

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA PESSOA JURÍDICA E DOS SÓCIOS NA SOCIEDADE LIMITADA

TAX LIABILITY OF LEGAL ENTITIES AND PARTNERS IN THE LIMITED SOCIETY

Raul Fernandes SILVÉRIO JÚNIOR ¹

RESUMO

A responsabilidade tributária tem nascimento com o inadimplemento da obrigação tributária oriunda da não prestação pelo devedor ou da não satisfação cumprida da forma como deveria ter sido efetuada. Para ser responsável é necessário que exista uma lei expressa indicando tal atribuição, como também deve haver obrigatoriamente uma vinculação do sujeito ao fato gerador de modo a lhe permitir o recolhimento do tributo. Com base na teoria da desconsideração tributária da pessoa jurídica, os sócios-gerentes são responsáveis se agirem com infração, sendo dolo ou culpa subjetiva, à lei ou ao estatuto social, e que dessas circunstâncias possa acarretar na implicação de insolvência à sociedade comercial. A simples inadimplência por parte dessa não gera responsabilidade aos sócios. O sócio-gerente que tem responsabilidade diferente da pessoa jurídica será responsável pelo fato de exercer a administração da pessoa jurídica e não por ser sócio. É responsável pessoal e ilimitadamente se, exercendo a administração da sociedade, praticar atos por meios ilícitos.

Palavras-chave: Inadimplemento da obrigação tributária; limites à definição legal de responsável tributário; sociedade limitada e sócio-gerente; responsável tributário.

ABSTRACT

The tax liability was born along with the breach of tax contract obligation deriving from lack of payment of the debtor or not the fulfilled satisfaction as it should have been done. In order to be responsible an express law indicating such attribution

¹ Acadêmico do 10. Termo do Curso de Direito da Universidade de Marília – SP, sob a orientação da Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro. E-mail: rauldirtri@bol.com.br.

is necessary. The citizen should also be obligatorily entailed to the generating fact in order to allow the tax collection. According to the theory of the legal entity tax disrespect, the manager partners are responsible if they commit any infraction, either deceit or guilty, to the law or the social statute and from these circumstances insolvency to the commercial society can occur. The simple insolvency by this society does not generate responsibility to the partners. The manager partner, who has different responsibility from the legal entity, will be responsible for being in charge of the company and not for being a partner. He/she will be personally and limitless responsible if, managing the partnership, he/she breaks the law.

Key words: breach of tax contract obligation; limits to the legal definition of tributary responsibility; limited society; manager partner; tax responsible

1. Introdução

A sociedade brasileira tem vivido um momento onde a carga tributária, imposta aos contribuintes, é elevadíssima. O Estado tem cobrado, tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica, valores considerados exorbitantes.

Sendo assim, há que se analisar se o índice elevado de tributo não fere o princípio constitucional tributário do não confisco. O que tem acontecido, hoje em dia, é que muitas empresas têm sido levadas a falência, não cumprindo com suas obrigações tributárias, justamente pelo fato de o Governo impor um altíssimo percentual de tributo, onerando em praticamente 50% a pessoa jurídica, que, ou repassa parte desse ônus ao consumidor para que obtenha lucro, ou não terá outra alternativa a não ser fechar suas portas.

Diante desse panorama, surge o presente trabalho, que trata da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e dos sócios na sociedade limitada, tema de pouco aprofundamento por nossos doutrinadores, mas de grande relevância jurídica. Verificaremos o confronto entre a responsabilidade tributária e a teoria da desconsideração da pessoa jurídica.

O tributo, como analisaremos no decorrer deste artigo, não é de responsabilidade apenas do contribuinte, mas também de um terceiro que é eleito por lei, chamado de responsável tributário, e que deve possuir algumas características para ter a atribuição de um “terceiro” legal.

O nascimento da responsabilidade tributária é de grande valia, porque é a partir deste instante que o credor terá legitimidade no crédito. Porém, deve-se saber primeiro em quais circunstâncias ocorre o seu nascimento.

O grande problema, aliás, é a intenção da realização desse trabalho, é a questão pertinente à responsabilidade do sócio-gerente e a responsabilidade tributária na sociedade limitada.

O propósito é analisar se a pessoa jurídica pode ser desconsiderada para título de responsabilização dos sócios e em quais hipóteses o patrimônio desses, na sociedade limitada, pode sofrer constrição. A responsabilidade é para qualquer sócio ou apenas para o administrador da empresa? A apreciação dessa e outras questões serão objeto de pesquisa deste artigo, que também terá como base o Código Civil vigente, no que tange ao direito empresarial.

2. Origem histórica da responsabilidade tributária

2.1 No Brasil

Diante da sociedade em que vivemos, uma regra só é devidamente cumprida em sua essência quando existir uma pena ou sanção legal que obrigue o infrator a pagar determinada quantia, a ser penalizado em sua liberdade, a ser responsável por ato de terceiro etc.

Dessa forma, uma norma jurídica de conduta necessariamente precisa vir inserida, em seu núcleo ou em outra norma, uma imposição, explícita ou implícita, de caráter sancionatório. Em virtude disso, surge a responsabilidade jurídica fazendo-se presente em todas as esferas de nosso ordenamento jurídico.

O termo responsabilidade tributária apresenta bastantes variações, ou seja, sua definição muitas vezes não vem descrita de forma expressa e pode ocorrer que, em algumas situações, esse vocábulo não tenha o mesmo significado do conceito básico de responsabilidade jurídica, adquirida principalmente do direito civil – aquele que causa dano a outrem ilicitamente tem a obrigação de repará-lo.

Assim, se analisarmos de modo geral o Art. 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional, notamos que responsável é o sujeito passivo da obrigação principal que não tem relação direta e pessoal com o fato gerador e, que, num primeiro momento, não está em atraso com nenhuma obrigação. Dessa forma, para que o sujeito passivo seja responsável basta apenas que haja disposição expressa em lei; e possui responsabilidade porque tem um crédito tributário para com o sujeito ativo da obrigação.

O assunto é tratado não apenas por nossa Lei Magna, mas também por leis ordinárias e complementares. Podemos citar, como exemplo a responsabilidade dos dirigentes das empresas e extensivamente da pessoa jurídica, por atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular (Art. 173, § 5º, da Constituição Federal); a responsabilidade de contribuintes ou empresas no âmbito do ICMS (Arts. 6º, 8º e 9º, da Lei Complementar nº 87/96) a responsabilidade, inclusive penal, da pessoa jurídica nos crimes de sonegação fiscal (Art. 6º da Lei nº 4.729/65) e outros.

A Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e outras leis também tratam como responsabilidade as chamadas competências, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional etc.

Sendo assim, várias são as situações que, em matéria tributária, pode o contribuinte, responsável ou substituto tributário, ter responsabilidade por atos que cometeu ou deixou de fazê-lo.

3. Nascimento da responsabilidade tributária

Ao se constituir uma obrigação tributária, o credor tem em vista a sua realização ou extinção com a devida efetivação da prestação por parte do sujeito passivo, ou seja, em primeiro lugar do devedor principal e em certas hipóteses do responsável tributário que pode assumir essa posição até como substituto tributário, o momento em que terá responsabilidade derivada.

O inadimplemento da obrigação tributária ocorre quando o devedor não realiza a prestação devida ou quando a satisfaz, não cumpre da forma como deveria ter sido efetuada. A partir desse momento, o credor encontra-se legitimado a satisfazer o seu interesse, qual seja o crédito que ora se constitui, podendo reclamar judicialmente perante o devedor a prestação tributária decorrente do vínculo jurídico existente entre ambos.

Bernardo Ribeiro de Moraes explica que “[...] para o direito, esse inadimplemento da obrigação tributária constitui fonte de dever jurídico, do dever, para o sujeito passivo, de indenizar”². Assim, quem não cumpre com essa obrigação, possui responsabilidade de indenizar o sujeito ativo por perdas e danos, realizando a obrigação com os acréscimos legais.

A partir de então, temos o nascimento da responsabilidade tributária, isto é, desde o inadimplemento da obrigação tributária que pode ocorrer pelo retardamento, doloso ou culposo, do devedor no cumprimento da prestação devida. Esse age de maneira ilícita.

O credor pode executar o patrimônio do responsável tributário exigindo, além da obrigação principal, também todos os ônus legais provenientes do inadimplemento. Tal conduta pode ser fundamentada na violação da norma jurídica tributária, em que, quem infringe um dever jurídico, tem a obrigação de reparar os prejuízos causados.

A responsabilidade pelo crédito tributário começa a ter vida, juridicamente falando, quando o devedor não extingue a obrigação tributária, gerando

² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 505. v. 2.

uma situação de inadimplência. A lei não tem poder para tanto, pois ela apenas agirá como determinante do responsável pela obrigação.

4. Limites à definição legal de responsabilidade tributária

Aquele a quem é atribuído a obrigação de responder por atos que não sejam próprios de sua pessoa, isto é, o responsável, que também pode ser identificado como “terceira pessoa”, passa a ter o encargo de ser devedor do crédito tributário e, como tal, os seus bens são garantidores dessa dívida.

Ao verificarmos o Art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, podemos dizer, que, embora aparentemente, nossa legislação permite que qualquer indivíduo que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador e que seja previsto em lei expressa possa ser colocado na posição de responsável.

Todavia, como já foi mencionado, não devemos fazer uma interpretação apenas pelo que regula um único dispositivo, mas, sim, pelo que dispõe um todo relacionado à matéria que se queira tratar. E é assim que esse assunto deve ser analisado em conjunto com o disposto no art. 128.

Percebemos, então, que há limites para que se defina quem é responsável legalmente pela obrigação tributária, haja vista que essa pessoa deve estar obrigatoriamente vinculada ao fato gerador.

Portanto, ainda que a norma legal autorize expressamente a constituição de um terceiro como sujeito passivo, isso não é o suficiente, pois se faz necessária a existência desse liame obrigacional, o qual não pode ser qualquer tipo de vínculo com o fato gerador, mas, segundo Luciano Amaro, para que se possa responsabilizar um terceiro “[...] é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”³. Isso significa que o responsável não pode ser sobrecarregado em seu patrimônio pela dívida que foi gerada em razão da vontade de outra pessoa.

Assim sendo, o encargo imposto pela lei tributária ao responsável pelo crédito tributário deve ser fixado de maneira que essa pessoa possa de alguma forma agir no sentido de evitar esse ônus ou empenhar-se em exigir o recolhimento do tributo pelo contribuinte. O ônus do tributo não é determinado de modo arbitrário pela lei a qualquer pessoa.

Podemos exemplificar com a responsabilidade dos pais pelos tributos devidos por seus filhos menores. Aqueles têm o direito de requerer de seus filhos que não assumam qualquer obrigação tributária. No caso do escrivão que é res-

³ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 292.

ponsável pelos tributos devidos sobre os atos que praticar em razão de seu ofício, ele pode muito bem não realizar referido ato se o interessado não recolher o tributo. Assim, notamos que ocorre responsabilidade porque há mecanismos para o responsável em não sofrer o ônus tributário.

5. Responsabilidade tributária da pessoa jurídica

5.1 Responsabilidade pessoal do sócio-gerente pelas dívidas tributárias

Consoante o art. 135 do Código Tributário Nacional, o sócio-gerente possui responsabilidade pessoal. Contudo, faz-se necessário analisar primeiramente a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica. Para essa teoria deve-se desconSIDERAR a existência da sociedade comercial com o objetivo de adentrar o patrimônio do sócio-gerente e dos diretores, os quais passam a se responsabilizar pelos atos de sua gestão.

A fundamentação dessa teoria em nosso ordenamento jurídico, segundo alguns autores brasileiros, ocorre com fulcro no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor. Mas, também tem se admitido sua ocorrência desde a criação da Consolidação das Leis do Trabalho, em 1943, em seu Art. 2º, § 2º.

Sendo assim, a admissão dessa teoria ganha grande relevância jurídica, pois em muitos casos os sócios utilizam a sociedade como meio de enriquecimento ilícito, realizando atividades irregulares e aproveitando-se de sua condição na empresa para, agindo de forma abusiva, prejudicar terceiros. Porém, com a desconSIDERação da pessoa jurídica, esses sócios podem sofrer constrição em seus bens particulares, ficando o Fisco e a comunidade protegidos contra as fraudes e dissimulações que essas pessoas realizaram no exercício da administração.

Em virtude do que foi mencionado, pode-se dizer que o art. 135 trata de desconSIDERação da pessoa jurídica, embora haja quem defenda referir-se a uma responsabilidade especial por determinação legal.

Entretanto, o patrimônio do sócio é diferente do da sociedade. O STJ mantém posicionamento a este respeito:

A personalidade jurídica da sociedade não se confunde com a personalidade jurídica dos sócios. Constituem pessoas distintas. Distintos também são os direitos e obrigações. O sócio, por isso, não pode postular em nome próprio direito da entidade. Ilegitimidade ativa *ad causam*. (STJ/DF 1ª Seção. MS 469, Reg. Nº 900006576-3. DJU de 12.11.1990)

Entretanto, dependendo do caso, o patrimônio de ambos são responsáveis. Assim, o sócio-gerente é responsável pessoalmente se agir de forma contrária à lei, ao estatuto ou contrato social ou com excessos de poderes. A simples inadimplência por parte da sociedade comercial não gera responsabilização ao sócio.

Segundo entendimento doutrinário, “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” significa, principalmente, deixar de pagar o tributo. Porém, sempre deve se levar em conta, para responsabilização, a forma em que se deu o nascimento da obrigação tributária, resultando num crédito não pago.

Além disso, para que a responsabilização do sócio-gerente se concretize é necessário que haja a infração, com dolo ou culpa subjetiva, à lei ou ao estatuto social, e que dessas circunstâncias possa acarretar na implicação de insolvência da sociedade comercial ou, com outras palavras, que o sócio através de seus atos possa levar a sociedade a uma condição de não ser mais capaz de saldar seus débitos.

Possui maior razão de se responsabilizar o sócio se, além de tudo, o seu patrimônio particular é totalmente suficiente para arcar com todos os ônus que estão a cargo da sociedade comercial, a qual nesse momento encontra-se em estado de insolvência.

O professor João Luiz Coelho da Rocha, com grande sabedoria se posiciona a respeito:

A sintonia fina do art. 135 do CTN está então bem delineada: simplesmente não pagar o tributo não qualifica por si só o ato ilícito, a infração legal carregadora da responsabilidade pessoal. Tanta vez o homem médio, o *‘bonus pater familiae’* se vê em circunstância de não pagar débitos em dia. Nem só por isso vê perpetrando um ilícito. Agora, se esse pagamento está – e assim é evidenciado – no contexto de um procedimento irresponsável que leve a sociedade à insolvência (a um estado que ela, pessoa jurídica, fique impossibilitada de responder pelos débitos) aí sim vai emergir a responsabilização do diretor, sócio-gerente ou controlador que deste modo agiu.⁴

Portanto, a título de responsabilização, é importante saber quem obteve vantagem com o ato praticado. Se for a pessoa jurídica quem obteve o ilícito, esta será responsável pessoalmente pelo pagamento do tributo correspondente ao ato praticado, enquanto que aquele que praticou o ato responde pessoal-

⁴ ROCHA, João Luiz Coelho da. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. In *RDDT* n° 60. São Paulo, p. 88.

mente pelas penalidades decorrentes do não pagamento do tributo e do ilícito. Mas, se for a mesma pessoa quem pratica o ato e se beneficia do ilícito praticado, ela deve responder tanto pelo crédito tributário quanto pelas penalidades previstas em lei, como os juros, as multas e outras.

Outro ponto a ser discutido é no tocante a quem responde desde o momento em que se constata a infração à lei. O Fisco deve analisar primeiramente se a sociedade comercial é capaz de satisfazer o crédito, pois se assim ocorrer, a execução deve recair sobre ela (sobre os bens sociais), não havendo que tocar nos bens pessoais dos sócios.

No entanto, o problema está se o Estado tenta executar do sócio no momento inadequado, pois dará margem a uma possível prescrição. Isto é, se o Estado credor, ao invés de executar os bens sociais de uma sociedade que ainda se encontra capaz de satisfazer o crédito, chama à execução o sócio-gerente para responder com seus bens pessoais, pode gerar, por parte do executado, várias defesas protelatórias que até possibilitam a perda do crédito por parte do Erário Público.

Por essa razão, a Fazenda Pública precisa ter bastante cuidado na análise de cada caso para que não acione o sócio-gerente em momento inoportuno ou deixe de requerer a sua integração à lide quando a sociedade seja insolvente.

Todavia, em qualquer dos casos, os sócios lesados pela má administração do sócio-gerente podem se valer do Estado-Juiz para que se protejam dos atos fraudulentos do mau administrador, ressarcindo-se dos eventuais prejuízos que sofreram.

5.2 Responsabilidade tributária na sociedade limitada

5.2.1 Sociedade limitada.

O Decreto nº 3.708/19 refere-se a sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Porém, com a entrada em vigor do Novo Código Civil, esse separou uma parte para tratar do chamado Direito Empresarial, o qual, apesar de não ter revogado expressamente o decreto ao regulamentar a sociedade limitada, encontra-se revogado tacitamente, pois trata de toda a matéria nos Arts. 1052 a 1087. Naquilo que não tratou o Código Civil, o decreto continua vigorando.

A sociedade limitada é um tipo societário que permite aos sócios contribuírem para a formação do capital social, possuindo os mesmos, responsabilidade limitada ao valor correspondente ao que cada indivíduo contribuiu.

A responsabilidade do cotista é no tocante a integralização – pagamento da subscrição (promessa de compra de ações ou capital) – de sua parte, mas quando os demais sócios não integralizarem suas cotas subscritas, aquele se responsabilizará subsidiariamente.

Assim, se um dos sócios não integralizou a sua cota, todos os outros sócios terão que completar a parte faltante, sendo, por isso, responsáveis solidariamente de forma subsidiária pela integralização de todo o capital social.

O Contrato Social poderá ser feito através de instrumento público, como no caso de bens imóveis registrados em escritura, ou por instrumento particular. Em ambos os casos, o instrumento contratual deve ser arquivado no Registro do Comércio. A contribuição realizada pelos sócios, seja ela em dinheiro ou através de bens, deve possuir valor econômico, ou seja, deve expressar quantia em moeda corrente.

Patrimônio e capital social não significam a mesma coisa, pois aquele pode aumentar com o desenvolvimento da sociedade, enquanto o capital social é o montante inicial que os sócios integralizaram na constituição da sociedade. Para aumentar esse será preciso alterar o contrato social.

Os sócios podem se retirar da sociedade quando não concordarem com alguma alteração no contrato, sendo reembolsado na quantia referente a sua parte no capital, de acordo com o último balanço.

Na administração da sociedade, estabelecida em contrato, podemos identificar dois tipos de sócios: o sócio-gerente ou administrador e o sócio cotista. Aquele tem responsabilidade maior que o sócio cotista, porque administra os negócios da sociedade com obrigação específica perante terceiros.

A gerência pode cessar a qualquer momento, de acordo com o especificado no contrato; e também pode ser dirigida por pessoas não sócias, desde que o contrato permita e os sócios consentam, mas mesmo assim terão certas restrições.

A sociedade tem a opção de constituir o seu nome por firma (ex.: Souza & Santos Ltda) ou por denominação (ex.: Látex – Tintas e Tecidos Ltda). Nesse último caso, os sócios são obrigados a designarem o objeto da sociedade. Entretanto, após o nome, sempre deve vir a palavra “Limitada” ou sua abreviatura “Ltda”. Se os administradores não utilizarem essa palavra ao final, serão considerados responsáveis solidária e ilimitadamente pelos atos praticados.

Como todo contrato, o realizado na constituição da sociedade pode ser por tempo indeterminado ou determinado. Nesse último caso, é previamente estipulada a forma de liquidação e partilha.

Se o contrato social permitir pode ocorrer a cessão, bem como a penhorabilidade, das cotas dos sócios da empresa. Os menores podem ser sócios, mas suas cotas devem estar integralizadas e eles não devem assumir posição de gerência.

O sócio excluído ou seus herdeiros continuam responsáveis pelas obrigações anteriores da sociedade, por até dois anos depois de averbada a resolução da pessoa jurídica; como também continuam responsáveis pelas obrigações posterior-

res, no prazo igual de dois anos, enquanto a averbação da ata não for requerida (Art. 1032 do Código Civil).

5.2.2 Responsabilidade Tributária

O Art. 10 da Lei das sociedades por quotas de responsabilidade limitada assim dispõe:

Os sócios-gerentes ou que derem nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com essa e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

Como já foi mencionado, o sócio e o administrador ou sócio-gerente são pessoas distintas. O sócio cotista, geralmente, não participa do funcionamento da empresa e, por isso, não possui responsabilidade pelo que acontece na gestão da pessoa jurídica. O administrador, por sua vez, já carrega uma certa responsabilidade por ser o órgão pelo qual a sociedade se manifesta perante terceiros.

Assim, nada impede que o sócio possa exercer a gerência da empresa. E, nesse caso, ele poderá possuir responsabilidade pessoal e ilimitada se, agindo em nome da sociedade, cometer infração ao contrato social ou à lei societária. Fica claro, então, que a responsabilidade é pelo fato de exercer a administração da pessoa jurídica.

O Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª região tem o seguinte raciocínio, através da presente ementa:

TRIBUTÁRIO – SOCIEDADE LIMITADA – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA PESSOA JURÍDICA (ART. 135, III):

I – O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Uma não responde pelas obrigações da outra.

II – Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado (Dec. 3.807/1919 – Art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.

III – O CTN, no inciso III do art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.

IV – Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso no pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica.

V – A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica.

VI – Na execução fiscal, contra a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, incidência de penhora no patrimônio de sócio-gerente, pressupõe a verificação de que a pessoa jurídica não dispõe de bens suficientes para garantir a execução. De qualquer modo, o sócio-gerente deve ser citado em nome próprio e sua responsabilidade pela dívida da pessoa jurídica há de ser demonstrada em arrazoado claro, de modo a propiciar ampla defesa.

VII – A agravante fala em co-responsável tributário pelo débito, mas não comprova a sua condição de gerente.

VIII – Agravo Improvido: (Ac. un. da 1ª T. do TRF da 2ª R – AI 38.313/RJ – Rel. Juiz J. E. Carreira Alvim – DJU 21.10.1999, p. 61/2 – *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 51, p. 215/6)

Hugo de Brito Machado Segundo explica que o não pagamento de tributo não importa em infração à lei praticada pelo administrador, e que este não possui responsabilidade diferente no que tange a matéria tributária:

Com efeito, se o não pagamento de um tributo fosse infração à lei praticada pelo sócio-gerente, ensejando assim a sua responsabilidade pessoal, o não pagamento de uma nota promissória no vencimento também o seria. O atraso no pagamento da folha de salários também, por violar a CLT. Do mesmo modo, a venda de equipamento defeituoso, por conflitar com o Código de Defesa do Consumidor. O sócio-gerente seria, enfim, responsável pessoal e ilimitadamente pelo cumprimento de todo e qualquer dever jurídico da sociedade, pois o seu descumprimento violaria alguma lei. Não haveria um único caso em que a sua responsabilidade seria realmente limitada, e a forma que os comerciantes escolhem para suas empresas seria inteiramente inócua.⁵

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes nas sociedades limitadas*. Disponível em: <http://www.machado.adv.br>. Acesso em: 27 de julho de 2004.

Dessa forma, a pessoa jurídica, representada por uma pessoa natural, é quem infringe a lei não recolhendo o tributo. O administrador, nesse caso, pratica ato válido. O sócio-gerente só responderá quando praticar referido ato por meios ilícitos. Isso acontece porque a sociedade pratica atos e possui obrigações diferentes daquelas contraídas pelo sócio-gerente.

Portanto, quando a Lei das Sociedades Limitadas e o Código Tributário Nacional mencionam a responsabilidade por atos praticados, contrários à lei, eles estão se referindo aos atos praticados pela pessoa física do administrador, que os realiza fora da atribuição prevista no contrato social ou na lei societária, ou quando o inadimplemento for causa de abusos de poderes, por parte dos sócios-gerentes, ao contrato ou à legislação da sociedade.

Eduardo Domingos Botallo tem o seguinte parecer a respeito do tema em tela:

A meu ver, entretanto, isto não é bem assim. Primeiro, é preciso que as hipóteses (atos praticados com excessos de poderes, infração da lei, contrato social ou estatutos) sejam perfeitamente caracterizadas. E, segundo, - e aí repousa a questão que me parece mais complexa -, o ônus da prova é de quem acusa, não havendo espaço aqui para a chamada responsabilidade objetiva. Esse princípio não pode prevalecer no contexto ora examinado, exatamente em função dos Arts. 109 e 110 do CTN, que já examinamos.

Nos casos em que a norma tem natureza penal-administrativa, prevalece o princípio constitucional segundo o qual o ônus da prova cabe a quem acusa.

Vejamos por exemplo: a falta de pagamento do imposto é uma infração à lei, e, como tal, os dirigentes que deixam de pagar o imposto a cargo da sociedade tornam-se pessoalmente responsáveis. O raciocínio parece perfeito, mas não é. Se o imposto deixou de ser pago por um azar do capitalismo, porque a empresa não tinha dinheiro para pagar, por deficiência de caixa, sem que essa deficiência de caixa tenha resultado de má gestão, fraude, etc., então, na minha visão do dispositivo, não cabe a aplicação do art. 135, III, do CTN, porque a falta de pagamento, em si mesma, deixa de configurar infração para os fins de responsabilidade pessoal.

O que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador, a tornarem-se responsáveis, é a **causa** do não pagamento, mas **jamais este próprio efeito, tomado isoladamente**. Então, é preciso que se investiguem as causas da inadimplência para verificar se, entre elas, estariam fatos capazes de serem enquadrados como excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social, ou ao estatuto. Não ter dinheiro para pagar imposto, onde se enquadra? É excesso de poder? Não é. É infração à lei? Infração à lei é não pagar, mas não ter dinheiro para pagar não é infração à lei. (grifos nossos)⁶

A Fazenda é quem deve provar a quem cabe a responsabilidade por dívidas fiscais da sociedade, quando houver excesso de mandato, infração à lei ou quando ocorrer dissolução irregular da pessoa jurídica. Não cabe ao sócio-gerente o ônus de provar que não tem responsabilidade pelos débitos contraídos pela empresa.

6. Conclusão

O trabalho, ora em análise, procurou demonstrar de forma simples e objetiva uma responsabilidade tributária que não é muito abordada em livros doutrinários, sendo tratada com um pouco mais de constância em artigos publicados na internet e em nossa jurisprudência.

Trata-se da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e dos sócios no âmbito da sociedade limitada. É um tema de grande relevância jurídica e que tem gerado algumas controvérsias no que diz respeito a desconsideração ou não da personalidade jurídica no Direito Tributário.

Em um primeiro momento, identificamos uma responsabilidade fruto do não cumprimento de uma obrigação tributária, mas que não tem a mesma conotação em todas as hipóteses, haja vista a imprecisão do Código Tributário Nacional que impõe, como vimos, vários significados para os termos “responsáveis” e “responsabilidade”. É por isto que em certos casos basta a vinculação ao fato gerador e à lei expressa para que uma terceira pessoa figure como responsável.

A responsabilidade tributária tem nascimento com o inadimplemento da obrigação tributária oriunda da não prestação pelo devedor ou da não satisfação cumprida da forma como deveria ter sido efetuada. A partir desse momento, tem legitimidade o credor para satisfazer o seu interesse.

⁶ BOTALLO, Eduardo Domingos. In Parecer publicado na *Revista do Advogado*. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, n. 57, p. 36-42.

A pessoa considerada responsável não pode ser qualquer pessoa. É necessário que, além de existir uma lei expressa indicando tal atribuição, haja obrigatoriamente uma vinculação do sujeito ao fato gerador de modo a lhe permitir o recolhimento do tributo.

Dessa forma, com base na teoria da desconsideração tributária da pessoa jurídica, os sócios-gerentes são responsáveis se agirem com infração, sendo dolo ou culpa subjetiva, à lei ou ao estatuto social, e que dessas circunstâncias possa acarretar na implicação de insolvência à sociedade comercial. A simples inadimplência por parte dessa não gera responsabilidade aos sócios.

Tendo em vista a prescrição do crédito, o Fisco precisa ter bastante cuidado na análise de cada caso para que não acione o sócio-gerente em momento inoportuno ou deixe de requerer a sua integração à lide quando a sociedade seja insolvente.

Na sociedade limitada, a responsabilidade dos sócios cotistas é no tocante à integralização de sua parte, mas, quando os demais sócios não integralizarem suas cotas subscritas, aqueles se responsabilizarão subsidiariamente; terão que completar a parte faltante. Por isso, são responsáveis solidariamente de forma subsidiária pela integralização de todo o capital social.

O sócio-gerente tem responsabilidade pelo fato de exercer a administração da pessoa jurídica, e não por ser sócio. É responsável pessoal e ilimitadamente se, agindo em nome da sociedade, cometer infração ao contrato social ou à lei societária.

O sócio-gerente tem responsabilidade diferente da pessoa jurídica, e só responderá quando praticar atos, exercendo a administração da sociedade, por meios ilícitos. De qualquer forma, é o Fisco quem deve provar o ato ilícito praticado pelo administrador da empresa, imputando-lhe a responsabilidade por dívidas fiscais da sociedade.

Portanto, quando a Lei das Sociedades Limitadas e o Código Tributário Nacional mencionam a responsabilidade por atos praticados contrários à lei, eles estão se referindo aos atos praticados pela pessoa física do administrador, que os realizam fora da atribuição prevista no contrato social ou na lei societária, ou quando o inadimplemento for causa de abusos de poderes, por parte dos sócios-gerentes, ao contrato ou à legislação da sociedade.

Por fim, com base na exposição feita neste trabalho, o sócio-gerente pode perfeitamente responder pessoalmente com seu patrimônio nos casos já esclarecidos aqui. Tem-se, então, a desconsideração da empresa para atingir este administrador.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. In Parecer publicado na *Revista do Advogado*, São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, n. 57, p. 36-42.
- BRASIL - CÓDIGO CIVIL. 54. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BRASIL - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL - CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- COSTA, Luciana Rosa da Fonseca. A responsabilidade tributária do administrador de sociedades por cotas de responsabilidade limitada. Disponível em: <<http://www.pontojuridico.com>> Acesso em: 28 de julho de 2004.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- GUIMARÃES, Bernardo Ribeiro. Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 5, 2. ed. Resenha Tributária, 1980.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes nas sociedades limitadas. Disponível em: <http://www.machado.adv.br>. Acesso em: 27 de julho de 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. Zelmo Denari. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, V. 2.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *O Contribuinte Substituto do ICM*. Tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário realizado em São Paulo, 1989.

PEREIRA, Evânia Cíntian de Aguiar. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 28 de julho de 2004.

QUEIROZ FILHO, Waldemar. *Responsabilidade tributária*. Marília: Unimar, 2002.

QUINTANS, Luiz Cesar P. *Direito da empresa*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

ROCHA, João Luiz Coelho da. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CNT. *RDT*. São Paulo. 60.

VILELA, Gilberto Etchaluz. *A responsabilidade tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.