

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR NA SOCIEDADE LIMITADA

*Fabiana Ávila**

*Ubaldo Cesar Baltahazar***

SUMÁRIO: *Introdução; 2 Breves Considerações Sobre a Sociedade Limitada; 2.1 Sócio Administrador; 2.1.1 Administrador Não Sócio; 3 Vínculo Jurídico entre o Sócio Administrador e a Sociedade; 3.1 Vínculo Jurídico entre o Sócio Administrador e a Sociedade no Direito Tributário; 4 Responsabilidade Tributária; 4.1 A Regra do Artigo 135 do Código Tributário Nacional; 4.2 Solidariedade ou Substituição; 4.3 Condições Legitimadoras da Inclusão do Sócio Administrador no Pólo Passivo da Execução; 4.3.1 Ato com excesso de poderes; 4.3.2 Infração à Lei, Contrato Social ou Estatutos; 4.3.2.1 Dissolução irregular da Sociedade; 4.3.2.2 Não pagamento de Tributos; 5 Considerações Finais; Referências.*

RESUMO: O presente artigo objetiva uma análise acerca da responsabilidade dos administradores da sociedade pela dívida tributária contraída no período de sua gestão. Os bens do sócio de uma sociedade limitada não respondem, geralmente, pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica, já que este modelo societário caracteriza-se pela não responsabilidade dos sócios pelas dívidas da sociedade, quando o seu capital estiver integralizado. Verificar-se-ão, contudo, algumas situações em que o sócio administrador torna-se responsável pela dívida da sociedade. De acordo com o ordenamento jurídico-tributário, os sócios que figurem como administradores da pessoa jurídica executada poderão ser responsabilizados pelos débitos correspondentes às obrigações tributárias resultante da prática de ato contaminado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. A responsabilidade tributária do referido artigo alcança o sócio-administrador que dissolveu irregularmente a sociedade limitada sem honrar-lhe o débito fiscal. A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade

* Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI; Especialista em Direito Tributário, pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC; Pesquisadora na área de Direito Médico, Direitos Humanos e Direito Público; Advogada. E-mail: fabiana_avila@yahoo.com.br

** Doutor em Direito pela Université Libre de Bruxelles - ULB; Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC; Docente associado II da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. E-mail: ubalth@gmail.com

de quem tenha administrado a sociedade limitada, não se expandindo aos meros cotistas sem poderes de gestão. Como o mencionado artigo 135 recebe diferentes interpretações, far-se-á uma análise de cada uma das condições necessárias e da responsabilização do sócio-administrador.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade; Administrador; Sociedade; Dívida Tributária.

TAX LIABILITY OF THE ADMINISTRATOR PARTNER IN THE LIMITED SOCIETY

ABSTRACT: This article proposes an analysis of the company directors' liability for tax debt contracted in the period of their administration. The assets of the limited company partner does not respond usually by the debts incurred by the corporation, as this corporate model is characterized by a non-liability of shareholders for the debts of the company, when its capital is up. There will be, however, some situations where the partner-manager becomes responsible for the debt of the company. According to the law-tax, the partners that are shown as directors of the corporation may be held liable for running speeds corresponding to the tax obligations resulting from the practice of contaminated act of power excess or law violation, social contract or statute, in accordance with Article 135, III, of the National Tax Code. The tax liability of the article reaches the partner-manager who improperly dissolved the limited partnership without honoring the debit tax. The practice of contrary acts to the law or excess of mandate only induces the responsibility of those who have had a limited company, not just expanding the quota without power management. As the mentioned Article 135 receives different interpretations, there will be an analysis of each conditions and the necessary accountability of the partner-manager.

KEYWORDS: Responsibility; Administrator; Society; Tax Debt.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL SOCIO ADMINISTRADOR EN LA SOCIEDAD LIMITADA

RESUMEN: Este artículo realiza un análisis sobre la responsabilidad de los administradores de la sociedad por la deuda tributaria contraída en el período de su

gestión. Los bienes del socio de una sociedad limitada no responden, en general, por los débitos contraídos por la persona jurídica, ya que este modelo societario se caracteriza por la no responsabilidad de los socios en las deudas de la sociedad, cuando su capital esté integrado. Se verificará, sin embargo, algunas de las situaciones en que el socio administrador se queda responsable por la deuda de la sociedad. En conformidad con el ordenamiento jurídico tributario, los socios que figuren como administradores de la persona jurídica ejecutada podrán ser responsabilizados por las deudas correspondientes a las obligaciones tributarias resultante de la práctica de acto contaminado de exceso de poderes o con infracción de la ley, contrato social o estatutos, en los términos del artículo 135, III, del Código Tributario nacional. La responsabilidad tributaria de este artículo alcanza el socio administrador que disolvió irregularmente la sociedad limitada sin pagar los débitos fiscales. La práctica de actos contrarios a la ley o con exceso de mandato sólo lleva a la irresponsabilidad de quienes tengan administrado la sociedad limitada, no se expandiendo a los cotitas más menores sin poderes de gestión. Como el mencionado artículo 135 recibe distintas interpretaciones, se realizará un análisis de cada una de las condiciones necesarias y de la responsabilización del socio administrador.

PALABRAS- CLAVE: Responsabilidad; Administrador; Sociedad; Deuda Tributaria.

INTRODUÇÃO

Os meio jurídicos e empresariais têm estado envoltos em aguda e crescente preocupação acerca da responsabilidade dos sócios administradores da sociedade pela dívida tributária contraída no período de sua gestão.

Sucedem-se sobremodo inúmeras indagações em torno do tema, que realmente assume relevância na medida em que aumenta a tendência de responsabilizar os administradores para a satisfação dos executivos fiscais. Sabe-se que o fisco é quem mais amiudamente tem ocorrido aos Tribunais, visando à responsabilização de sócios por dívidas da sociedade, não sendo exagero afirmar que a eles cabe, com isso, uma notável influência na diminuição na rigidez do princípio da separação patrimonial.

A respeito da autonomia entre a pessoa jurídica e a pessoa física do sócio, a legislação prevê diversas hipóteses que serão oportunamente apontadas em que se torna possível ao credor lançar mão do patrimônio pessoal do sócio administrador para fazer frente a dívidas contraídas em nome da sociedade. Na seara tributária, por igual, já existe disposição legal expressa nesse sentido no artigo 135, inciso

III, do Código Tributário Nacional.

Diferentes interpretações do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional têm gerado críticas, desde os que atuam na área tributária até os organismos de arrecadação fiscal.

O supramencionado artigo 135 trata da responsabilidade dos diretores ou sócios de sociedades por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Contudo, nem toda infração legal acarreta necessariamente a responsabilidade do sócio administrador.

Indubitável é que o ato de não pagar determinado tributo é “infração de lei”, mas corre-se o risco da abusividade se o simples inadimplemento da obrigação tributária for considerado suficiente para transferir a responsabilidade tributária, devendo o aplicador da lei observar os requisitos legais para a responsabilização do administrador, sob pena de fadar a lei a ser letra morta.

Na análise da responsabilização do administrador, há que se mensurar o propósito do legislador, se foi voltado a facilitar a atuação do Fisco na cobrança das dívidas tributárias ou instituir uma medida extremada e excepcional, que exigiria dos julgadores cautela e zelo para não aniquilarem o instituto da personalidade jurídica.

São essas e outras questões e peculiaridades a respeito do tema que se procurarão elucidar no decorrer do presente trabalho. Salienta-se apenas que saibamos apenas que o objetivo não é buscar triunfo das idéias aqui expostas, mas contribuir com a Ciência do Direito.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A SOCIEDADE LIMITADA

A sociedade por cotas de responsabilidade limitada, modelo de sociedade instituído, em 1919, pelo Decreto nº 3.708, para servir de modelo estrutural à sociedade de pequeno e médio porte, representou um avanço na estrutura societária até então vigente.

A principal inovação adotada pela figura jurídica criada foi a limitação da responsabilidade dos sócios ao valor do capital social e sua respectiva integralização.

O modelo da sociedade por cotas garantia aos seus sócios uma quase completa irresponsabilidade pessoal pelas dívidas da sociedade, já que limitava sua responsabilidade ao valor do capital social.

O modelo apresentou-se tão simples e eficiente que gerou a quase extinção do uso das demais formas de sociedade, pois tanto as empresas familiares quanto as grandes corporações passaram a utilizar a sociedade limitada para reger suas atividades.

Ocorre, contudo, que esse modelo legal de sociedade de responsabilidade limitada não disciplinava alguns mecanismos de controle da administração imposta à empresa, bem como a regularidade e liquidez do capital social indicado no contrato social.

Foi então, com o advento do novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que algumas modificações foram implantadas no modelo societário em questão, a começar pelo nome, uma vez que passam a ter simplesmente a denominação de sociedade limitada.

O novo Código também inovou ao permitir que a sociedade seja administrada por pessoa não sócia, exigindo-se, para esse fim, a expressa autorização no contrato social.

Assim não só os atos do sócio administrador da sociedade limitada, mas do administrador não sócio, obrigarão a sociedade quando se utilizarem dela para manter negócios relacionados ao objeto social da empresa.

Quando, porém, a firma for utilizada em negócios estranhos ao objeto social, tais atos não obrigarão a sociedade perante terceiros. Dessa forma, os atos praticados em nome da empresa pelo administrador, mas estranhos ao objeto social e aos negócios normalmente desenvolvidos pela sociedade limitada devem ser imputados à pessoa física.

Insta salientar que a doutrina acolhida pelo Código Civil não esbarra na irresponsabilidade da sociedade. Logo, se os atos realizados pelos administradores forem praticados com abuso da razão social ou da personalidade jurídica, com o intuito de enriquecer-se ilicitamente, poderão, não só a sociedade, mas também seus sócios ser responsabilizados, bastando para isso a desconsideração temporária da personalidade jurídica para os atos praticados com abuso, em atenção ao disposto no artigo 50 do Código Civil¹:

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

É certo que, ocorrendo confusão do administrador com a pessoa jurídica – por exemplo, o sócio utilizar cheque da empresa para gastos pessoais – haverá o risco de que o sócio passe a ter responsabilidade ilimitada e seus bens pessoais

¹ BRASIL. **Código Civil**. Organizador Yussei Said Cahali. 5. ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2003. p. 20

penhorados.

Com efeito, a jurisprudência já vinha direcionando-se no sentido de aplicar nesses casos a Teoria da Desconsideração da Pessoa Jurídica, na qual a pessoa jurídica não é considerada para efeito de responsabilização, passando os seus sócios a responder pelos débitos da sociedade, e agora, com a autorização legal, aumenta-se essa possibilidade.

Foi então, pensando em assegurar a probidade e a lealdade dos administradores da sociedade, que o novo Código Civil trouxe algumas vedações à atuação dos sócios administradores ou dos administradores não sócios.

A nova lei veda a administração da sociedade por pessoas condenadas por crimes que impeçam, mesmo que de forma temporária, o acesso a cargos públicos, por pessoas condenadas por crime falimentar, de prevaricação, corrupção ou peita (suborno), concussão, peculato e ainda crimes contra a economia popular, o sistema financeiro nacional, as normas de defesa da concorrência, as relações de consumo, a fé pública e a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação e nos demais casos previstos em leis especiais.

Com tantas alterações é de indagar-se se o novo Código Civil revogou o Decreto nº. 3.708/1919, que regulamentou as sociedades limitadas. Deve-se entender que sim. A lei de introdução ao Código Civil estabelece, em seu artigo 2º, § 1º, que a “lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”². Não há dúvida de que as disposições do Código Civil regulam todas as questões pertinentes às sociedades limitadas, revogando assim as disposições anteriores. Aliás, o próprio Código dá às sociedades constituídas sob a égide das normas anteriores o prazo de um ano para se adaptarem às novas disposições.

De maneira geral, o novo Código Civil foi bastante abrangente em relação às sociedades limitadas, tratando, ao longo de trinta e dois artigos, de assuntos como: quotas, administração, conselho fiscal, assembléia de sócios, redução do capital social, e dissolução da sociedade; dispondo ainda que a “sociedade limitada rege-se, nas omissões, pelas normas da sociedade simples” (artigo 1053), e facultando ao empresário adotar, de forma supletiva, as normas da sociedade anônima (artigo 1.053, parágrafo único).

Comparando-se as normas, pode-se dizer que, no aspecto jurídico, o tratamento dado às sociedades limitadas propiciou um grande avanço, considerando a minuciosa regulamentação e aplicação de procedimentos próprios das sociedades por ações. Já sob o ponto de vista prático, deve-se questionar se tais mudanças vieram para popularizar ainda mais esse modelo societário ou se a burocracia criada poderá inviabilizar a utilização dessa figura pelas sociedades menos abastadas.

² Idem, p. 20.

Certo é que se o Direito deve acompanhar a evolução da sociedade, esta é quem dirá se as mudanças vieram para melhorar o modelo societário ora mencionado ou não.

2.1 SÓCIO ADMINISTRADOR

Para que seja possível a análise do tema referente à responsabilidade tributária do sócio administrador, é necessário tratar, preliminarmente, desta importante figura da sociedade.

O sócio administrador, antes denominado sócio gerente pelo Decreto nº 3.708 de 1919, é um órgão social que gera e executa a vontade da pessoa jurídica. É por intermédio dele que a sociedade se faz presente.

Conforme observa Nelson Abrão, “internamente em suas relações com os sócios, o gerente exerce poder de gestão; em seu relacionamento com terceiros, o de representação”.³

O administrador em ambas as atividades, poder de gestão e representação, deverá ter, conforme dispõe o artigo 1.011 do Código Civil, “o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios”.⁴

Neste sentido tratava o artigo 154 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, adaptando-se às disposições e princípios advindos da Magna Carta, *in verbis*: “Art. 154 O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa [...]”.⁵

A escolha do administrador pode ser realizada no ato da constituição da sociedade, ou pode ser posteriormente deliberada pelos sócios, obedecendo ao disposto no contrato social.

A maioria da doutrina⁶ entendia que a gerência da Sociedade Limitada somente poderia ser exercida por sócios, ao contrário do que ocorria nas sociedades anônimas, nas quais os diretores podem ser acionistas ou não. Porém o novo Código Civil prevê, em seu artigo 1.061, que a administração da sociedade pode ser exercida por não sócios: “Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios [...]”.⁷

³ ABRÃO, Nelson apud CARDOSO, Atinoel Luiz. **Das Pessoas Jurídicas e seus Aspectos Legais**. São Paulo, SP: Albuquerque Editores, 1999. p. 224.

⁴ Idem, p. 225.

⁵ BRASIL, op cit., p. 30.

⁶ LUCENA, Wadecy; PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha apud CARDOSO, op cit., p. 225.

⁷ BRASIL, op cit., p. 31.

2.1.1 Administrador não sócio

Com o novo Código Civil surgiu a possibilidade de um não sócio ser administrador da sociedade. Antes existia a chamada gerência delegada, a obrigatoriedade de um sócio ser nomeado no contrato social e delegar esses poderes para terceiros. Agora, com a nova lei, poderá ser designada uma terceira pessoa para administrar a sociedade, devendo estar presente no contrato social (ou alteração contratual) todas as responsabilidades e os poderes desse administrador, juntamente com o registro na Junta Comercial.

No caso de a administração ficar a cargo de administrador não sócio, a sua escolha dependerá de aprovação de 2/3, no mínimo, dos sócios se o capital estiver integralizado, e da unanimidade enquanto o capital não estiver integralizado. Segundo o artigo 1076, II, do Código Civil: para a destituição do administrador não sócio é necessário a concordância de mais da metade do capital social

Ao permitir o exercício da administração a não sócios o novo Código Civil abre caminho à contratação de empregado-administrador, com amplos poderes de gestão, inclusive privativos de uso de firma ou denominação social (artigo 1.064).

Deve ser esclarecido, entretanto, que, na hipótese de inadimplência contratual do empregador por culpa do empregado-administrador, este último apenas responde regressivamente pelas custas, honorários advocatícios e juros de mora acrescidos à prestação principal, bem como pela indenização complementar referida no parágrafo único do artigo 404 do novo Código Civil. Isso porque a prestação principal decorre da obrigação contratual assumida pelo empregador, da qual não pode fugir mesmo que o inadimplemento decorra de ato culposo do empregado.

Nesta seara, o novo Código Civil estabelece expressamente a responsabilidade civil do administrador da sociedade mercantil perante a empresa ou “terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções” (artigo 1.016). Aqui, mais uma vez, a lei não distingue entre sócio administrador, administrador não sócio; logo, seja qual for a natureza da relação, o administrador responderá perante a sociedade e perante terceiros (inclusive empregados da empresa).

3 VÍNCULO JURÍDICO ENTRE O SÓCIO ADMINISTRADOR E A SOCIEDADE

Importante é a determinação do vínculo jurídico que liga o sócio, na condição de administrador, à sociedade, para que se possa verificar a responsabilidade dos que desatendem a obrigações contraídas, especialmente às de natureza fiscal.

De maneira geral, a classe empresarial entende que a responsabilidade dos sócios limita-se às quotas por eles integralizadas, equiparando-se aos acionistas das sociedades anônimas ou aos sócios comanditários, por exemplo.

Para a legislação brasileira, a fixação da responsabilidade se dá pelo valor total do capital social, pois, se um dos sócios não o integralizar, total ou parcialmente, os demais respondem solidariamente. Dessa forma, poderá um ou mais sócios ser executado pela dívida de todos, ao passo que, se o capital social for integralizado, os sócios nada mais devem à sociedade ou a seus credores.

Assim dispõe o artigo 1.052 do Código Civil: “Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”.⁸

Este entendimento, todavia, no que concerne aos sócios administradores, não pode ser considerado de forma absoluta.

Cristiano Graeff Júnior, ao dizer que “os administradores das sociedades comerciais não respondem pessoalmente pelas obrigações assumidas em nome da sociedade nos atos regulares praticados no exercício da administração”, já condicionava a não responsabilização dos administradores à regularidade do exercício da sua administração.

Assim, embora exista a regra do artigo 1.052 do novo Código Civil, existem inúmeras situações em que a responsabilidade atribuída aos administradores supera os valores a serem integralizados. Nesses casos, os sócios administradores são responsabilizados pelos prejuízos infligidos à sociedade, solidária e ilimitadamente, por excessos de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

Uma nova teoria vem ganhando espaço nesse cenário. Trata-se da já citada teoria da desconideração da personalidade jurídica, pela qual a pessoa jurídica (a empresa) não é considerada para efeito da responsabilização. Havendo obrigação não satisfeita pela pessoa jurídica, quem deve honrá-la é o sócio (administrador ou não, da sociedade).

Para alguns doutrinadores¹⁰, desconideração da personalidade jurídica significa tornar ineficaz, para o caso concreto, a personificação societária, atribuindo-se ao sócio condutas que, se não fossem a superação, seriam imputadas à sociedade ou ao sócio respectivamente.

A referida teoria não tem como objetivo a anulação da personalidade jurídica da sociedade. Seu objetivo precípua é desconiderar a pessoa jurídica, dentro de

⁸ BRASIL, op cit., p. 258.

⁹ GRAEFF, Cristiano apud BERNARDON, Celso Luiz. Responsabilidade Tributária da Pessoa Física na Sociedade Comercial. *Revista de Estudos Tributários*, n. 13, maio/jun. 2000, p. 5.

¹⁰ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo, SP: Saraiva, 1995. p. 283; JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 1987. p. 55.

limites bem estabelecidos, para atingir aquelas pessoas ou bens que estejam agindo sob má conduta e escondendo-se sob o véu corporativo.

Assim ensina Rubens Requião¹¹:

Com efeito, o que se pretende com a doutrina da desconsideração não é a anulação da personalidade jurídica em toda a sua extensão, mas apenas a declaração de sua eficácia para determinar efeito, em caso concreto, em virtude de uso legítimo da personalidade ter sido desviado de sua legítima finalidade (abuso de direito) ou para prejudicar credores ou violar a lei (fraude).

A aplicação dessa teoria faz-se necessária nos casos em que se demonstra conduta faltosa do sócio administrador, quando este agiu com excesso de poderes, infringindo leis ou dispositivos do contrato social ou estatuto, vindo a causar prejuízo a terceiro de boa-fé. Nesse caso, poderá o Poder Judiciário atender ao pleito do credor e aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, determinando a penhora de bens do sócio para saldar a dívida social.

Fábio Ulhoa Coelho leciona¹²:

[...] admite-se a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária para coibir atos aparentemente lícitos. A ilicitude somente se configura quando o ato deixa de ser imputado à pessoa física responsável pela manipulação fraudulenta ou abusiva do princípio da autonomia patrimonial.

Em linhas gerais, a responsabilização do sócio administrador surge, nesses casos, como forma de proteção contra a utilização desvirtuada do instituto da personalidade jurídica.

3.1 VÍNCULO JURÍDICO ENTRE O SÓCIO ADMINISTRADOR E A SOCIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nem todas as normas princípios e teorias até aqui citados aplicam-se ao Direito Tributário. Com efeito, o Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº. 6.839/80) contêm normas próprias acerca da responsabilização do sócio administrador de sociedade comercial.

¹¹ REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 58, n. 410, dez. 1969, p. 56.

¹² COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. São Paulo, SP: Saraiva, 1999. v. 2. p. 43.

Para o Direito Tributário a tese é de que não há obrigação tributária solidária ou subsidiária automática em relação ao sócio de uma empresa. A obrigação solidária surge como sanção aplicada em face da prática de atos abusivos ou ilegais na condução da administração da sociedade.

Prescrevendo a norma legal uma determinada conduta, seja positiva ou negativa, inerente à atividade comercial exercida pela sociedade, sua inobservância poderá acarretar conseqüências no âmbito do Direito Tributário, isto é, poderá constituir fato gerador de obrigação tributária, em face da qual responderão pessoalmente e de forma ilimitada aqueles que concorreram para a sua causa.

Na seara tributária, não se permite cogitar a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, vez que a própria lei, sem que se faça necessária à aplicação da referida teoria, possibilita o alcance do patrimônio pessoal do sócio administrador que tenha praticado atos ilegais.

No Direito Tributário existe disposição legal expressa responsabilizando diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto (artigo 135, III, do Código Tributário Nacional).

4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O significado da palavra “responsabilidade”, bem como daquelas que têm direta correlação com o assunto sob enfoque (sujeito passivo, contribuinte, responsável), assume variados contornos entre os doutrinadores, que, por isso, desenvolvem diferentes formas de analisar esses institutos.

A responsabilidade tributária não pode ser verificada sem que tenha ocorrido a violação da obrigação tributária. O inadimplemento de uma obrigação tributária, quando o sujeito passivo deixa de satisfazê-la, cria para o Estado o direito de exigir essa prestação obrigacional, sendo ressarcido ou indenizado das conseqüências desse inadimplemento. Surge então a responsabilidade tributária, ficando o devedor adstrito a satisfazer certa prestação em proveito do credor, em razão do inadimplemento da obrigação originária e da pretensão do credor.

Segundo Bernardo Ribeiro Moraes¹³:

[...] responsabilidade tributária que seria a relação jurídica derivada, nascendo diante do inadimplemento da relação jurídica originária, quando o sujeito passivo deixa de satis-

¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro. Responsabilidade Tributária in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias. n. 5, p. 314.

fazer a prestação jurídica. O credor, nessa hipótese, dirige-se contra o responsável, pessoa obrigada ao pagamento da dívida tributária, o qual pode ser tanto o sujeito passivo da relação jurídica originária (contribuinte ou responsável) quanto outra pessoa (determinada em lei, também denominada responsável). Estes se vinculam ao dever jurídico de indenizar o Estado, oferecendo-lhe, com a garantia de seu patrimônio, o valor da dívida originária, acrescida de juros de mora, multa e demais encargos. A troca da titularidade passiva, aqui referida, não altera a obrigação tributária, que muda de credor apenas quanto ao nome, à pessoa individualizada.

Esclarece Vittorio Cassoni¹⁴:

(...) Quem deve satisfazer a prestação tributária é o contribuinte 'natural' que, na generalidade dos casos, é indicado diretamente pela própria Constituição e explicitado pelo CTN: aquele que aufera a renda, o importador, o exportador, o prestador de serviços, o proprietário, e assim por diante. [...] Situações há em que, a fim de assegurar ou facilitar a percepção do tributo, a lei, com base na norma geral complementar (CTN) que, por sua vez, encontra fundamento no artigo 146 da Constituição, elege uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural, hipótese em que se caracteriza a denominada responsabilidade tributária por sujeição passiva indireta.

Conforme assevera Cassoni¹⁵, existem situações em que a lei permite, desde que observado cada requisito legal, que uma terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, seja responsável pelo cumprimento da obrigação tributária em lugar do contribuinte natural.

Dispõem o artigo 135 do Código Tributário Nacional¹⁶:

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:

¹⁴ Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de jul/95 n. 13/95, p. 137.

¹⁵ CASSONI, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 139.

¹⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Colaboradores: Antônio Luiz de Toledo Pinto e Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt. 28. ed. São Paulo, SP:Saraiva, 1999.

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ainda nesse sentido o artigo 4º, V, e §§ 2º e 3º, da Lei de Execuções Fiscais dispõe¹⁷:

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

(...)

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

(...)

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

Portanto, os mencionados dispositivos legais preveem uma das formas de se vincular uma terceira pessoa ao fato gerador, obrigando esta ao cumprimento da obrigação tributária. Nesses casos o sócio dirigente passa a ser sujeito passivo da obrigação, respondendo seus bens particulares pelo débito tributário.

4.1 A REGRA DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A responsabilidade dos administradores de sociedade pela dívida tributária é regulada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), acima transcrito.

O artigo 135, inciso III, tutela a responsabilidade pessoal de todos aqueles que são nomeados pelas sociedades comerciais, para, em seu nome, exercer direitos e contrair obrigações, e, no uso de suas atribuições, praticam atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Essa responsabilidade repousa na presunção de que as pessoas indicadas no

¹⁷ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais Dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.dji.com.br/leis_ordinarias/1980-006830-cjda/6830-80.htm>. Acesso em: 20 abr.2005.

referido artigo empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco, seja nas declarações, prestação de informações, pagamento dos tributos, entre outros. E de que, quando foram designados para administrar a sociedade sabiam que, ao aceitarem a gerência ou administração cuidada, esforçada e diligente, designadamente quanto ao cumprimento dos deveres e obrigações inerentes à vida societária, já que da recuperação da empresa tirariam benefícios.

Mas, mesmo sendo legalmente prevista esta responsabilização, existe, na hipótese do artigo 135 do Código Tributário Nacional, grande incerteza no que tange aos contornos e à extensão da responsabilidade do administrador ou sócio de sociedade comercial por dívidas tributárias desta.

4.2 SOLIDARIEDADE OU SUBSTITUIÇÃO

Grande parte da doutrina¹⁸, com uma posição pretoriana mais rígida, entende que, na hipótese do artigo 135 do Código Tributário Nacional, não há apenas a solidariedade do administrador em relação à sociedade contribuinte, mas sim um caso de responsabilidade por substituição. Deste modo, as pessoas nele indicadas passam a ser as responsáveis em lugar do contribuinte.

Segundo Vittorio Cassoni¹⁹

No caso do art. 135, entendemos que, se aquelas pessoas praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não será correto penalizar a sociedade e, em conseqüência, os demais sócios (em Limitada) ou acionistas (em Sociedade Anônima), por ato doloso e ilegal cometidos por outrem – devendo, por isso, responder pessoalmente pelos excessos não autorizados.

Dejalma de Campos entende que a hipótese do artigo 135 do Código Tributário Nacional não é caso de simples solidariedade, mas de responsabilidade por substituição, uma vez que “as pessoas indicadas nesse artigo passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte”.²⁰

Nesse sentido ensina ainda Ives Gandra da Silva Martins, quando comenta o artigo 135.

[...] sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber,

¹⁸ CARDOSO, op cit., p. 316. CASSONI, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo, SP: Atlas, 2001. p. 172.

CASSONI, op cit., p. 172.

¹⁹ CASSONI, op cit., p. 172.

²⁰ CAMPOS *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1980. n. 5. p. 93-114.

os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem está com o Fisco, na posição de vítima, e não pode ser transformada em autora.²¹

Em suma, segundo estes renomeados autores, o artigo 135 retira a “solidariedade”, transferindo inteiramente a responsabilidade para terceiros. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.²²

Existem, contudo, opiniões diversas, não aceitando a exclusão do contribuinte da solidariedade, afinal são eles que detêm a relação direta e pessoal com a situação que constituiu o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes.²³

Para aqueles que defendem o caráter de solidariedade, seria difícil admitir, por exemplo, que uma empresa deixasse de recolher um imposto e que por tal motivo, apenas o diretor financeiro que deixou de fazer o recolhimento seja responsabilizado, olvidando-se qualquer obrigação da empresa. Seria incoerente afastar o contribuinte do pólo passivo da obrigação, que é muitas vezes uma sociedade comercial de grande capacidade econômica, para ser substituído por um gerente, pelo simples fato de não ter sido pago o tributo.

Hugo de Brito Machado conclui inexistir substituição no caso do artigo 135 do Código Tributário Nacional:

[...] na forma do art. 135 do CTN não se encontram, portanto, as características da substituição tributária. A relação jurídico-tributária não surge desde logo contra qualquer de seus três itens. Nem ficam, nas hipóteses ali previstas, excluídos os contribuintes. O que se tem é apenas a responsabilidade das pessoas naquele dispositivo arroladas²⁴

Para Aliomar Baleeiro:

[...] a previsão de responsabilidade estabelecida neste artigo repousa na presunção de que as pessoas nele indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pa-

²¹ SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo, SP: José Bushatsky, 1975. v. 1. p. 289-295.

²² NASCIMENTO, Carlos Valdir do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1997. p. 318.

²³ FREITAS, op cit., p. 536.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária e Infração da Lei. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 15, p. 298-299, ago. 1994.

gamentos dos tributos, entre outros. Se impossível o cumprimento da obrigação principal – o pagamento dos tributos em tempo útil pagaráo solidariamente não só o tributo, senão também os juros da mora e mais a multa de caráter estritamente moratório.²⁵

4.3 CONDIÇÕES LEGITIMADORAS DA INCLUSÃO DO SÓCIO ADMINISTRADOR NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO

Para que o patrimônio do sócio possa ser atingido pela penhora, execução de créditos correspondentes a obrigações tributárias da pessoa jurídica, necessário se faz comprovar que o sócio, na condição de administrador e no período de sua gestão, praticou atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos (artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional).

4.3.1 Ato com Excesso de Poderes

As sociedades comerciais, na situação de pessoas jurídicas que são, praticam seus atos por meio de representantes legais, seus diretores. Esses não contraem responsabilidade pessoal pelos atos praticados dentro da lei ou do estatuto, e não respondem pelo cumprimento das obrigações contraídas no exercício dessa função, pois não são suas, mas da sociedade. Seus atos estão vinculados ao objeto social, determinado no estatuto social, não podendo praticá-los fora da finalidade da empresa, sob pena de serem considerados atos com excesso de poderes.

Os atos praticados com excesso de poderes são aqueles realizados pelo sócio administrador fora ou além dos limites postos pelo objeto social, figurando-se o abuso da razão social.

O objeto social limita a atividade do administrador, responsável pelos atos normais que pratica na gestão à frente da empresa. O fim da sociedade é realizar o objeto social, sendo de extrema importância a sua descrição precisa e completa, pois os atos que o violam podem ser prejudicados aos interesses dos credores.

A finalidade da sociedade deve ser a consecução de seu objeto social, sendo que sua definição precisa e completa, previamente expressa no contrato ou estatuto, limita a área de discricionariedade dos administradores e a capacidade da sociedade, de forma que fica mais fácil caracterizar o abuso.

A proibição, ao sócio administrador, de realizar qualquer negócio além dos limites fixados no estatuto social, visa, principalmente, à proteção dos credores, pois esses, por estarem diretamente relacionados com a sociedade, são os even-

²⁵ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1973. p. 433.

tualmente prejudicados pelos efeitos dos atos abusivos, os quais conflitam com a lei ou estatuto social.

A violação da lei societária pode ocorrer quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio administrador fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. Pode ainda ocorrer quando, embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de desvio de recursos da sociedade para a pessoa natural do diretor ou quaisquer outros atos que, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

O excesso de poder do diretor não pode prejudicar os credores, já que esses confiam nos negócios atuais da empresa, não podendo essa ingressar em negócio de natureza arriscada, do qual resultará perda do capital social.

O excesso de poder também configura violação da lei ou do contrato, pois as situações abusivas, normalmente, ultrapassam os limites ali estipulados, ensejando, desta forma, responsabilização do sócio administrador nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

4.3.2 Infração à Lei, Contrato Social ou Estatutos.

Outra condição legitimadora da inclusão do sócio administrador no pólo passivo da execução é, conforme preceitua o artigo 135, *caput*, do Código Tributário Nacional, a atuação do sócio administrador em desconformidade com o previsto em lei, contrato social ou estatuto.

Ao falar em infração à lei, Gelson Amaro de Souza observa que a infração prevista no diploma legal não se limita à infração tributária, podendo ser infração de qualquer lei. Gelson Souza lembra que:

A dissolução de sociedade sem o cumprimento das formalidades em lei é uma forma de infração à lei de transferência da responsabilidade tributária. A ocultação ou não indicação dos bens do devedor tributário que deve responder à execução é também infração à lei e caso de transferência de responsabilidade (CP, art. 600, IV²⁶). A omissão em pedir a própria falência do devedor pelos seus gerentes ou administradores é outra forma de infração à lei e especificamente da lei de falências (art.8º), capaz de torná-los responsáveis tributários por transferência. A falta de oportuno pagamento da obrigação tributária é também infração à legislação

²⁶ Art. 600 do CPC: “Considera-se atentatório à dignidade da justiça o ato do devedor que: (...) IV – não indica ao juiz onde se encontram os bens sujeitos à execução”.

tributária, conforme já julgou o Egrégio Supremo Tribunal Federal²⁷.

4.3.2.1 Dissolução irregular da sociedade

O artigo 135 do Código Tributário Nacional poderá ser invocado, em sede de execução fiscal, até mesmo quando se constatar que a pessoa jurídica devedora já se encontra dissolvida de fato.

Nas execuções fiscais é muito comum encontrar empresas que, embora existam de direito – eis que não cuidam os seus sócios de providenciar o distrato social – já não existem de fato.

Pode-se observar que, na maioria das vezes, as sociedades limitadas encerram suas atividades de modo irregular, com a simples dissolução de fato do estabelecimento comercial, encontrando-se, obviamente, liquidado o seu ativo, sem que haja a quitação dos débitos fiscais pendentes.

Fábio Ulhoa Coelho, ao discorrer sobre dissolução de fato assevera que os sócios, ao invés de observarem o procedimento extintivo previsto na lei, limitam-se a vender precipitadamente o acervo, a encerrar as atividades e dispersarem-se. Sustenta que referido comportamento, de todo irregular, é conhecido no mercado como “golpe na praça”²⁸.

Gelson Amaro de Souza preleciona que a dissolução de sociedade sem o cumprimento das formalidades previstas no artigo 32, II, b), da Lei nº 8.934 de 18/11/1994 (que trata do Registro Público de Empresa Mercantil e Atividades Afins) é uma forma de infração à lei de transferência de responsabilidade tributária.²⁹

Art. 32. O registro compreende:

[...]

II - O arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

Verificada a dissolução irregular da sociedade, surge a impossibilidade de quitação do débito executado, já que, na maioria das vezes, o oficial de justiça não localiza a empresa devedora no endereço em que deveria estar sua sede, tampouco bem passível de constrição judicial.

²⁷ SOUZA, Gelson Amaro de apud HEDLER, Cristina Luisa. Responsabilidade Tributária e Aplicação Prática do Artigo 135 do Código Tributário Nacional. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, ano 3/4, n. 3/4, 1999/2000, p. 71.

²⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 7. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 1996. p. 161.

²⁹ SOUZA, Gelson Amaro de apud HEDLER, op cit., p. 71.

Na impossibilidade de prosseguir com a execução fiscal, tenta-se localizar o representante legal da empresa executada, que, se encontrado, é inicialmente citado na qualidade de representante legal da empresa.

Se ainda assim o sócio administrador abstém-se em nome da pessoa jurídica, de nomear bens à penhora, surge uma situação concreta de aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, ensejando, por essa razão, nova citação do sócio administrador, dessa vez, pessoalmente responsável pelo débito.

Sacha Calmon Navarro Coelho conclui no seguinte sentido:

Os pressupostos para responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores de pessoas jurídicas de direito privado residem de dolo. A dissolução ou desfazimento de fato da sociedade é infração dolosa. Aproposita a responsabilidade dos sócios. Fraude, conluio, sonegação, para elidir o cumprimento da obrigação tributária, igualmente aproposita a responsabilidade prevista no artigo 135.³⁰

4.3.2.2 Não pagamento de tributos

Até data recente, havia grande incerteza no que tange aos contornos e à extensão da responsabilidade do sócio administrador, por dívidas tributárias da sociedade comercial. Nesse contexto, dentre as questões não pacificadas, de suma relevância, há que se indagar se simples falta de recolhimento de um tributo, devidamente declarado, configuraria a infração referida no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

Segundo algumas afinadas correntes doutrinárias e a jurisprudência, diante das preditas normas legais não há obrigação tributária solidária ou subsidiária automática em relação ao sócio administrador de uma empresa, por dívidas geradas por essa, mesmo quando o administrador se retire da sociedade que esteja em plena atividade e ainda o simples inadimplemento de obrigação tributária não caracteriza infração à lei. Quaisquer dessas hipóteses defendem a necessidade da presença do elemento subjetivo, para fins de responsabilização, vale dizer, a prova é que houve por parte do sócio conduta culposa ou dolosa com o fim de causar prejuízo ao Fisco.

Conforme defende Kioshi Harada, em artigo doutrinário, é certo que o não recolhimento de imposto devido – declarado pelo contribuinte ou apurado pelo Fisco, inscrito ou não para cobrança executiva – constitui infração legal. Mas isso, por si só, é irrelevante para tornar o gerente ou diretor pessoalmente responsável

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro apud NASCIMENTO, op cit., p. 319-320.

por aquele imposto não satisfeito pelo contribuinte.³¹

O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade devedora contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas tributárias adequadas e respectivas sanções.

A legislação prevê implicações ao não pagamento tempestivo do tributo, como a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa cabível, sendo essa uma das razões pelas quais não se deve confundir o patrimônio da sociedade e dos seus sócios.

A disposição legal é clara no sentido de separar a responsabilidade do contribuinte pelos créditos tributários oriundos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, daqueles praticados dentro do objeto social da sociedade.

Aqueles que concordam com essa posição entendem que, ao deixar de pagar o tributo, estar-se-á deixando de obedecer ao comando normativo contido na lei material tributária. Ademais, se a situação de mora se perpetuar há a possibilidade de que a empresa se extinga sem o pagamento do tributo, e o dinheiro, que deveria ter sido utilizado para tal fim, será subtraído pelos sócios que o dividirão quando da partilha dos lucros, caracterizando uma apropriação indébita. Daí, o não pagamento do tributo torna-se, por si só, suficiente à imputação de responsabilidade a que se refere o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça deu nova feição ao tema entendendo atualmente que “o simples inadimplemento não caracteriza infração legal” e que a “responsabilidade solidária não é gerada no simples atraso de pagamento” e, ainda, que “há de se acompanhar entendimento jurisprudencial no âmbito do Supremo Tribunal de Justiça, em eximir a responsabilidade do sócio quando não lhe é apontada a culpa pelo insucesso da sociedade ou por sua irregular dissolução”, devendo essa prova “ser feita pelo Fisco”, sendo certo que “entendimento contrário implicaria responsabilizar objetivamente o sócio”.

Nesta esteira, certo é que a essência ou elemento subjetivo do ato é o dolo, a vontade do administrador de prejudicar terceiro, no caso, o Estado enquanto ente tributário, valendo-se da pessoa jurídica administrada.

É escassa a doutrina que ousa comentar a amplitude da controversa expressão “excesso de poderes, infração de lei, contrato ou estatuto”. No entanto, claro se afigura, arrimando o ensinamento de Hugo de Brito Machado, que:

Não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei, capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isso levará a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer,

³¹ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores e Gerentes da Empresa. **Repertório de Jurisprudência IOB**, v. 15, 2000.

em todos os casos, a exceção. O não cumprimento de obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável [...] a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas não pode ser anulada por esse desmedido elastério dado à exceção.³²

Sabido é que a sonegação fiscal constitui um cancro social a merecer combate permanente por parte de toda a sociedade. Mas invocá-la como argumento para impor a responsabilidade tributária àqueles que não a praticam, constitui um contrassenso inaceitável, e, ademais, numa injustificável agressão ao princípio da segurança jurídica, por cuja manutenção é lícito esperar-se o máximo empenho do Poder Judiciário.

Não que não seja infração à lei deixar de recolher o tributo nos prazos legais. Ocorre, todavia, que a teor de nosso ordenamento jurídico positivo, por razões políticas devidamente examinadas pelo legislador, não se pretendeu pôr em risco o patrimônio particular dos sócios das sociedades limitadas.

Se tal opção legislativa está errada, que se proponha alteração legislativa. Não é lícito, todavia, aos juízes, em suas sentenças, assumirem funções legislativas ao pretexto de estarem atribuindo determinada exegese ao artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Todas essas considerações, contudo, não têm relevância quando se trata de dívida fiscal decorrente de manifesta sonegação, pois, presume-se que a ação do contribuinte tem por objetivo lesar o erário. Nesse caso, por conseguinte, o sócio, seja administrador ou não, que tenha, de qualquer modo, direta ou indiretamente, dado ensejo a tal evasão de tributo, terá que suportar a responsabilidade dela decorrente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Há muito tempo a Fazenda Nacional pretende atribuir aos sócios (diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica), a responsabilidade tributária pelo simples fato de não terem recolhido os tributos das pessoas jurídicas da qual fazem parte ou administram, no pressuposto de que tal fato caracteriza-se como ato praticado em infração à lei.

No entanto, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores tem evoluído para afastar a aplicação objetiva e direta da responsabilização do sócio administrador,

³² MACHADO, op cit.

exigindo prova efetiva da ocorrência do dolo ou da má-fé pelo não recolhimento do tributo.

A responsabilização dos sócios, que é caso específico determinado por norma excepcional, não pode ser tornada regra, em consequência de um alargamento da norma, com uma interpretação indevidamente extensiva. O princípio geral é o de separação e independência de responsabilidades entre pessoa jurídica e os respectivos sócios, e tal idéia não pode ser ignorada. Assim, responsáveis pelos tributos ou contribuições não recolhidas é a empresa, e os sócios só o são excepcionalmente.

O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas tributárias adequadas as respectivas sanções; não se traduz, entretanto, em ato que viole a lei, contrato ou estatuto social, apto a caracterizar a responsabilidade, pois do contrário, qualquer dívida da sociedade poderia constituir aludida violação à lei e, nesse passo, todos os credores estariam autorizados a executar bens particulares dos sócios administradores das sociedades limitadas.

Conforme se verifica nas recentes decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, houve um abrandamento em termos de responsabilização das pessoas físicas que tenham ou tiveram vínculo societário com pessoas jurídicas que não cumpriram com suas obrigações tributárias, o que não significa dizer que a tendência em buscar a responsabilização destas para satisfação dos executivos fiscais foi reduzida.

Por conseguinte, no âmbito do Direito Tributário, a posição dos sócios de uma sociedade limitada é preocupante, pois existem normas sobre responsabilização que, apesar das atenuantes agora trazidas pelo Supremo Tribunal de Justiça, ainda podem ser consideradas severas e exigem especial atenção.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2001.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1973.

BERNARDON, Celso Luiz. Responsabilidade Tributária da Pessoa Física na Sociedade Comercial. **Revista de Estudos Tributários**, n. 13, maio/jun. 2000, p. 5.

BRASIL. **Código Civil**. Organizado por Yussei Said Cahali. 5. ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2003.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Antônio Luiz de Toledo Pinto e Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt (Coord.). 28. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 1999.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais Dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.dji.com.br/leis_ordinarias/1980-006830-cjda/6830-80.htm>. Acesso em: 20 abr. 2005.

CARDOSO, Atinoel Luiz. **Das Pessoas Jurídicas e seus Aspectos Legais**. São Paulo, SP: Albuquerque Editores, 1999.

CASSONI, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo, SP: Atlas, 2001.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo, SP: Saraiva, 1999. v. 2.

_____. **Manual de Direito Comercial**. 7. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenação de Carlos Valder Nascimento. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1997.

FREITAS, Vladimir Passos. **Código Tributário Nacional**. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 1999.

HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores e Gerentes da Empresa. **Repertório de Jurisprudência IOB**, v. 15, 2000.

HEDLER, Cristina Luisa. Responsabilidade Tributária e Aplicação Prática do Artigo 135 do Código Tributário Nacional. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, ano 3/4, n. 3/4, 1999/2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade tributária e Infração da Lei. **Re-**

pertório IOB de Jurisprudência, n. 15, p. 298-299, ago. 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1980. n. 5.

NASCIMENTO, Carlos Valdir do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1997.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 58, n. 410, dez. 1969.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo, SP: Saraiva, 1995.

SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo, SP: José Bushatsky, 1975. v.1: Direito Tributário.

Recebido em: 23 dezembro 2008

Aceito em: 02 abril 2009