócio tem o direito de exigir que primeiro sejam satisfeitos os credores, com a excussão dos bens da sociedade, e, tão somente quando estes não bastarem, é que o patrimônio dos sócios será chamado a responder, limitado ao valor ainda não integralizado do capital social.³

Destarte, percebe-se que os sócios podem se utilizar do benefício de ordem, protegendo seu patrimônio até o limite do patrimônio da sociedade.

A segunda hipótese em que o patrimônio dos sócios pode ser alcançado para adimplir dívidas da sociedade é quando ocorrerem irregularidades. Ocorrendo algum fato irregular, não amparado pelo ordenamento pátrio, podem os sócios ser compelidos a responder por tal fato, independente do exaurimento prévio do patrimônio da sociedade.

³ Luiza Rangel de Moraes. **A empresa no terceiro milênio: aspectos jurídicos**, p. 49.

Segundo Fabio Ulhoa Coelho,

Na sanção às irregularidades praticadas na sociedade limitada, a responsabilização do sócio não depende do prévio exaurimento do patrimônio social. Consoante assentado, a autonomia subjetiva da pessoa jurídica, quando desviada de seus fins, não é prestigiada pelo direito. Nesses casos, a imputação de responsabilidade ao sócio não guarda relação com a situação patrimonial da sociedade.⁴

A responsabilidade por irregularidades aqui tratada não abarca, como já visto anteriormente, a dos sócios pela não integralização do capital, tratando-se esta de modalidade especial de irregularidade.

A ausência de limitação da responsabilidade dos sócios por débitos contraídos pela sociedade, quanto ao cometimento de atos ilícitos, tem como fundamento o fato de que a responsabilidade limitada visa proteger o sócio, sendo um bônus conferido a esse sujeito, visando estimular a atividade empresarial.

Desta maneira, quando a autonomia patrimonial e a limitação da responsabilidade são utilizadas para locupletamento indevido dos sócios, não cabe impor a credores da sociedade sua parcela nas perdas.⁵

Assim sendo, percebe-se que não pode a legislação pátria fechar os olhos e conceder o estímulo da responsabilidade limitada aos sócios quando da prática de atos irregulares por estes.

1.3 Teoria da desconsideração da personalidade jurídica

A pessoa jurídica possui autonomia patrimonial e, em razão disso, o patrimônio de seus sócios não pode, em regra, ser atingido por dívidas por ela contraídas. A sociedade limitada e os seus sócios têm personalidade autônoma, distinta, inconfundível.

E por ser um sujeito dotado de autonomia patrimonial, pode acontecer dos sócios agirem maliciosamente manipulando tal autonomia no cometimento de fraudes, utilizando-se dessa prerrogativa para se beneficiar sem que possam ser individualmente responsabilizados.

Nos dizeres de Fábio Ulhoa Coelho

⁴ Fábio Ulhoa Coelho. op. cit., p. 10

⁵ Ibid. p. 107

Como sujeito de direito distinto, a pessoa jurídica pode servir de instrumento para fraudar o cumprimento da lei ou de obrigações. Transfere-se à titularidade de uma pessoa jurídica a obrigação que seria da física que a integra ou de outra pessoa jurídica.⁶

E para evitar-se que os sócios se utilizem da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para cometer fraudes, é que se desenvolveu a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, surgida nos Estados Unidos. Prega tal teoria que sempre que a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas for manipulada, visando o cometimento de alguma fraude, pode o juiz ignorá-la, imputando a obrigação pelo débito originado diretamente àquele que buscou se furtar de seus deveres.

Essa teoria não busca negar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, que é distinta de seus sócios. Essa continua sendo a regra, ou seja, em não acontecendo qualquer atitude fraudulenta, a pessoa jurídica continua respondendo, com o seu próprio patrimônio, pelas obrigações que contrair.

E quando ocorre a desconsideração da pessoa jurídica, esta pessoa não será extinta, dissolvida pela desconsideração. Apenas determinados atos por ela praticados, em benefício dos sócios, de maneira fraudulenta, é que deixarão serem afetos a ela, ou seja, a separação patrimonial deixará de ocorrer, para que se possa coibir a fraude, e o verdadeiro causador daquele ato seja por ele responsabilizado.

Um dos principais diplomas legais que trata da teoria da desconsideração da pessoa jurídica é o Código Civil, no seu art. 50⁷, que disciplina que ocorrendo abuso da personalidade jurídica da empresa, pode o juiz decidir estender os efeitos de certas e determinadas obrigações aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas.

O abuso da personalidade jurídica se dá quando o sócio envolve a sociedade em negócios que sejam estranhos ao seu fim ou, ainda, quando ele não separa, rigorosamente, seu patrimônio do da sociedade, caracterizando a confusão patrimonial. Em ambos os casos poderá ocorrer à desconsideração da personalidade jurídica.

Destarte, resta claro que a teoria da desconsideração da pessoa jurídica tem plena aplicação no ordenamento pátrio, podendo ser utilizada sempre que ocorrer abuso da

⁶ Fábio Ulhoa Coelho. op. cit., p 109

⁷ Art. 50: Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

personalidade, ou confusão patrimonial, buscando responsabilizar os sócios pelos atos fraudulentos por eles praticados.

2 Responsabilidade Tributária dos Sócios

2.1 Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, em seu sentido amplo, em muito se assemelha a responsabilidade no âmbito civilista. Entretanto, em seu sentido estrito, a responsabilidade tributária se difere da civil. Enquanto esta surge, em regra, pela prática de atos ilícitos, aquela pode, diversas vezes, originar-se independentemente da ilicitude da conduta praticada. Nos dizeres de Maria Rita Ferragut,

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*⁸

A responsabilidade tributária é uma norma de conduta que, a partir de um fato não-tributário, tem como consequência a inclusão do sujeito que praticou tal fato no critério pessoal passivo de uma relação jurídico-tributária. *Ela é uma forma de sujeição passiva à respectiva obrigação*⁹.

Constitui-se a responsabilidade tributária numa relação, como um vínculo que é estabelecido entre o sujeito obrigado a adimplir, denominado responsável, e o objeto da obrigação tributária e o Fisco, sujeito ativo da obrigação.

Para se determinar quem será o responsável tributário, que é aquela pessoa que não tinha relação nem pessoal nem direta com o fato jurídico tributário, mas passará a ser o responsável pelo seu adimplemento em virtude de disposição legal, o legislador infraconstitucional tem plena autonomia, desde que esse sujeito esteja indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário ocorrido, ou direta ou indiretamente vinculado ao sujeito que praticou tal fato.

Isso porque não pode o legislador, aleatoriamente, atribuir responsabilidade tributária a alguém que não participa, nem mesmo indiretamente, da ocorrência do fato

⁸ Maria Rita Ferragut. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**, p. 33.

⁹ Ives Gandra Da Silva Martins. **Comentários ao código tributário nacional**, p. 221.

jurídico tributário. Caso isso fosse possível, facilmente se configuraria o confisco, tendo em vista que *poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto.*¹⁰

Destarte, para transformar em devedor de tributo aquele que anteriormente não o era, far-se-á necessária expressa previsão legal, e que este novo responsável esteja indiretamente ligado ao fato tributário ocorrido, ou direta ou indiretamente ligado ao contribuinte. *A lei, e só ela, de modo expresso, pode substituir o contribuinte por outra pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação tributária*¹¹.

Há quem argumente que a atribuição de responsabilidade tributária a um terceiro não é possível, em virtude do princípio da capacidade contributiva. Sobre o tema, o art. 145, §1º, da CF, disciplina esse princípio, estabelecendo que os impostos devem ter caráter pessoal, e serem graduados de acordo com a manifestação de riqueza do fato jurídico. Ao criar o tributo, deve o legislador se ater a fatos de relevância econômica, buscando assegurar ao Estado apenas o necessário a sua manutenção econômica, sem comprometer a subsistência do próprio cidadão.

A grande dificuldade encontra-se em compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com esse princípio, tendo em vista que o responsável, que tomará o lugar do contribuinte, não possui relação pessoal e direta com o fato jurídico.

Para solucionar essa questão, exige-se que o responsável tributário, sujeito passivo da obrigação, esteja indiretamente relacionado com a riqueza tributada ou direta ou indiretamente ligado ao titular dessa riqueza.

Vê-se que a limitação ao estabelecimento do responsável tributário, em casos de responsabilidade tributária, visa seguir os princípios constitucionais, evitando que o tributo ganhe força de confisco.

A doutrina traça alguns questionamentos acerca da natureza jurídica da norma de responsabilidade tributária. A posição majoritária atual é de que essa norma não detém natureza tributária, tendo em vista que, para tê-lo, o sujeito passivo deveria ser, exclusivamente, quem realizou o evento descrito no fato jurídico; o fato que deu origem a responsabilidade deveria ser o fato gerador da obrigação tributária, e a relação de responsabilidade não poderia ser acessória àquela eminentemente tributária.

Assim, embora haja posicionamentos em contrário, o entendimento que prevalece é que a natureza jurídica da norma de responsabilidade tributária é não-tributária.

¹⁰ Maria Rita Ferragut. op. cit., p. 38.

¹¹ Aliomar Baleeiro. **Direito tributário brasileiro**, p. 735.

Outro ponto também importante sobre a responsabilidade tributária consiste no por que da existência desse tipo de responsabilidade, o motivo de se transferir a um terceiro a obrigação de pagar um tributo. O primeiro argumento, e o mais forte deles, é em virtude da função arrecadatória do Estado. Assim, *por razões de conveniência e necessidade, a lei elege um terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo, em caráter pessoal, subsidiário ou solidário.*¹²

Isso visa evitar que, uma vez que o contribuinte originário não quite o tributo, e desapareça, ou não tenha patrimônio para tanto, o Fisco não se veja lesado, podendo exigir a prestação de outro sujeito, responsável.

Já a segunda razão para a existência das normas de responsabilidade é sancionatória. O Estado visa punir aquele que, agindo dolosamente, prejudicou interesses do Fisco e até mesmo de algum terceiro. Essa é a hipótese trazida pelo art. 135, do CTN, que trata da responsabilidade pessoal.

Quanto às características da responsabilidade tributária, mister salientar que ela poderá ser pessoal, subsidiária ou solidária, dependendo da espécie que se trate. Ela será pessoal sempre que competir exclusivamente ao terceiro, responsável, adimplir a obrigação tributária, desde o princípio, deixando o contribuinte de ser o responsável.

E será subsidiária quando o terceiro for o responsável pelo pagamento da dívida somente quando se verificar a impossibilidade do devedor originário em quitar o débito tributário, ou seja, a responsabilidade do terceiro será supletiva.

Por derradeiro, será solidária sempre que mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da obrigação, sendo todos igualmente responsáveis pelo adimplemento do tributo.

2.2 Responsabilidade tributária no art. 134, VII, do CTN

O Código Tributário Nacional classifica a responsabilidade tributária em três tipos distintos, quais sejam a responsabilidade por sucessão¹³, a de terceiros e a por infrações¹⁴. No presente estudo, analisaremos apenas a responsabilidade de terceiros.

¹² Maria Rita Ferragut. op. cit., p. 52.

¹³ Nessa espécie, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária é transferida para um terceiro em razão do desaparecimento do devedor original, que fora sucedido por este.

¹⁴ Aqui, o terceiro será objetivamente responsável pela obrigação tributária surgida em virtude de ter ele praticado uma infração tributária.

Os sócios são terceiros da sociedade da qual participam. Em regra, o seu patrimônio não se confunde e nem se comunica com o da pessoa jurídica. Nos dizeres de Kiyoshi Harada,

*Os sócios são terceiros em relação à sociedade de que participam. A pessoa jurídica não se confunde com as pessoas dos sócios, ressalvados os casos de abusos de personalidade jurídica reconhecidos por decisão judicial (art. 50 do CC)*¹⁵

Isso é fundamental para o desenvolvimento da atividade empresarial, tendo em vista que limita o risco dos sócios, fazendo com que seu patrimônio não seja alcançado por débitos da pessoa jurídica, além de conferir garantia aos credores de que o capital da empresa não será utilizado para satisfazer débitos pessoais dos sócios.

Entretanto, essa separação patrimonial não é absoluta. E isso porque não se pode permitir que a pessoa física utilize da sociedade para cometer fraudes, desviar de verbas, lesar ao Fisco e a terceiros, e até mesmo agir com desídia, omitindo-se de seus deveres, e não ser responsabilizada por isso.

O artigo 134, VII, do CTN, estabelece que o terceiro, para ser responsabilizado tributariamente, deverá ter concorrido para o descumprimento da obrigação tributária, além de ser impossível de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Esses dois requisitos são impostergáveis. Destarte, caso o contribuinte tenha condições financeiras para quitar o débito, ou tenha o sócio agido com todo o zelo que lhe competia, mas, ainda assim, a obrigação tributária não tenha sido regularmente adimplida por não ter o contribuinte condições financeiras para tanto, esse sócio não será responsabilizado por tal fato.

Nesse artigo consegue-se perceber o timbre sancionatório da responsabilidade de terceiros, posição defendida por Paulo de Barros Carvalho, que afirma que *as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas*.¹⁶ E isso porque a expressão *nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis* demonstra a existência de um inegável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir o preceito normativo. E o mesmo se dá no art. 135, do mesmo diploma, como será visto mais adiante.

Esse caráter fica mais forte quando, no parágrafo único, o legislador veda que sejam aplicadas a esse novo responsável tributário as penalidades, senão aquelas decorrentes

¹⁵ Kiyoshi Harada. **Responsabilização de terceiros pelo pagamento de crédito tributário**, p. 2.

¹⁶ Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**, p. 353.

do próprio atraso na quitação do débito. E isso porque permitir que a penalidade se estendesse as multas administrativas seria o mesmo que haver sobreposição de penalidades.

Assim, sempre que uma pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico do sujeito passivo, a relação que se instala é de cunho obrigacional, mas com índole sancionatória.

Imperioso observar que esse artigo traz uma aparente contradição, já que prega que a responsabilidade entre contribuinte e sócio será solidária, mas, ao mesmo tempo, afirma que isto só ocorrerá na impossibilidade de se exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação principal, ou seja, permite que seja invocado o benefício de ordem.

É majoritário em doutrina e jurisprudência que o diploma supracitado contempla apenas a subsidiariedade entre contribuinte e terceiro responsável, e não a solidariedade, como uma leitura apressada poderia levar a supor. E isso é perceptível pelo fato de que o diploma legal não permite que o patrimônio do sócio seja atingido antes que se esgotem todas as possibilidades de pagamento junto ao contribuinte, embora isso possa fazer com que o terceiro não tenha o mesmo zelo que teria se a responsabilidade fosse solidária.

Destarte, pode-se afirmar que a responsabilidade entre contribuinte e terceiro responsável será sempre subsidiária, no caso em tela, sendo solidária apenas a responsabilidade existente entre os terceiros responsáveis caso, eventualmente, haja mais do que um.

De acordo com Maria Rita Ferragut,

O nascimento da relação jurídica de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento jurídico de que o contribuinte não pôde cumprir com sua obrigação. Some-se a esse fato a intervenção ou omissão do responsável.¹⁷

Partindo dessa premissa, pode-se concluir que a responsabilidade tributária trazida pelo art. 134 só terá aplicação quando se constatar o descumprimento da obrigação principal, com a intervenção do responsável, e a impossibilidade do contribuinte de arcar com aquela. Além disso, exige-se que o sócio responsável tenha tido poderes de gerência e, durante esse tempo, tenha culposamente contribuído para o inadimplemento da obrigação. Por fim, mister salientar que essa norma só é aplicável a sociedade de pessoas.

2.3 Responsabilidade tributária pessoal dos sócios – art. 135, do CTN

¹⁷ Maria Rita Ferragut. op. cit., p. 112.

O art. 135, do CTN, é outra norma que trata da responsabilidade de terceiros. A princípio, o administrador da sociedade limitada, que é a pessoa que implementa a vontade do contrato social, não responde pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade.

Não obstante, caso aja dolosamente, praticando um ato ilícito, em nome de outrem, será o único responsável tributário, não cabendo a pessoa jurídica qualquer responsabilidade resultante da obrigação descumprida. Tem-se aqui uma responsabilidade pessoal, plena e exclusiva do sócio que pratica o ato.

Nos dizeres de Maria Rita Ferragut,

A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou na condição de sócios de sociedade que, por expressa disposição legal, preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada.¹⁸

Isso porque, como já visto anteriormente, a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, com a conseqüente imputação aos sócios de suas obrigações tributárias, consiste em ato gravoso ao patrimônio destes e, portanto, deve sempre ser excepcional, e motivada por alguma conduta destes.

Conforme ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo, nesse artigo

configura-se a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante atuação dolosa, cometem fraude a credores e manifesta violação a prescrições legais.¹⁹

Mas há quem questione ser a responsabilidade trazida por esse diploma pessoal, afirmando que não o é, sob a justificativa de que, caso fosse, isso incentivaria a criação de “falsos responsáveis”, pessoas que lesariam o Fisco, afastando a responsabilidade da pessoa jurídica pela obrigação, sem que tivessem quaisquer condições para adimplirem a prestação.

¹⁸ Maria Rita Ferragut. op. cit., p. 103.

¹⁹ José Eduardo Soares Melo. **Curso de direito tributário.**, p. 223.

Malgrado esse entendimento, que muito preza pela capacidade arrecadatória do Fisco, não vemos como sustentá-lo, tendo em vista que a redação do diploma nos parece muito clara no sentido de estabelecer a responsabilidade pessoal, no caso em tela.

O que o dispositivo prega é uma sanção ainda maior a este responsável, tendo em vista que além de não ter o contribuinte adimplido à obrigação tributária, como também ocorre no caso do art. 134, aqui o responsável agiu dolosamente, com má-fé.

Além disso, a peculiaridade desse artigo reside no fato de que aqui, diferentemente do que ocorre no art. 134, os atos ilícitos praticados pelo terceiro são causa de nascimento da obrigação tributária, ou seja, acontecem antes que ela surja e, desde já, levam a transferência do dever de adimplir o tributo do contribuinte para o responsável, que é quem deu causa ao nascimento da obrigação.

Nesse diapasão, Misabel Abreu Machado Derzi

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte; mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação.²⁰

Imperioso ressaltar que, no art. 135, diferentemente do que ocorre no artigo antecedente, a responsabilidade tributária do sócio alcança tanto a dívida principal quanto quaisquer outras eventuais penalidades e obrigações acessórias, tendo em vista não haver qualquer restrição quanto a isso.

É corriqueiro que ocorram interpretações equivocadas acerca desse artigo, especialmente no que diz respeito ao inciso III, afirmando-se que os sócios, gerentes e diretores de pessoas jurídicas de direito privado serão sempre responsáveis pelo inadimplemento do crédito tributário, ainda que este tenha sido regularmente constituído.

Entretanto, ao observar atentamente a letra da lei, percebe-se tratar tal entendimento de um grande equívoco, uma vez que estas pessoas somente serão responsáveis quando esse crédito não foi regularmente constituído, em virtude de atitudes dolosas suas. Nos dizeres de Kiyoshi Harada,

Nos expressos termos do caput do art. 135, somente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, como, por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam responsabilização pessoal do sócio

²⁰ Aliomar Balleiro, op. cit., p. 757.

*ou administrador. O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem de ato praticado com excesso de poderes.*²¹

Dessa maneira, a responsabilidade aqui será sempre subjetiva, ou seja, os sujeitos elencados nesse artigo só serão responsabilizados quando restar provado que agiram com dolo ou culpa, praticando uma infração tributária. Esse também é o entendimento que vem sendo aplicado pelo STJ.

2.3.1 Indivíduos sujeitos a responsabilidade

O primeiro elemento da responsabilidade tributária do administrador, trazida pelo art. 135, do CTN, é o pessoal. Trata-se do sujeito responsável pelo crédito tributário, aquele que executou ou mandou executar a conduta ilícita, que acabou por dar origem a uma obrigação tributária da qual ele será o responsável.

São pessoalmente responsáveis aqueles membros da sociedade detentores de poder de decisão, que são os administradores. Não devem ser incluídos nesse rol sujeitos que não possuem poder decisório acerca dos atos de administração da sociedade, e nem aqueles que, embora possuam tais poderes, não tiveram no caso concreto qualquer participação no ato ilícito.

O art. 135 contempla não somente os sócios, como também os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica de direito privado. Aqui analisaremos somente a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica de direito privado.

Sócio é aquele que participa da sociedade. Ele deve ter contribuído para a formação do capital social, e participar dos resultados da sociedade, sendo eles positivos ou negativos. Submete-se a um regime jurídico próprio, constante do contrato social da sociedade que pertence.

Diretor é o sócio ou administrador de um estabelecimento comercial, que representa este em juízo ou fora dele, e pratica todos os atos jurídicos necessários.

Gerente é o funcionário com funções de chefia, possuindo um determinado número de pessoas a ele subordinadas. Ele é autorizado a praticar todos os atos necessários ao correto exercício dos poderes que lhe foram outorgados, salvo se a lei exigir poderes especiais para tanto.

²¹ Kiyoshi Harada. op. cit., p. 472.

Representante é aquela pessoa física ou jurídica encarregada de comprar e vender mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, sem possuir poderes para fechar o negócio em nome deste. Sua subordinação ao representado tem caráter empresarial, e não empregatício.

2.3.2 Atos geradores da responsabilidade pessoal

Os atos geradores da responsabilidade pessoal constituem seu elemento fático, que são aquelas condutas que afastam a responsabilidade das sociedades pelo fato jurídico tributário ainda num momento pré-jurídico e, já num momento jurídico, imputa essa responsabilidade àqueles que praticaram os atos com excesso de poderes ou mediante infração de lei, contrato social ou estatuto.

Todos os fatos praticados pelos sócios deverão sê-lo feito mediante culpa ou dolo para que, assim, possa a aqueles ser imputado à responsabilidade tributária decorrente de tais condutas.

O primeiro ato gerador da responsabilidade pessoal advém da expressão “excesso de poderes”, contida no artigo 135, do CTN. O administrador é responsável, em sua grande parte, pelo sucesso da sociedade. Deve sempre agir com zelo, probidade e diligência, para que essa sociedade alcance os seus objetivos, e corresponda às expectativas de seus sócios, que nela investiram grande parte de seu capital.

A finalidade da sociedade é atingida com o cumprimento de seu objetivo social, que vem definido no contrato social ou estatuto. E ao administrador cabe praticar atos dentro desse objetivo, e sempre que o fizer, estará praticando atos da pessoa jurídica, e não seus. Será mero representante desta.

Entretanto, quando esse administrador vier a extrapolar os limites de suas atribuições, praticando atos que estão fora do objetivo social da sociedade, estará ele agindo com excesso de poderes, e poderá ser responsabilizado tributariamente por esse fato.

A lei não diz, expressamente, quais condutas implicarão em excesso de poder e, em regra, tampouco o contrato social o faz. Entretanto, o administrador, sabendo dos limites de suas atribuições, e até que ponto está autorizado a agir em nome da sociedade, tem conhecimentos acerca disso, sabendo quais condutas lhe são vedadas praticar por configurarem excesso de poderes.

Faz-se necessário que, para configurar a infração em exame, tenha o administrador agido com dolo. Fatos meramente culposos não ensejam a responsabilidade tributária de quem os pratica em virtude de excesso de poderes.

A prática de atos não expressamente permitidos pelo estatuto ou contrato social não configura, necessariamente, excesso de poderes. Ao administrador é lícito desenvolver condutas não previstas nesses diplomas, desde que estas não levem a uma sobrecarga tributária desnecessária, e nem sejam contrárias ao objetivo social da sociedade.

Nos dizeres de Maria Rita Ferragut,

O excesso de poderes de que trata a lei não se confunde com a impossibilidade de o administrador praticar todo e qualquer ato não expressamente permitido. Prova disso é que o artigo 1.015 do Código Civil autoriza que sejam praticados todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, sempre que o contrato da sociedade silenciar.²²

Imperioso observar que o ato praticado pelo administrador deve estar além do autorizado, e não ser contrário ao estatuto ou contrato social, para que reste caracterizado o excesso de poderes. Isso porque o ato contrário a esses diplomas, embora também seja ilícito, representa ato ensejador de infração de lei ou do contrato social ou estatuto.

O segundo ato gerador da responsabilidade pessoal do sócio é a configuração da violação do contrato ou da lei, e aqui mister salientar que infração de lei não representa a violação de qualquer lei. Isso porque se assim fosse, não haveria, em nenhuma situação, separação da personalidade jurídica e da personalidade das pessoas físicas sócias destas.

Se pudéssemos considerar qualquer infração de lei como geradora da responsabilidade tributária dos sócios, o não pagamento de tributo, por falta de verbas da pessoa jurídica, sem que o administrador tenha agido com desídia, já configuraria a responsabilidade deste, o que acarretaria no fim da personalidade jurídica da sociedade.

Assim, para caracterizar infração de lei para os fins do art. 135, a norma a ser violada é toda aquela *proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.*²³

Essa lei é aquela que se relaciona diretamente com a conduta do administrador e que, uma vez violada por este, enseja o nascimento de uma obrigação tributária, da qual será ele o responsável pelo adimplemento.

²² Maria Rita Ferragut, op. cit., p. 128.

²³ Maria Rita Ferragut, op. cit., p. 129.

Seja qual for à infração praticada pelo administrador, o ilícito só será tipificado a partir do descumprimento de algum preceito legal que ocasionar o nascimento de uma obrigação tributária.

Por fim, vale salientar que quanto à infração do contrato social ou estatuto, esta consiste no fato de o administrador, conhecendo as disposições expressamente trazidas por esse instrumento, descumpri-las, e desse descumprimento, fazer nascer à relação jurídico-tributária, da qual resulta o dever de cumprir determinada obrigação tributária.

A terceira conduta capaz de gerar a responsabilidade pessoal do sócio da sociedade limitada é o não recolhimento do tributo, sendo necessário evidenciar que tal hipótese somente restará caracterizada se o sócio tiver contribuído direta e dolosamente para a ocorrência de tal inadimplemento.

Essa ainda é uma questão controvertida em doutrina e jurisprudência, mas, atualmente, a posição dominante é que o simples inadimplemento não é capaz de gerar a responsabilidade tributária do sócio, mormente quando a sociedade ainda exista, e passe por dificuldades financeiras.

Pode-se justificar essa posição dominante a partir de algumas premissas. A primeira delas é que a legislação em vigor não tipificou a falta de pagamento do tributo como fato capaz de ensejar, por si só, a responsabilidade tributária dos sócios. Ademais, o princípio da estrita legalidade não permite que se interprete de outra maneira, atribuindo ao Fisco o poder de incluir os sócios no pólo passivo da relação tributária sempre que o contribuinte não puder arcar com as suas dívidas.

A segunda premissa que pode ser utilizada para justificar o fato do sócio não poder ser responsabilizado pelo inadimplemento tributário, quando não tenha contribuído para este, é a própria redação do dispositivo legal em exame (art. 135). O legislador deixou claro que o sócio somente será responsabilizado quando o nascimento da obrigação tributária se der em decorrência de atos praticados por ele com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto.

Assim, essa conduta maliciosa do sócio deve ocorrer antes do nascimento da obrigação tributária, ou seja, o próprio surgimento de tal obrigação deve se dar em função dos atos praticados pelo administrador de maneira inadequada.

Segundo Maria Rita Ferragut,

*A infração deve ser identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois se refere às circunstâncias relacionadas à prática do evento descrito no fato jurídico, e não à satisfação do crédito.*²⁴

Por todos os motivos acima explanados, entende-se que a simples inadimplência no pagamento do tributo não configura infração de lei, para fins de incidência do art. 135, do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, pode-se concluir que a regra geral que prevalece é da responsabilidade limitada dos sócios das sociedades limitadas. Até mesmo porque essa é uma das características essenciais desse tipo societário e, portanto, a responsabilidade ilimitada só pode se configurar mediante exceção.

A responsabilidade tributária dos sócios das sociedades limitadas pode ser ora subsidiária, ora pessoal. E o enquadramento em uma ou outra categoria irá depender da atuação do sócio para o surgimento do crédito tributário.

Sempre que tiver o sócio agido dolosamente, provocando o nascimento da obrigação tributária, será ele pessoalmente responsável pelo adimplemento desta. Entretanto, há casos em que, embora não tenha o sócio agido com dolo, poderá ele ser responsabilizado pelo adimplemento do crédito tributário, sempre que tiver participado, de alguma maneira, do seu surgimento, e não tiver a pessoa jurídica condições financeiras para arcar com este.

Ainda, pode o juiz utilizar-se da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, sempre que o sócio agir com abuso de poder, ou promover a confusão patrimonial do seu patrimônio com o da pessoa jurídica, visando fins ilícitos.

O legislador procurou proteger o Fisco e o crédito tributário de diversas maneiras, visando evitar que a constituição de sociedades se dê com o intuito de lesar credores, beneficiando sujeitos que buscam se enriquecer de forma ilícita, se escondendo atrás de figuras que, a princípio, poderiam lhes proteger, por promoverem a responsabilidade limitada de seus componentes.

Referências Bibliográficas

²⁴ Maria Rita Ferragut. op. cit., p. 131

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20ªed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 19ªed rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ªed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 8ªed rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2008.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **A sociedade limitada no novo código civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CRETELLA JÚNIOR, José. **Tratado de direito administrativo: teoria do direito administrativo**. 2ªed rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2002.
- DIAS, José de Aguiar. **Da responsabilidade civil**. 11ªed rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- DONAGGIO, Angela Rita Franco; PRADO, Roberta Nioac. Responsabilidade pessoal dos administradores e sócios por atos praticados em nome da sociedade e desconsideração da personalidade jurídica. **Revista Direito Getúlio Vargas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 3, n. 1: 75-100, jan./jun. 2007.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.
- FONSECA, Rodrigo Garcia da; WALD, Arnoldo (coords.). **A empresa no terceiro milênio: aspectos jurídicos**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**. 2ªed rev. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: responsabilidade civil**. 4ªed rev. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 5ªed ver e atual. São Paulo: Saraiva, v.2, 2008.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17ªed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Responsabilização de terceiros pelo pagamento de crédito tributário.**

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12649>> Acesso em 07/08/2009.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: direito societário: sociedades simples e empresárias.** 2ªed. São Paulo: Atlas, v. 2, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao código tributário nacional.** 3ªed. São Paulo: Saraiva, v.2, 2002.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário.** 5ªed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 18ªed rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 5ªed. São Paulo: Dialética, 2004.

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

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial.** 26ªed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2006.