

Responsabilidade solidária do sócio perante o crédito tributário

Flávio Eduardo Fonseca de Moraes*

NOTA DO AUTOR

Este trabalho aborda a discussão doutrinária e o entendimento jurisprudencial relativos à responsabilidade dos sócios das empresas classificadas como sociedades constituídas por quotas de responsabilidade limitada, perante o crédito tributário pelas dívidas fiscais dessas últimas, tendo em vista a ação ou omissão dos seus administradores.

Destaca, para isso, as obrigações do sócio no certame da sociedade em que faz parte e em relação ao sujeito ativo do crédito tributário, aprofundando na análise da posição do sócio como administrador da sociedade comercial, sendo sócio-gerente ou diretor de empresa.

Serão evidenciados os atos emanados pelos administradores, analisando-os em confronto com o que está expresso no contrato social da empresa, na legislação vigente e no uso da sociedade, não esquecendo da aplicação e dos fundamentos da desconsideração da personalidade jurídica.

A doutrina nacional será o alicerce do trabalho proposto e, obviamente, apresentando o entendimento jurisprudencial acerca do tema trabalhado

SUMÁRIO: 1. SOCIEDADES COMERCIAIS; 1.1 - SOCIEDADE PERSONALIZADA; 1.1.1 - O Empresário Mercantil e a Sociedade Comercial; 1.2 - A CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE; 1.2.1 - A Sociedade Regular ou de Direito; 1.2.2 - O Contrato Social; 2 - OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS; 2.1 – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS; 2.1.1 – Débitos Fiscais; 2.1.2 – A relação jurídica tributária; 2.1.3 – Excesso de Poderes e Infração à lei; 2.1.4 – A responsabilidade por substituição; 2.1.5 – A atitude do administrador; 2.2 - A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA ; 2.2.1 – Histórico; 2.2.2 - A Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica; 3 – DIREITO COMPARADO; 3.1 –Perspectivas paralelas; 4 – JURISPRUDÊNCIA CORRELATA; 4.1 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, PERSONALIDADE E EXECUÇÃO; 4.1.1 – Supremo Tribunal Federal; 4.1.2 - Superior Tribunal de Justiça; 4.1.3 - Tribunal de Justiça de São Paulo; 4.1.4 – Tribunal Regional Federal - 3ª Região; 4.1.5 – Primeiro Tribunal de Alçada de São Paulo; 4.1.6 – Tribunal de Alçada Do Paraná; 4.1.7 - Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul; 5 – CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1 - SOCIEDADES COMERCIAIS

1.1 - SOCIEDADE PERSONALIZADA

1.1.1 - O EMPRESÁRIO MERCANTIL E A SOCIEDADE COMERCIAL

Os homens, desde sua origem, trazem consigo uma característica marcante, qual seja, a facilidade de viver em sociedade. Conseqüentemente, dessa facilidade em conviver numa sociedade, temos o que se instituiu como família.

Com o passar dos tempos, o homem adotou definitivamente o convívio social. Através dele conseguia alcançar objetivos nunca imaginados se o fizessem individualmente, inclusive a perpetuação da espécie.

Mais adiante na história, as sociedades distintas começavam a trocar bens de interesses recíprocos. Nasce então o escambo – segundo o Dicionário Aurélio, significa a troca direta de mercadorias, sem interveniência da moeda – e ainda, segundo Affonso Várzea, "... começou na forma de comércio mudo, início adequado às transações pacíficas entre criaturas selvagens, facilmente irritáveis, prontas sempre a recorrer à violência...". E assim, os atos eram da seguinte forma: "Retiravam-se para sua extremidade e ocultavam-se a sua vez, dando lugar a que os primeiros regressassem a verificar se havia equivalência. No caso afirmativo, carregavam os objetos depositados em troca, deixando que os do outro bando viessem buscar aquilo inicialmente depositado como ponto de partida da transação." (1)

Por sua vez, com o passar dos anos e a inevitável evolução do homem e das formas de comércio, a troca (escambo) não se findava apenas em "toma lá da cá" de mercadorias. Essa prática alternou-se para a economia de mercado, onde cada parte orientava suas ações vislumbrando o lucro.

Assim, nascem as corporações de mercados, regidas por seus estatutos próprios e que originaram o direito comercial, essencialmente profissional e subjetivo. Tal feito, mais adiante, fez nascer os atos de comércio.

Inobstante essa evolução meteórica necessária, o Professor Fran Martins leciona que: "Em última análise, conclui-se que, nos tempos atuais, o exercício das atividades comerciais é realizado através das empresas, ficando essas, no entanto, subordinadas ao empresário comercial (chefe da empresa, ou, na concepção clássica do direito, comerciante) que delas faz parte. O empresário pode ser uma pessoa física (empresário individual, correspondente ao comerciante individual do direito tradicional) ou uma pessoa jurídica (sociedade comercial)." (2)

Originalmente, as sociedades comerciais traziam uma carga individualista forte, como ainda hoje se vê. Todavia, a preferência é pela constituição das empresas pela associação de pessoas.

Do início, que não se difere da atualidade, para composição das sociedades, necessitava-se de altos investimentos e recursos, sendo eles as componentes de

logística, mercadorias, estabelecimento comercial, entre tantos outros agregados. Desta feita, para alcançar novos patamares de faturamento, dois ou mais comerciantes ou empresários unem-se e formam a sociedade comercial.

Segundo Amador Paes de Almeida, "A sociedade comercial, uma vez submetida às exigências legais, passa a ser vista como unidade jurídica distinta das pessoas físicas dos respectivos sócios, tornando-se, em princípio, responsável por suas próprias obrigações." (3) Prossegue ainda dizendo, in verbis: " Os sócios não possuem, nas sociedades de que fazem parte, um direito de propriedade. Constituído o capital social, esse, por sua vez, não se confunde com o patrimônio dos respectivos sócios, quer dizer, todas as contribuições efetuadas pelos sócios para a formação do fundo social desvinculam-se integralmente da propriedade dos sócios."

Fran Martins, acertadamente elucida: "...não se confundem, assim, as pessoas jurídicas que deram lugar ao seu nascimento, pelo contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos em nome próprio." (4)

O que se tem, portanto, é que a personificação das sociedades traz consigo a condição de promover direitos e contrair obrigações. Ademais disso, pressupõe sua formação pela união de pessoas (5), as quais são os titulares de seu patrimônio e responsável (em princípio) por suas obrigações.

1.2 - A CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE

1.2.1 - A sociedade regular ou de direito

Não obsta mencionar a sociedade irregular, pois, a priori, ela não paga impostos, portanto, dedicaremos ao estudo da empresa regularmente constituída.

É consagrado pelos renomados cientistas do direito, a autonomia da empresa no que tange seu patrimônio, ou seja, forma uma unidade autônoma que não se confunde com as figuras físicas de seus respectivos sócios.

Carvalho de Mendonça invoca a união de esforços para um objetivo comum, donde surge o pacto societário, verbis: "A sociedade comercial surge do contrato mediante o qual duas ou mais pessoas se obrigam a prestar certa contribuição para um fundo, o capital social, destinado ao exercício do comércio, com a intenção de partilhar os lucros entre si." (6)

A legitimação ou personalização da sociedade se dará, se e somente se obtiver e providenciar o arquivamento do contrato social na Junta Comercial. O entendimento dos doutrinadores converge para o eficaz registro ou inscrição do contrato social; seu respectivo arquivamento corresponde ao registro da empresa e que, por consequência, terá adquirido a personalidade jurídica.

1.2.2 - O CONTRATO SOCIAL

Não obstante a sociedade irregular, que se constitui verbalmente, a sociedade inscrita regularmente, pressupõe um contrato social registrado em instituição competente para tal feito. O conteúdo desse contrato social, segundo o dispositivo que trata do mesmo, no Novo Código Civil, em seu art. 997, elenca cláusulas referentes ao nome, nacionalidade, estado civil, entre outras informações dos sócios; faz menção à denominação, objeto, sede e prazo da sociedade; e muitas outras informações relevantes.

As regras mencionadas nas cláusulas contratuais devem ser seguidas literalmente pelos sócios. É, portanto, segundo o Novo Código Civil, reportando ao art. 1000, imprescindível o registro do contrato constitutivo da empresa, vejamos:

"Art. 1.000. A sociedade simples que instituir sucursal, filial ou agência na circunscrição de outro Registro Civil das Pessoas Jurídicas, neste deverá também inscrevê-la, com a prova da inscrição originária.

Parágrafo único. Em qualquer caso, a constituição da sucursal, filial ou agência deverá ser averbada no Registro Civil da respectiva sede."

Conclui-se, então, sobre a necessidade de registro do contrato social na repartição competente. Ademais, a instrução normativa nº 37, de 24 de abril de 1991, do Departamento Nacional de Registro do Comércio, no uso das atribuições que lhe conferem os art. 4º da Lei nº 4.726/65 e art. 8º da Lei nº 6.939/81, estabeleceu requisitos de contrato social simplificado. Dentre eles enumeramos alguns: "I – qualificação dos sócios, participação no capital e gerência; II – nome comercial, sede e foro; III – capital social; IV – prazo de duração da sociedade e término do exercício social; V – responsabilidade dos sócios; VI – objeto social; VII – gerência e uso do nome comercial; VIII – retirada pró-labore; IX – lucros e/ou prejuízos; X – deliberações sociais; XI – filiais e outras dependências; XII – dissolução da sociedade."

Tais cláusulas são consideradas fundamentais. Isto posto, o contrato social deve conter, ainda, por medida de cautela, todas as cláusulas que se fizerem necessárias para a fixação, com precisão dos direitos e obrigações dos sócios entre si e para com terceiros. As obrigações são recíprocas, tornando-se comum para todos os sócios, destacando aqui o exame de contas.

Conquanto existam doutrinadores que norteiam ora pela natureza anticontratalista, ora pela natureza contratualista da sociedade, a legislação brasileira acolhe a natureza contratual do contrato da sociedade comercial, senão vejamos o que está expresso no art. 984 do Novo Código Civil:

" Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados."

Vale mencionar que as associações não se formam por um contrato; segundo o art. 53 do mesmo diploma temos – "Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos."

Por outro lado, a sociedade se forma por contrato plurilateral. Na sociedade os sócios se obrigam reciprocamente, conforme art. 981 da Carta Civil vigente, o que não acontece na hipótese de associação, conforme disposto no art. 53 supra mencionado.

Elaborado o contrato, seguindo esses pré-requisitos destacados acima, posto a registro na Junta Comercial, então, a personalização da sociedade efetiva-se. Desse modo, sendo autônoma, se desvincula da pessoa física dos respectivos sócios. Amador Paes de Almeida, no seu estudo sobre execução dos bens dos sócios, bem retrata essa separação, donde "Os bens patrimoniais desta, aos sócios não pertencem, o mesmo ocorrendo com a participação desses últimos para a formação do capital social." (7)

2 - OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

2.1 - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

2.1.1 - DÉBITOS FISCAIS

No Brasil, a norma tributária positivada caminha por regras específicas, as quais procuram não deixar dúvidas quanto à responsabilidade dos sócios pelos débitos fiscais da sociedade comercial a que pertencem.

Segundo o disposto no art. 121 do CTN, vê-se que dois são os sujeitos passivos da obrigação tributária:

. contribuinte;

. responsável legal.

Destarte, o primeiro é aquele diretamente vinculado ao fato gerador. O segundo, é aquele que, mesmo não se caracterizado como contribuinte, tem obrigação de pagar o tributo por efeito de expressa disposição legal. Assim sendo, a responsabilidade tributária, legalmente expressa, pode recair sobre terceira pessoa, haja visto o art. 128 do CTN, litteris:

"Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

A responsabilidade pelo débito fiscal atribuída a terceiro nos reporta à chamada substituição legal tributária. Sobre isso, Amador Paes de Almeida, citando Luiz Emygdio F. Rosa (8) esclarece que a "sujeição passiva por substituição se verifica quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com a situação tributada, pelo que é a própria lei que substitui o sujeito por outro indireto".

Não obstante o acima alegado, parecendo ser límpida a definição, nos propomos a abordar a matéria sobre o re-direcionamento das execuções fiscais para os sócios das empresas. Cumpre esclarecer, inicialmente, que esse re-direcionamento consiste na transferência, da responsabilidade para quitar o débito fiscal, ao sócio administrador da sociedade comercial pelo inadimplemento junto ao Fisco.

O entendimento sobre a responsabilidade tributária, consoante a atitude dos gestores das sociedades comerciais, está afinada na manifestação de Aliomar Baleeiro (9), veja-se: "Repousa na presunção de que as pessoas nele (contrato social) indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamentos dos tributos, etc".

Procurar-se-á, modestamente, esclarecer o que pretende o legislador ao trazer a regra contida no art. 135, III, do CTN, ou seja, até onde vai a responsabilidade do sócio pela dívida tributária.

Vejam, pois, o que expressa o art. 135 do CTN, litteris:

"Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

2.1.2 - A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional (CTN) denominou a relação jurídica tributária de obrigação tributária. Neste particular, seguiu a tradição do direito civil, que também optou pela expressão consagrada na doutrina estrangeira para significar a relação jurídica de conteúdo patrimonial.

O conceito de obrigação, segundo Caio Mário da Silva Pereira, definido como "O vínculo do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável." (10)

O direito tributário tomou esse conceito emprestado, adotando suas características essenciais. A obrigação tributária, entretanto, apresenta características próprias, que a diferem da obrigação de direito privado.

Doutrinariamente, temos várias interpretações sobre isso. Haroldo Funke (11), em sua monografia, elenca as abaixo citadas.

Para Fonrouge " a obrigação tributária é o vínculo jurídico em virtude do qual um sujeito (devedor) deve dar a outro sujeito, que atua exercitando poder tributário (credor), soma de dinheiro ou quantidade de coisas determinadas em lei." (12)

Noutra esfera, Berliri a define como consistindo "en una relación jurídica en virtud dela cual una persona tiene derecho a pretender de outra un determinado comportamiento de contenido patrimonial." (13)

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, "a obrigação tributária é uma relação de direito Público prevista na lei descritiva do fato pela qual o Fisco (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto)." (14)

De maneira sucinta, abordaremos os elementos da Relação Jurídica Tributária. Os elementos essenciais da obrigação tributária, vista pelo prisma do direito privado como de direito tributário são o vínculo jurídico, os sujeitos e o objeto.

O vínculo jurídico segundo Haroldo Funke (15), "é o liame que se estabelece entre o credor, denominado sujeito ativo e o devedor, chamado sujeito passivo". No direito tributário, o vínculo decorre sempre de lei, seguindo ao princípio universal da legalidade da tributação.

O sujeitos são classificados como ativo, que, segundo o art. 119 do CTN, "é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento"; e passivo é pessoa natural ou jurídica que figura no pólo negativo da relação jurídica tributária (trata-se do devedor da prestação junto ao Fisco).

O Objeto da relação jurídica tributária é a prestação a que o sujeito passivo está obrigado em proveito do sujeito ativo. Esta prestação pode consistir num dar, fazer ou não fazer.

Quanto á natureza jurídica da obrigação tributária, "ela constitui vínculo de direito público, qualquer que seja o elemento definidor que se adote. Trata-se, pois, de interesse público, qual seja a receita retirada do patrimônio dos contribuintes em proveito das burras públicas, para atender as despesas do Estado, supostamente em benefício da coletividade" (16).

2.1.3 – EXCESSO DE PODERES E INFRAÇÃO À LEI

Retomando o art. 135, propriamente dito, cabe esclarecer sobre as expressões elencadas no seu caput. As discussões judiciais e administrativas estão basicamente centradas à margem do que seria infração à lei e excesso de poderes.

No entendimento da Mestre em Direito Negocial, Cláudia Rodrigues, excesso de poderes "tem a ver com a desobediência às cláusulas contratuais, que à semelhança do mandatário que exorbita dos poderes a ele outorgados, responde pessoalmente junto a terceiro pelos prejuízos que causar. Verifica-se o abuso ou excesso de poder quando o sujeito, no caso específico, os gerentes, representantes, sócios ou diretores, praticam atos que o Direito autoriza, porém, além dos limites do seu exercício." (17)

A infração à lei, também ao entendimento de Cláudia Rodrigues, "tem sentido mais amplo e atinge aqueles valores maiores, até mesmo em decorrência de atos ilícitos dolosos, embora seja evidente que ambos os conceitos se refiram a atos ilícitos em geral, incluindo a infração ao contrato social ou estatutos, por extrapolar os limites com que é constituída a personalidade jurídica." (18)

2.1.4 - A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

A responsabilidade dos sócios-gerentes ou diretores pela dívida fiscal societária, independentemente de sua espécie, envolve o fenômeno da responsabilidade tributária por substituição. Aliomar Baleeiro frisa que "as pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte" (19)

Uma vez então, deflagrado o fenômeno da responsabilidade tributária por substituição, segundo Alexandre Macedo Tavares (20), "a pessoa jurídica fica excluída da responsabilidade pelos atos que, em seu nome, o sócio-gerente ou diretor praticara com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto".

No mesmo sentido, o Mestrando em Direito, Sérgio André Rocha Gomes das Silva (21), cita Sacha Calmon Navarro Coelho, acolhendo o seguinte entendimento:

"Em suma, o art. 135 retira a 'solidariedade' do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isso ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia(mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto." (22)

O referido mestrando, mais adiante, traz em seu discurso, a manifestação de Hugo de Brito Machado, entendendo que o art. 135 não prevê hipóteses de substituição do contribuinte pelo responsável tributário, alegando que tal exclusão tributária deveria estar expressa em lei, in verbis:

"Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa." (23)

Outro entendimento, corroborando o anterior, é o de Fernando Osório de Almeida Júnior e Simoni Frano Di Ciero. Nessa oportunidade adentraram ao estudo específico do inciso III do dispositivo legal em pauta, verbis:

"A sociedade-contribuinte não deixa de continuar obrigada ao pagamento do tributo, porquanto - e por outro lado - ainda que se possa dizer que tais atos realizados com excesso de poder pelos seus gerentes não constituam um ato desejado pela sociedade, a mesma responderá em face de terceiros pelo fato de assumir o risco pela nomeação dos

seus administradores. E se nomeou mal, não pode se eximir da responsabilidade de pagar tributo perante a Fazenda Pública" (24)

Com base nessas alegações, seria interpretar o artigo 135 do CTN como uma responsabilidade tributária solidária, e não o que quer o aludido artigo, ou seja, tratar a hipótese como substituição tributária. Essa substituição, lembrando, ocorre quando a pessoa jurídica fica excluída da responsabilidade pelos atos que, em seu nome, o sócio gerente ou administrador pratica atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Deve-se, entretanto, abordar a responsabilidade do sócio-gerente, obviamente, condicionada à contemporaneidade das obrigações fiscais e do seu gerenciamento. Corroborando esse entendimento, manifestou o Superior Tribunal de Justiça no Resp. nº 33.681-1/MG, sendo relator o Min. César Asfor Rocha, un., DJ, 02.05.1994, Ementário de Jurisprudência do STJ, n. 9, ementa n. 820, p. 337, verbis:

"O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável por substituição, pelas obrigações tributárias da empresa a que pertencem, desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, (...)".

Fica, assim, esclarecido a fenomenologia da substituição tributária. Passamos, pois, a analisar a questão fática vivenciada nos nossos tribunais.

2.1.5 - A ATITUDE DO ADMINISTRADOR

Considerando-se que o fenômeno da responsabilidade por substituição tem como causa determinante, e, nesse ponto, necessária comprovação da prática de atos dolosos (princípio da culpa subjetiva) realizados em desfavor da pessoa jurídica substituída, tendo em vista o enunciado do caput, automaticamente se tem por afastada da relação jurídico-tributária a pessoa definida na lei como sujeito passivo do encargo tributário quando não comprovada a intenção ilícita do ato.

Assim, não se pode aceitar uma responsabilização solidária, nem tampouco subsidiária a esta sufragada responsabilidade, à medida que se exterioriza em razão de conduta consciente, pessoal, ilícita e desautorizada do administrador de bem alheio.

Com suporte nessas alegações anteriores, tem-se que a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes ou diretores será pessoal, direta, total e exclusiva, por substituição da sociedade. Conseqüentemente, vemos o motivo pelo qual nossos Tribunais Pátrios vêm decidindo reiteradamente pela desnecessidade de se fazer incluir o nome desses sócios na certidão de dívida ativa (Nesse sentido, vide Resp n. 19.388-0/PR, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Antônio de Paula Ribeiro, DJU de 06.12.1993 – "execução fiscal. certidão de dívida. responsável tributário. C.T.N., art. 133. lei n. 6.830, de 22.09.80, art. 4., vi. c.p.c., art. 568, v.

i - a execução fiscal pode ser movida contra o devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que o nome deste conste da certidão de dívida ativa. precedentes. - ii - recurso especial conhecido e provido.") bem como sua ilegitimidade ativa ad causam, relativamente ao ajuizamento de embargos de terceiros para livrar-se da constrição judicial de seus bens particulares, caso citado em nome próprio, uma vez que segundo entendimentos jurisprudenciais, o sócio é responsável tributário por substituição.

Noutra margem, deve-se analisar o real alcance da norma ora estudada, quer dizer, verificar se sua aplicabilidade é genérica e irrestrita, alicerçada em responsabilidade simplesmente objetiva, ou, contrariamente, se a mesma é de cunho excepcional, cercada de caráter específico de uma responsabilidade subjetiva.

Alcançamos, pois, uma parte importante do trabalho ora proposto; é que, sem embargo, o art. 135 do CTN deixa claro que a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes ou diretores não é simplesmente objetiva. Vê-se que, para tanto, exige ato doloso ou culposo para que lhes possa ser validamente imputado o dever de saldar, com bens particulares, dívida fiscal da sociedade.

Ao dizer de Alexandre Macedo Tavares, "sócio-gerente é responsável tributário por substituição, não por ser sócio, mas, por, na condição de gestor de bens alheios, acabar praticando atos com excesso de poderes, infração à lei ou estranhos(contrários) ao contrato social ou estatuto. Assim, quando o gerente abandona a sociedade sem quitar

os débitos existentes, o fato ilícito que torna responsável por substituição não é a simples inadimplência de obrigações - dentre as quais tributárias -, mas a dissolução irregular da pessoa jurídica". (25)

Nesse sentido, manifestou o Superior Tribunal de Justiça, verbis:

"Tributário e Processual Civil. Execução Fiscal. Responsabilidade de Sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Precedentes.

1.Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2.Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3.De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4.O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5.Precedentes desta Corte Superior.

6.Embargos de Divergência rejeitados."

(Embargos de divergência em Recurso Especial nº 174.532, DJ em 20.08.2001.)

Importante se faz, pois, trazer o elucidativo entendimento do Prof. Hugo de Brito Machado, corroborando o que acima ficou exposto, litteris:

"(...) a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários.

Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos." (26)

Ademais disso, com a devida vênia a outras teses (27), um ato se investe da mácula do excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, ainda seja uma questão tormentosa e que carece de maiores esclarecimentos, enxergar no simples inadimplemento do tributo o caráter de infração à lei, para fins de aplicabilidade do art. 135 do CTN, é um delírio fiscal!

Pretende-se, por todas as vias, e que não pode ser desprezado, é que a simples falta de recolhimento do tributo, a rigor, não é infração à lei imputável ao sócio, posto ser notório o conhecimento de que a obrigação de entregar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, é da sociedade (que foi quem realizou a hipótese de incidência abstratamente definida em lei) e não dele, o sócio-gerente ou diretor.

Adentrar ao patrimônio do administrador, independente de concreta exteriorização de conduta dolosa ou fraudulenta de seu sócio-gerente ou diretor, na espécie, seria uma injustiça desmedida, tendo em vista que, em geral, não se comunica, o patrimônio do sócio com o da sociedade.

É por este fundamento, imputar responsabilidade à terceiros sem prévia comprovação de ato ilegal ou com excesso de poderes, que discordamos daqueles que caracterizam a simples mora debitoris como elemento representativo da infração à lei a que se refere o art. 135 do CTN. Ir de encontro ao raciocínio apresentado, seria aceitar a exceção como regra e a regra como exceção, à medida que o sócio-gerente ou diretores, independente de comprovada culpa subjetiva, seriam, sempre - quer nas relações de Direito Público, como na de direito Privado - virtualmente responsáveis (por substituição) por toda e qualquer dívida fiscal societária.

Em outras palavras, ao intérprete, é vedado, tendo vários caminhos a seguir, filiar-se justamente àquele que impõe rígidos e violentos tratos à própria norma jurídica, podendo reduzi-la, conseqüentemente, à condição de singela norma aparente, de um nada jurídico.

Na mesma direção, é cabível aceitar que o art. 135 do CTN trata de norma restritiva de direito, pois, como já alegado anteriormente e corroborado pelo notável jurista Prof. Hugo de Brito Machado, "(...) a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado NÃO respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas. E a exceção é a de que existirá tal responsabilidade em se tratando de créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos." (28)

Logo, como norma restritiva de direito, de cunho eminentemente excepcional, não pode comportar interpretação extensiva ou integração analógica, pois, conforme regra universal de hermenêutica, as exceções devem ser interpretadas restritivamente.

Haroldo Funke, em monografia acerca da responsabilidade tributária dos sócios-administradores de empresa, manifestou posicionamento equivalente ao anterior, no sentido de que o mero não-recolhimento de tributos não configura infração à lei para fins do disposto no art. 135 do CTN, veja-se:

"Destarte, os argumentos antes expendidos nos levam à conclusão de que a expressão infração à lei, contida no texto, não se refere à infração de lei de outra natureza.

(...)

É de se notar que a expressão está ao lado das expressões excesso de poderes, infração ao contrato social e infração de estatutos, todas próprias do direito das sociedades comerciais.

Parece-nos que o legislador, assim procedendo, teria qualificado a expressão, para deixar transparecer a que tipo de infrações teria feito menção.

É sabido que os administradores de sociedades, além dos deveres previstos no contrato social ou nos estatutos, têm também deveres legais expressos e implícitos, previstos na legislação que rege os diversos tipos de sociedade (Código Comercial, Lei das Sociedades Anônimas, Lei das sociedades Limitadas).

(...)

É a infração desses deveres que entendemos se refere à expressão infração de lei, contida na norma codificada, quando do mesmo ato, concomitantemente, resultam relações jurídicas diversas: uma, entre o administrador e a sociedade e/ou terceiros (relação jurídica comercial); outra, entre o administrador e o fisco (relação jurídica tributária), da qual se acha excluída a sociedade, face à responsabilidade pessoal do administrador.

(...)

Diante do exposto, a simples falta de recolhimento de tributo não tem, a nosso ver, o condão de firmar a responsabilidade pessoal do administrador pelo crédito tributário, mas tão somente a sua responsabilidade solidária pelo tributo, nos termos do art. 134 do CTN, ou seja, sobrevivendo a liquidação da sociedade de pessoas, se a falta de recolhimento de tributo constitui omissão imputável ao dirigente." (29)

Com tais ponderações, pode-se tecer as considerações de que inclinará, o Judiciário, pela mais justa decisão, tendo em vista as diferenças apresentadas entre a pessoa jurídica e pessoa física, não esquecendo da melhor interpretação do art. 135 do CTN, ora apresentada, de modo que não se considere a responsabilização extra dos sócios-gerentes, diretores e controladores senão quando evidenciados atos culposos ou dolosos seus que conduzam à insolvência dos débitos tributários.

Em complemento ao exposto, é imperativo abordamos o instituto da desconsideração da personalidade jurídica; meio pelo qual o sujeito ativo do crédito fiscal utiliza, frise-se, equivocadamente, para alcançar, de qualquer jeito, o objetivo de ver a quitação do débito tributário.

2.2 - Desconsideração da Personalidade Jurídica

Relembrando o insigne Prof. Washington de Barros Monteiro, " a personalidade jurídica não é uma ficção, mas uma forma, uma investidura, um atributo que o Estado defere a certos entes, havidos como merecedores dessa situação." (30)

2.2.1 - HISTÓRICO

A pessoa jurídica, focada pelas várias formas admitidas em lei, sendo as sociedades civis, comerciais, associações ou fundações, são criadas para alcançar fins sociais lícitos, naturalmente segundo a própria legislação vigente.

A Constituição Federal vigente estabelece a "liberdade de associação para fins lícitos" (art. 5º, XVII), vedando, por sua vez, os interesses que vão de encontro à ordem jurídica e aos bons costumes.

A Lei de Registros Públicos, Lei nº 6.015/73, seguindo esta esteira, expressa o seguinte:

"Art. 115. Não poderão ser registrados os atos constitutivos de pessoas jurídicas, quando o seu objeto ou circunstâncias relevantes indiquem destino ou atividades ilícitos ou contrários, nocivos ou perigosos ao bem público, à segurança do Estado e da coletividade, à ordem pública ou social, à moral e aos bons costumes".

Inobstante esta rigidez positivada, os sócios aproveitam a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, na qual se filiam, para fins ilícitos, abusivos ou fraudulentos, buscando satisfação própria em detrimento de direitos de terceiros.

Por conseguinte, reiterada conduta nesse diapasão, ensejou o posicionamento dos tribunais, tal como se viu na Corte de Justiça da Inglaterra, em 1987, no notável caso SALOMON vs. SALOMON & Co. (31)

No caso mencionado ficou demonstrado o total controle societário de Aaron Salomon sobre a própria personalidade da sociedade, justificando assim a desconsideração da personalidade jurídica na espécie.

Todavia, ainda assim, a decisão em apreço foi reformada pela Casa dos Lords, que acabou por fazer prevalecer a separação patrimonial da sociedade e conseqüente irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais. Ademais disso, a decisão de primeira instância alcançou grande repercussão, sobretudo nos EUA. (32)

2.2.2 - A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

O Direito Brasileiro alberga e acolhe algumas hipóteses de desconsideração, como no art. 2º da CLT, no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor. Seu uso originário e comum nas questões de Direito Privado.

No âmbito do Direito Público, que merece tratativas diferentes daquelas destinadas ao Direito Privado, utiliza da desconsideração da personalidade jurídica apenas nominalmente. O tratamento específico na questão não encontrou guarida na província do Direito Tributário Pátrio, vez que a abordagem apresentada no CTN, como responsabilidade pessoal, nem mesmo tangencia o instituto processual da desconsideração da personalidade jurídica.

Nos casos em comento, a responsabilidade ultrapassa as barreiras impostas pela ficção da personalidade jurídica e passa, no caso concreto, a atingir os bens dos sócios e representantes da pessoa jurídica de direito privado. Não obstante isso, veremos que para tanto é necessário a comprovação fática e subjetiva dos atos dos administradores da sociedade comercial.

Outra análise em relação a condição da sociedade comercial, é que, segundo Alexandre Macedo Tavares, "...longe de ser encarada como um ente fictício (33), uma simulação ou um fantasma imaginário que assombra o mundo jurídico, embora seja verdade que uma sociedade não possui vida natural, não menos verdadeiro é o fato que ela - empresa - goza autonomamente de vida jurídica. Tanto é assim que, devido a sua personalidade jurídica, pode ser sujeito de direito e acumular patrimônio próprio, sendo que tão-somente em detrimento da carência de vida natural é que demanda que sua atuação no mundo fenomênico se operacionalize através da figura de seus sócios-gerentes (caso constituída sob a forma de sociedade de pessoas), ou de diretores-presidentes (se constituída sob a forma de sociedades de capital)

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou acerca do que acima foi mencionado, *in verbis*:

"A personalidade jurídica da sociedade não se confunde com a personalidade jurídica dos sócios. Constituem pessoas distintas. Distintos também os direitos e obrigações. O sócio, por isso, não pode postular em nome próprio direito da entidade. Ilegitimidade ativa *ad causam*" (34).

Foi exatamente para impedir o uso abusivo da sociedade por parte de seus sócios, isto é, a fim de se criar um mecanismo impeditivo do enriquecimento ilícito patrocinado pela autonomia e incomunicabilidade patrimonial de seus bens particulares, que tomou assento o que a doutrina brasileira passou a chamar de teoria da desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine).

Essa doutrina, trata, pois, de um eficaz mecanismo que viabiliza a desconsideração de uma pessoa jurídica quando, com a cautela e prudência demandada em cada caso, restar constatado que a sociedade esteja sendo utilizada como artifício de dissimulação do alter ego do seu titular que, in concreto, atua como se fosse um comerciante em nome individual.

3 - DIREITO COMPARADO

3.1 – PERSPECTIVAS PARALELAS

A doutrina no Direito Pátrio é, majoritariamente eximia em defender a exclusão dos sócios como responsáveis tributários, tendo em vista a forma como o Fisco vem atuando, ou seja, de forma voraz em aumentar sua arrecadação, ultrapassando os limites e desrespeitando a melhor interpretação sob o prisma tributário.

Rafael Calvo Ortega (35), eminente jurista espanhol, nos apresenta suas considerações acerca da matéria, à vista da legislação espanhola ora abordada. No caso, apresenta-se uma abordagem que alcança o art. 134 do CTN, o qual enfoca a questão da subsidiariedade. Em relação ao art. 135 do CTN, deixa expresso que a culpa deverá ser comprovada, corroborando a tese da não responsabilização do sócio (ora defendida). Sendo assim, vejamos:

" En estos casos la responsabilidad de los administradores y socios es distinta según sea la situación jurídica de la entidad que se trate. En el caso de una entidad sin actividad los administradores son responsables subsidiarios. La entidad conserva su personalidad jurídica y en consecuencia su capacidad tributaria se mantiene intacta y es insinponible; y lo mismo las situaciones

jurídico tributarias independientes de la actividad social. Esta es la posición de la GLT que dissona en su artículo 40. 1 que: serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, los administradores de las mismas. En resumen, no estamos ante un caso de sucesión en la obligación tributaria y sí ante un supuesto de responsabilidad se exige a los socios o partícipes hasta la cantidad percibida en concepto de cuota de liquidación. Aquí sí estamos ante un caso de sucesión (tomando éste concepto en sentido amplio) toda vez que el contribuyente se a extinguido como sujeto de derecho. El RGR se refiere a ste tipo específico de sucesión en su artículo 10.5: Los socios o partícipes en el capital de sociedades o entidades disueltas y liquidadas responderán de las obligaciones tributarias pendientes de éstas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiese adjudicado. Se trata de un caso de sucesión lógica toda vez que el derecho a la cuota de liquidación trae causa, obviamente, de la entidad disuelta. El límite de la sucesión es, igualmente, correcto. La cuestión de mayor interés es la coincidencia de esta sucesión forzosa con la responsabilidad tributaria subsidiaria de los liquidadores establecida por la LTG, artículo 40.2, que se refiere, entre otros, a los liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mal fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributaria devengadas con anterioridad. Cabe una acción indistinta contra liquidadores y socios o partícipes? No. Hay que entenderque, lógicamente, deberá dirigirse contra los liquidadores, que son los que pueden conocer y admitir si hubo incumplimiento de obligaciones anteriores, cuestión previa a la exigencia de cantidad a socios y partícipes." (36)

Carlos M. Giuliani Fonrouge (37), jurista argentino, objetivamente, cita o tratamiento normativo sobre a questão na Argentina, litteris:

"Si bien la leyes nacionales y sus reglamentos utilizan la palabra responsables parareferirse tanto al deudor como al responsables propiamente dicho, nosotros tomaremos en consideración únicamente las normas que corresponden a la última acepción. Por razones de método, los distribuiremos de esta manera: a) Responsabilidad vinculada con una situación jurídica o con una representación (legal o voluntaria); b) Responsabilidad vinculada con la sucesión a título particular de los

bienes; c) Responsabilidad vinculada com la tenencia de bienes o com un cargo o función pública.

a) Responsabilidad vinculada com una situación jurídica o com una representación (legal o voluntaria);

b) Directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas, asociaciones, sociedades, empresas o entidades y de los patrimonios de afectación (ley cit., art. 16, inc. d);

c) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes, que en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente los hechos imposables com respecto a los titulares de los bienes (ley cit., art. 16, inc. e)." (38)

Alcançando a discussão sobre a substituição, Berili se pronuncia assim, verbis:

"Existe substitución tributária siempre que, en virtud de una disposición excepcional respecto a los principios generales que regulam el ordenamiento jurídico de un determinado tributo, la realización del presupuesto de hecho que, a tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria o la relación jurídico impositiva a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero, que se encuentra com aquel hecho o com su autor en una relación determinada" (39)

O que se pode notar é que os doutrinadores deixam transparecer que para o redirecionamento da cobrança fiscal, a avaliação do carácter subjetivo do ato do sócio-gerente ou diretor, é relevante para a substituição almejada. A responsabilidade pessoal para o caso em discussão, deverá decorrer fundamentalmente de ato subjetivo doloso. Caso contrário, qualquer ato colocaria o sócio em condição de suportar as penalidades. Não basta, então, uma simples conduta contra legis para ser imputada uma pena, seja pessoal ou patrimonial.

4 - JURISPRUDÊNCIA CORRELATA

4.1 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, PERSONALIDADE E EXECUÇÃO

4.1.1 – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

"Responsabilidade Tributária - sociedade por Quotas - Inexistência de Conduta Dolosa ou Culposa. O sócio não responde, em se tratando de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, pela obrigações fiscais da sociedade quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato."

(STF, 1ª Turma, RE 108.728-5/SP, rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 14-11-91)

4.1.2 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

" A falta de pagamento de tributos é, em princípio, infração da sociedade à obrigação legal de pagar tributos. O sócio-gerente pode ser pessoalmente responsável pelos tributos se a falta de pagamento resultar de ato seu praticado com a infração à lei.

Quer dizer, não basta, para tipificar a responsabilidade do sócio-gerente, o inadimplemento da sociedade, porque este pode decorrer do risco natural aos negócios -riscos, aliás, pressuposto na própria natureza da sociedade por quotas de responsabilidade limitada."

(Recurso Especial nº 1.674-0/GO, STJ, 2ª Turma, rel. Min. Ari Pargendler, j. em 16.10.1995, DJU de 06.11.1995.)

"Quem está obrigada a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica, e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o diretor ou o sócio-gerente, a obrigação tributária é daquela, e não destes. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do diretor ou do sócio-gerente, que só respondem, e excepcionalmente, pelo débito, se resultar de atos praticados com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos."

(STJ, 2ª Turma, Resp. 100.739/SP, DJU de 01-02-99, p. 138, rel. Min. Ari Pargendler)

Execução fiscal - Solidariedade do sócio-gerente - Necessidade de sua prévia citação do modo a propiciar-lhe ampla defesa.

I - O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (CC/1916 - art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra. II - Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívida da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado (Decreto n. 3.708/19, art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital. III - O CTN, no inciso III do at. 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 de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica. V - A circunstância da 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 sociedade por cotas de responsabilidade limitada, a incidência de penhora no patrimônio de sócio-gerente deve ser citado em nome próprio e sua responsabilidade pela dívida da pessoa jurídica há que ser demonstrada em arrazoado claro, de modo a propiciar ampla defesa".

(STJ, 1ª Turma, Resp 141.516-SC, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, J. 17-9-1998, v. u.) (RSTJ, 117/125).

Tributário e processual civil. Agravo regimental. Execução fiscal.- responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, iii, do CTN. - precedentes..

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao recurso especial da parte agravante..

2. O Acórdão a quo, em ação executiva fiscal, não considerou ser possível a penhora de bens de responsável tributário (sócio ou gerente), por substituição, a teor do art. 135, III, do CTN..

3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. .

4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76)..

5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN)..

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

7. Agravo regimental não provido.

(AGRESP 448270 / ES ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, DJ DATA:19/12/2002 PG:00346, T1 - PRIMEIRA TURMA.)

Tributário – execução fiscal - sócio-gerente - responsabilidade pessoal pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade - art. 135, iii do CTN - dolo, fraude ou excesso de poderes - dissolução irregular da sociedade posteriormente à retirada do Sócio-gerente.

1.É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade nas hipóteses do art. 135 do CTN e se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade.

2.Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar.

3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

4. Descabe responsabilizar-se pessoalmente sócio que se retirou regularmente da empresa, que continuou em atividade, mas que só posteriormente veio a extinguir-se de forma irregular.

5. Recurso especial provido em parte.

(RESP 436802 / MG; RECURSO ESPECIAL 2002/0060083-0 Fonte DJ
DATA:25/11/2002 PG:00226 Relator Min. ELIANA CALMON Data da Decisão
22/10/2002 Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA)

Inteiro Teor:

RESP 399872 Ministro(a) Min. MILTON LUIZ PEREIRA Fonte DJ DATA:
02/08/2002 Órgão Julgador T1 - Primeira Turma Texto do Despacho

RECURSO ESPECIAL Nº 399.872 - MG (2001/0137348-4)

RELATOR : MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA

RECORRENTE : ANTÔNIO DOS REIS COTA E CÔNJUGE

ADVOGADO : WANDERLEY PEREIRA DE SOUZA E OUTROS RECORRIDO :
FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : MAURÍCIO BHERING ANDRADE E OUTROS

EMENTA Tributário. Dívida Ativa Inscrita. Certidão Negativa de Débito. Pessoa Física. Sócios. CTN, Art. 135, III. 1. A pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com a pessoa de seus sócios. Impossibilidade de atribuir-se a responsabilidade substitutiva (art. 135 – caput – CTN) para sócios, antes de apurado o ato ilícito. 2. Recurso sem provimento. DECISÃO Vistos Cuida-se de Recurso Especial interposto com fulcro nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, direcionado contra Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que, em Apelação, entendeu: "Confirmaram a sentença no reexame obrigatório, prejudicada a apelação, vencido o Revisor" (fl. 99). Rejeitados os Embargos Infringentes opostos às fls. 101/108 dos autos, na seguinte consonância: "Tributário - Embargos à Execução

Fiscal - Não Pagamento do ICMS Declarado - Caracterização de Infração à Lei - Legitimidade Passiva do Sócio-Gerente - Inteligência do Art. 135, III, do CTN. É parte legítima para figurar no pólo passivo de execução fiscal o sócio-gerente de uma sociedade limitada, desde que as obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento e que tenha ele agido com violação à lei ou má-fé" (fl. 142). Nessa esteira, apontando violação dos preceitos inscritos nos arts. 591, 592, II e 596 do Código de Processo Civil; art. 350 do Código Comercial; art. 2º do Decreto 3.708 e arts. 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional e divergência jurisprudencial, socorrem-se da via Especial para combater o entendimento do Acórdão recorrido, sustentando, em síntese, a ilegalidade da penhora efetuada e ausência dos pressupostos fáticos/jurídicos para torna-los responsáveis pelo crédito tributário exequendo. Contra-razões às fls. 278/283 nas quais sustenta-se a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Às fls. 285/289 dos autos o despacho do Vice-Presidente do Tribunal a quo determinando a remessa do Recurso a essa Corte. Presentes os requisitos atinentes à admissibilidade da via Especial, conheço do Recurso Especial. Desimpedido o exame, de logo, com significância, registra-se que o sócio não tem dívida inscrita à sua conta e responsabilidade, aparecendo como devedora a empresa da qual era cotista. Ora, uma pessoa jurídica, com personalidade própria não se confunde com a pessoa física de seus sócios. Demais, o art. 135, III, do CTN, colecionado pelo Recorrido, preleciona que a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes condiciona-se ao excesso de poderes, à infração de lei ou do estatuto e também, em razão da dissolução irregular da pessoa jurídica, fatos esses não demonstrados nos autos. Nesse contexto, a solução está custodiada por precedente da lavra do ínclito Ministro Humberto Gomes de Barros, constituído quando do julgamento do REsp. de nº 86.439-ES, conforme ementa: "Tributário - Sociedade Limitada - Responsabilidade do Sócio pelas Obrigações Tributárias da Pessoa Jurídica (CTN, art. 173, III). I - O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas(Código Civil, art. 20). Um 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. 3.708/1919 - art. 9.). 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 de 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"(in DJU de 1.7.96). Desse modo, é ilegal atribuir-se a responsabilidade substitutiva para pessoas físicas de seus sócios antes de determinados os atos decorrentes de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Nessa esteira, decido dar provimento ao recurso (art. 557, CPC), para afastar a legitimidade dos ora Recorrentes, restando prejudicadas as demais questões discutidas. Publique-se. Brasília, 28 de junho de 2002. Ministro Milton Luiz Pereira Relator

4.1.3 – TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

"O princípio básico da co-responsabilidade dos sócios, na execução fiscal, não é objetiva, mas sim subjetiva, fundada em conduta dolosa concreta, que não se confunde com o simples inadimplemento. Ou seja, não ocorre essa responsabilidade pela falta de pagamento do imposto, devido pela sociedade."

(TJ-SP - Ac. Unân. Da 12ª Câm. Cív. Julg. Em 6-12-94 - Ap. 233.937-2/8 - Santa Isabel - rel. Des. Carlos de Carvalho)

4.1.4 – TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 3ª REGIÃO

"O art. 135 do CTN impõe responsabilidade subjetiva. Não se pode entender como infração de lei ou violação de contrato o não-recolhimento de tributo, isto quando o Fisco, além de não produzir prova de que tenha havido dolo ou culpa do contribuinte, costumeiramente possibilita parcelamento de débito, anistia, remissão, e outros benefícios para o crédito tributário. Assim, os bens individuais dos sócios, na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não se comunicam com os da sociedade, salvo se, os sócios, praticando atos de gerência, cometem conduta violadora de lei ou contrato."

(TRF, 3ª Região, Ac. Unân. Da 4ª Turma, D.J. de 23.06.1998, A.C. nº 405.231/SP, rel. Juíza Lúcia Figueiredo)

4.1.5 – PRIMEIRO TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

"Sociedade por cotas de responsabilidade limitada - Desconsideração de personalidade jurídica - Sócios que não agiram de forma fraudulenta ou desastrosa - Falência da sociedade por percalços econômico-financeiros - Solidariedade nos débitos sociais repelida."

Percalços econômico-financeiros da empresa, tão comuns na atualidade, mesmo que decorrentes da incapacidade administrativa de seus dirigentes, não se consubstanciam, por si sós, em comportamento ilícito e desvio de finalidade da entidade jurídica.

Do contrário seria banir completamente o instituto da pessoa jurídica".

(1º TACSP, 3ª Câm., Ap. 507.880-6, rel. Juiz Ferraz Nogueira, 15-9-1992, RT, 90/103).

"Penhora - Cotas sociais - Dívida da sociedade por cotas de responsabilidade limitada - Quinhão social pertencente ao sócio, não à empresa.

Inadmissível a penhora de cotas de responsabilidade limitada, posto que aqueles pertencem aos sócios, não à empresa. Não se há de confundir constrição judicial sobre patrimônio social com a penhora de quinhão social".

(1º TACSP, 1ª Câm., AI 438.910-0, rel. Juiz Guimarães e Souza, RT, 668/109).

4.1.6 – TRIBUNAL DE ALÇADA DO PARANÁ

Desconsideração da personalidade jurídica - Responsabilidade pessoal dos sócios.

"Sociedade por cotas de responsabilidade limitada - Desconsideração da personalidade jurídica - Aplicação que requer cautela e zelo, sob pena de destruir o instituto da pessoa jurídica o olvidar os incontestáveis direitos da pessoa física - Necessidade de que seja apoiada em fatos concretos que demonstrem o desvio da finalidade social da sociedade, com proveito ilícito dos sócios.

Embargos de terceiro. Desconsideração da pessoa jurídica. Contra-razões de apelação. Sistema de legalidade formal. Vindo o recorrido com sua contra-razões objetivando a mudança do julgado, incorre em erro grosseiro e pelo sistema de legalidade formal, " a eficácia dos atos do processo depende, em princípio, de sua celebração segundo os cânones da lei", não podendo, assim, serem recebidos como razões de apelação. A aplicação da disregard doctrine, a par de ser salutar meio para evitar a fraude via utilização da personalidade jurídica, há de ser aplicada com cautela e zelo, sob pena de destruir o instituto da pessoa jurídica e olvidar os incontestáveis direitos da pessoa física. Sua aplicação terá de ser apoiada em fatos concretos que demonstrem o desvio da finalidade social da pessoa jurídica, com proveito ilícito dos sócios".(TAPR, 2ª Câm., Ap. 529/90, rel. Juiz Nei Carneiro Leal, RT, 673/160).

4.1.7 – TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL

Execução Fiscal– Embargos De Devedor– Responsabilidade Tributária Do Sócio-Gerente– Redirecionamento Da Execução– Impossibilidade– Ausência De Amparo Legal– Tendo Ocorrido A Dissolução Regular Da Sociedade Comercial, Os Sócios Não São Responsáveis, Por Substituição, Pela Dívida Fiscal – A responsabilidade tributária do sócio-gerente decorre dos casos expressos e previstos em Lei. Ilegitimidade passiva ad causam reconhecida. Apelação provida.

(TJRS – APC 70000371708 – 1ª C.Cív. – Relª Desª Fabianne Breton Baisch – J. 07.02.2001)

5 - CONCLUSÃO

O presente trabalho, diante da realidade dos argumentos ora apresentados, enseja na imperiosa necessidade de ponderar e analisar, caso a caso, a questão da responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores ou administradores de sociedades de pessoas, pelos débitos destas relativos a tributos.

Em termos de princípios jurídicos e interpretação de lei, é necessário, pois, analisar criteriosamente e se ter demonstrado a conduta danosa junto à sociedade, para então direcionar a execução para os gestores da empresa.

Ademais disso, mostram-se freqüentes, nos Tribunais, feitos em que é discutida a responsabilidade de sócios e, especialmente, sócios-gerentes de sociedades por cotas de responsabilidade limitada, pelas dívidas fiscais não solvidas por esta.

Se a sociedade não mais opera e bens seus não são encontrados para sobre eles incidir a penhora, alguns julgados evidenciam tendência para admitir a constrição dos bens particulares dos sócios. Mais fortemente acentuada tal inclinação ao ser verificado que a inatividade não resultou ou não foi seguida de destrato registrado na competente Junta Comercial.

Embora respeitável essa corrente de opinião exposta acima, é de ver que ela não dá suporte o que dispõe o CTN, particularmente no seu art. 135, eis que a incidência do contido no art. 134 tem sido afastada – a questão da responsabilidade dos sócios - mesmo pelos seus mais ferrenhos defensores. Ao assim procurar proteger o interesse do credor tributário, abala profundamente os princípios que regem a sociedade por cotas de responsabilidade limitada e o conceito de personalidade jurídica de direito privado, essencial para preservar as sociedades regulares no que lhes é essencial em termos de constituição e sobrevivência.

Não se ignore hipótese de responsabilização do sócio administrador, mas exige-se rigor absoluto no exame de cada caso concreto para admiti-la e aplica-la.

A característica primeira da sociedade por cotas de responsabilidade limitada é estabelecer no seu capital a linha intransponível da obrigação de seus sócios pelas dívidas que ela contrair e não puderem ser liquidadas com os bens sociais.

Em se tratando de sócios-gerentes, pela simples qualidade de membros da pessoa jurídica, são eles que a gerem, por ela e para ela praticando os seus atos, daí nascendo

a necessidade de se enquadrarem em uma conduta ética semelhante à exigida de administradores de bens alheios. Haverão de agir em consonância com os poderes e as atribuições que o contrato lhes conferir, assim, como qualquer pessoa, com respeito à lei.

Isso, todavia, não implica na imperiosa obrigação de saldar todas as dívidas, sejam de que natureza for, na insuficiência dos bens da devedora (sociedade comercial). Somente quando atribuíveis a desvios de gestão, infringindo o contrato ou a lei, é que surge tal obrigação por parte dos sócios-gerentes – não os simplesmente sócios.

Assim, com as breves considerações a respeito da personalidade jurídica das sociedades, como pessoas distintas dos sócios, com suas vontades próprias, seus nomes, seus patrimônios, seus direitos, suas obrigações e colimam alertar para o risco de abalar os seus princípios e seus alicerces, mormente em se tratando daquelas que se firmam sobre a limitação de responsabilidade dos seus membros componentes e não se permite olvida-los sob pretexto algum, constata-se que o art. 135 do CTN, nos seus inc. I e III, não se afastou dessa linha e não enseja interpretação dela dissociada.

Destarte, para que se transfira a sócios-gerentes de sociedade com personalidade jurídica e, em especial, de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, os ônus de créditos determinados por obrigações tributárias, é mister que existam elementos indicativos de ter sido por eles praticado algum ato – conotado com a obrigação que fez nascer o crédito – com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos (art. 135, CTN).

Inaceitável é, ao início da execução de um crédito tributário, tão-só por não ser encontrada a pessoa do devedor – uma sociedade, pessoa jurídica – ou seus bens, dirigi-la contra terceiro e pelo mero fato de ser este sócio-gerente. A lei não contém essa autorização de privilégio, nem mesmo em se tratando de credor por força de descumprimento de obrigação tributária.

Verifica-se, outrossim, no art. 202 do CTN, que mesmo quando existem co-responsáveis, seus nomes deverão constar do termo de inscrição da dívida ativa, pressupondo estar o credor munido de prova, talvez até indiciária, de responsabilidade de alguém. Não será válido inserir nomes por mera conveniência administrativa.

Não se vá ao extremo de afirmar que a falta de menção a nomes de outrem constitui óbice irremovível para envolver terceiro na responsabilidade referente ao crédito tributário. Porém, impõe-se que o envolvimento aconteça – e os seus bens recebam a constrição judicial - diante dos dados demonstrativos, com alguma credibilidade, da participação em atos violadores do contrato ou da lei.

Por derradeiro, não se aplica à sociedade por cotas de responsabilidade limitada o art. 134 do CTN; incide, sim, sobre ela, o art. 135, I e III, do mencionado diploma legal, se o crédito tributário resulta de ato emanado de diretor, gerente ou sócio-gerente, praticado com excesso de poder ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto.

Constitui demasia inaceitável capitular o não pagamento da dívida, seja tributária, seja de outra ordem, por razões que estão desconhecidas, como violação de contrato ou de lei. Não há que impressionar, seja credora a Fazenda Pública, pois a regra é uma só, geral e ampla. Por ela, também os créditos civis e comerciais estão compreendidos. Se a não satisfação de uns for qualificada como infração à lei ou ao contrato, nada justificará que a de outros também não o seja.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de e DI CIERO, Simoni Franco. Revista Dialética de Direito Tributário nº 55. São Paulo: Dialética, abril de 2000.

ALMEIDA, Amador Paes de. Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias e trabalhistas, 5ª ed., São Paulo: Ed.Saraiva, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1974,.

BASTOS, Freitas. Manual de Direito Financeiro e Tributário, 5. ed.,(S.I.), (s.n.), 1985.

BASTOS, Freitas. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 5ª ed., (S.I.) (s.n.) (19--)

BERLIRI, Antonio. Príncípios de Derecho Tributário, vol. II. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1971.

BRASIL. Lei nº 6.404 de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários ao Código Tributário Nacional (coordenador Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FONROUGE, Carlos Giuliani. Derecho Financeiro, 6ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1997, v. I.

FONROUGE, Carlos Giuliano. Conceitos de Direito Tributário. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Ed. Lael, 1973.

FUNKE, Haroldo. A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Empresas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1985,

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 18ª ed., ver., atual. e ampl., São Paulo: Ed. Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1995.

MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial, 26ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

MARTINS, Fran. Curso de direito comercial, 8ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito Civil, Parte Geral, São Paulo: Ed. Saraiva, 1958.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, 1ª ed., 2001, Del Rey; FUMEC.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1980.

ORTEGA, Rafael Calvo. Derecho Tributário: parte general. 2ª ed. Madrid: Civitas, 1998.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1980, vol. II.

REQUIÃO, Rubens. Aspectos Modernos de Direito Comercial. São Paulo: Ed. Saraiva, 1977.

RODRIGUES, Cláudia. Conjuntura: Processo Administrativo. Revista Jurídica Consulex, São Paulo, nº 148, mar. 2003.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 76.

STJ/DF, 1ª Seção, MS 469, Reg. Nº 900006576-3, Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, DJU de 12.11.1990.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. A desconsideração da personalidade jurídica ("disregard doctrine") e os grupos de empresas, 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1995,

TAVARES, Alexandre Macedo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 75.

VÁRZEA, Affonso. História do comércio. Francisco Alves, 1937.

Notas

01. VÁRZEA, Affonso. História do comércio. Francisco Alves, 1937, p.23.

02. MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial, 26ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000, p. 11.

03. ALMEIDA, Amador Paes de. Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias e trabalhistas, 5ª ed., São Paulo: Ed.Saraiva, 2001. p. 5.

04. MARTINS, Fran. Curso de direito comercial, 8ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 175.

05. BRASIL. Lei nº 6.404 de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas – acolhe a sociedade unipessoal na figura da subsidiária integral, dispondo o art. 251 que : " A companhia pode ser constituída, mediante escritura pública, tendo como único acionista sociedade brasileira".

06. BASTOS, Freitas. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 5ª ed., (S.I.) (s.n.) (19--), v.1, pag. 379.

07. ALMEIDA, Amador Paes de. Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias e trabalhistas, 5ª ed., São Paulo: Ed.Saraiva, 2001. p. 5.

08. BASTOS, Freitas. Manual de Direito Financeiro e Tributário, 5. ed., (S.I.), 1985, p. 282.

09. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1973, p. 433.

10. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1980, vol. II, p. 12.

11. FUNKE, Haroldo. A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Empresas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1985, p. 24.

12. FONROUGE, Giuliano. Conceitos de Direito Tributário. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Ed. Lael, 1973, p. 87.

13. BERLIRI, Antonio. Principípios de Derecho Tributário, vol. II. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1971, p. 143.

14. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 1980, p. 143.

15. FUNKE, Haroldo. A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Empresas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Resenha tributária, 1985, p. 26.

16. FUNKE, Haroldo. A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Empresas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Resenha tributária, 1985, p. 37.

17. RODRIGUES, Cláudia. Conjuntura: Processo Administrativo. Revista Jurídica Consulex, São Paulo, nº 148, pág. 28, mar. 2003.

18. RODRIGUES, Cláudia. Conjuntura: Processo Administrativo. Revista Jurídica Consulex, São Paulo, nº 148, pág. 28, mar. 2003..

19. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 435.

20. TAVARES, Alexandre Macedo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 75, p.24.

21. SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 76, p. 125.
22. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários ao Código Tributário Nacional (coordenador Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 319.
23. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 113.
24. ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de e DI CIERO, Simoni Franco. È Possível a Exclusão da Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e a Inclusão dos Seus Administradores em Face da Mera Ausência de Pagamento de Tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça. (Revista Dialética de Direito Tributário nº 55. São Paulo: Dialética, abril de 2000. p. 76.
25. TAVARES, Alexandre Macedo. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 75, p. 25/26) (Nesse sentido, vide Recurso Especial nº 101.597/PR, STJ, 1ª Turma. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 14.04.1997, litteris:
- "tributário - sociedade limitada - responsabilidade do sócio pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica (ctn, art. 173, iii) - sócio-gerente - transferência de cotas sem dissolução da sociedade - responsabilidade do sucessor - ctn, arts 135 e 136.
- i - o sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (código civil, art. 20). um não responde pelas obrigações da outra.
- ii - em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dividas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (dec. 3.708/1919 - art. 9). 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 e responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerencia.

iv - quando o gerente abandona a sociedade - sem honrar-lhe o debito fiscal - o fato ilícito que o torna responsável não e o atraso de pagamento, mas a dissolução irregular da pessoa jurídica.

v - não e responsável tributário pelas dividas da sociedade o sócio-gerente que transferiu suas cotas a terceiros, os quais deram continuidade a empresa.

26. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 18ª ed., ver., atual. e ampl., São Paulo: Ed. Malheiros, 2000, p. 125/126.

27. MURTA, Antônio Carlos Diniz. Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, 1ª ed., 2001, Del Rey; FUMEC.

28. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 18ª ed., ver., atual. e ampl., São Paulo: Ed. Malheiros, 2000, p. 126.

29. FUNKE, Haroldo. A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Empresas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Ed. Resenha tributária, 1985. p. 94.

30. MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito Civil, Parte Geral, São Paulo: Ed. Saraiva, 1958, p. 109.

31. REQUIÃO, Rubens. Aspectos modernos de direito comercial. São Paulo: Ed. Saraiva, 1977. (O comerciante Aaron Salomon havia constituído uma company, em conjunto com outros seis componentes de sua família, e cedido o seu fundo de comércio à sociedade assim formada, recebendo 20.000 ações representativas de sua contribuição ao capital, enquanto para cada um dos outros membros foi distribuída uma ação apenas; para a integralização do valor do aporte efetuado, Salomon recebeu ainda obrigações garantidas de dez mil libras esterlinas. A Companhia logo em seguida começou a atrasar os pagamentos, e um ano após, entrando em liquidação, verificou-se que seus bens eram insuficientes para satisfazer as obrigações garantidas, sem que nada sobrasse para os credores quirografários. O liquidante, no interesse desses últimos credores sem garantia, sustentou que a atividade da company era ainda a atividade pessoal de Salomon para limitar a própria responsabilidade; em consequência Aaron Salomon devia ser condenado ao pagamento dos débitos da company, visando o pagamento de seu crédito após a satisfação dos demais credores quirografários. O magistrado que conheceu do caso em primeira instância, secundado depois pela Corte de Apelação, acolheu essa solicitação, julgando que a company era exatamente apenas uma fiduciária de Salomon, ou melhor, um seu 'agent' ou 'trustee', que permanecera na verdade o efetivo proprietário do fundo de comércio.

32. Suzy Elizabeth Cavalcante Koury, em eu livro A desconsideração da personalidade jurídica ("disregard doctrine") e os grupos de empresas, 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1995, p. 64, afirma que os Estados Unidos precederam a Inglaterra no levantamento do véu da personalidade da sociedade, citando expressamente o caso Bank Of United States vs. Deveux, em 1890, ou seja, oitenta e oito anos antes do caso Salomon vs. Salomon & Co.

33. Conforme já apregoava o mestre Washington de Barros Monteiro: "(...) a personalidade jurídica não é uma ficção, mas uma forma, uma investidura, um atributo que o Estado defere a certos entes, havidos como merecedores dessa situação. A pessoa jurídica tem, assim, realidade, não realidade física (peculiar às ciências naturais), mas a realidade jurídica, ideal à realidade das instituições jurídicas. No âmbito do direito, portanto, às pessoas jurídicas são dotadas do mesmo subjetivismo outorgado às pessoas físicas." (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, Parte Geral, São Paulo: Ed. Saraiva, 1958, p. 109.)

34. STJ/DF, 1ª Seção, MS 469, Reg. Nº 900006576-3, Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, DJU de 12.11.1990.

35. MURTA, Antônio Carlos Diniz. Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, 1ª ed., Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2001. p. 89.

36. ORTEGA, Rafael Calvo. Derecho Tributário: parte general. 2ª ed. Madrid: Civitas, 1998. p. 196.

37. MURTA, Antônio Carlos Diniz. Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, 1ª ed., p.87, 2001, Del Rey; FUMEC.

38. FONROUGE, Carlos Giuliani. Derecho Financeiro, 6ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1997, v. I, p. 486.

39. FUNKE, Haroldo. A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Empresas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Ed. Resenha tributária, 1985. p. 26. Citando - ANTONIO BERLIRI, Princípios de Derecho Tributário, Vol. II, p. 143

* Bacharel em Direito e Engenharia Mecânica pela PUC-MG.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4715>> Acesso em: 09 Out. 2008.