Responsabilidade tributária dos sócios e dirigentes de sociedades

ÉLCIO REIS

SUMÁRIO: 1 — Noções sobre a solidariedade passiva; 1.1 — No Direito Civil; 1.2 — No Direito Cambiário; 1.3 — Distinção entre obrigações divisíveis, indivisíveis e solidárias; 2 — Competência para estabelecer em Lei a responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela Sociedade; 3 — Responsabilidade dos sócios para com terceiros e o fisco; 4 — A Responsabilidade subsidiária dos sócios; 5 — Critério de classificação das sociedades no CTN; 6 — Critério de classificação das sociedades de conformidade com a responsabilidade dos sócios; 7 — Responsabilidade Tributária dos sócios na liquidação de sociedades de pessoas; 8 — Aplicação do art. 134, item VII do CTN; 9 — Responsabilidade Tributária dos sócios; 10 — A co-responsabilidade pela obrigação tributária; 11 — A insuficiência do patrimônio da sociedade e o lançamento; 12 — Responsabilidade Tributária dos Diretores, Gerente ou Representantes de pessoas jurídicas de direito privado; 13 — Conclusões; 14 — Jurisprudência; 15 — Bibliografia.

1. Noções sobre a solidariedade passiva

De acordo com a doutrina legal brasileira (art. 896, parágrafo único do Código Civil) há solidariedade passiva quando, na mesma obrigação, há pluralidade de devedores, cada devedor é um obrigado pela dívida

O Prof. ÉLCIO REIS, autor deste trabalho sobre Responsabilidade Tributária, é membro fundador do Centro Brasileiro de Direito Tributário, que dirige atualmente. É Professor da Faculdade de Direito Milton Campos e do Instituto Cultural Newton Paiva Ferreira.

toda. Então, a solidariedade passiva caracteriza-se pela circunstância de que o credor pode exigir de qualquer devedor solidário toda a dívida. E pode o credor exigir de qualquer devedor solidário, porque cada um dos devedores deve *totum et totaliter — deve tudo totalmente*. Mas o credor pode também exigir de um devedor solidário parte da dívida. E exigindo de um devedor parte da dívida não desobriga os demais devedores solidários pelo saldo do débito. E nem a remissão de parte da dívida obtida por um dos devedores solidários desobriga os demais devedores solidários pelo resto do débito. E, em sendo a obrigação solidária, todos os devedores respondem pelos juros de mora, mesmo que a ação tenha sido proposta somente contra um dos devedores. Mas entre os devedores solidários, o devedor culpado pelo atraso no pagamento responde para com os outros pelo acréscimo da obrigação.

E a ação proposta contra um devedor solidário não impede o credor de demandar os outros devedores.

1.1 No Direito Civil

Se a obrigação solidária é de natureza exclusiva do direito civil, o devedor solidário demandado pode opor ao credor as exceções pessoais e as que forem comuns a todos, sendo que as pessoais não aproveitam aos demais.

1.2 No Direito Cambiário

Mas em Direito Cambiário não é assim, porque prevalece o princípio da autonomia das obrigações assumidas, cada pessoa que se obriga no título cambial assume uma obrigação autônoma. E, em decorrência do princípio da autonomia das obrigações cambiárias, estabeleceu-se a regra da *inoponibilidade das exceções*. Há a solidariedade passiva no direito cambiário, mas o devedor solidário não pode opor exceções pessoais, nem exceções comuns a todos os devedores, nem as que forem próprias do devedor principal. Isto porque num título de crédito, as obrigações são independentes uma das outras. E, em conseqüência, não assiste direito ao devedor solidário de excusar de cumprir a obrigação assumida, sob a alegação de que tem exceções a opor ao obrigado anterior.

1.3 Distinção entre obrigações divisíveis, indivisíveis e solidárias

Face a regra de interrupção de prescrição (art. 125, III do CTN).

Com apoio na lição de Caio Mário da Silva Pereira, tem-se que:

a) Nas obrigações divisíveis: interrompida a prescrição contra um devedor, o credor poderá exigir do devedor contra o qual fez interromper a prescrição, mas não poderá exigir dos demais devedores, porque estes ficaram desobrigados pela dívida em decorrência do benefício prescricional.

b) Nas obrigações indivisíveis: a interrupção do prazo prescricional contra qualquer dos devedores alcança os demais, porque o credor não é obrigado a receber *por parte*, mas tem o direito de demandar pelo cumprimento *por inteiro da prestação*.

c) Nas obrigações solidárias: a interrupção da prescrição contra qualquer dos devedores solidários atinge a todos. É assim no Direito Civil (art. 176, § 1º do Código Civil) e é assim também no Direito Tributário (art. 125, nº III do Código Tributário Nacional).

Então, tanto nas obrigações indivisíveis como nas obrigações solidárias a interrupção da prescrição contra um devedor alcança os demais. Mas há que se fazer a distinção entre a obrigação solidária e a obrigação indivisível.

A obrigação solidária

a) decorre do título;
b) cada devedor paga por inteiro porque deve por inteiro;
c) traduz uma relação subjetiva, assegurando o recebimento do crédito por inteiro;
d) resulta da lei ou da vontade das partes;
e) cessa com a morte dos devedores;
f) não se converte em perdas e danos.

A obrigação indivisível

a) decorre da natureza da prestação;
b) cada devedor deve a totalidade pela impossibilidade jurídica de repartir a coisa devida;
c) traduz uma relação objetiva, assegurando a unidade da prestação;
d) resulta de um dado real;
e) subsiste enquanto a prestação a suportar;
f) termina quando a obrigação se converte em perdas e danos.

2. Competência para estabelecer em lei a responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade

A competência para estabelecer em lei a responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade para com terceiros é indubitavelmente de acordo com preceito constitucional (art. 8, item XVII, "b") da União. E sendo assim há necessariamente de ser acatadas as normas instituídas no Código Comercial Brasileiro (Lei 556, de 25.06.1850), na Lei das Sociedades por Cotas de Responsabilidade Limitada (Decreto 3.708, de 19.01.1919), e na Lei de Sociedades Anônimas (Lei 6.404, de 15.12.1976). E ao tema sob exame interessa especialmente o artigo 350 do Código Comercial, que estabelece: "Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados todos os bens sociais."

3. Responsabilidade dos sócios para com terceiros e o fisco

A responsabilidade dos sócios para com terceiros e o fisco pode ser esquematizada da seguinte maneira:

Sócios de Responsabilidade Limitada	*Sócios sem nenhuma Responsabilidade*	*Sócios com Responsabilidade Subsidiária*	*Sócios com Responsabilidade Solidária e limitada*
a) comanditários (Sociedade em comandita simples); *b) acionista* (Sociedade em comandita por ações); *c) acionistas* (Sociedade Anônima); *d) cotistas* (Sociedade por cota de responsabilidade limitada)	*de indústria* (Sociedade de capital e indústria).	*a) todos os sócios* nas sociedade em nome coletivo; *b) comanditados* (Sociedade em comandita simples); *c) diretores* (das Sociedades em comandita por ações); *d) sócio de capital* (Sociedade de capital e indústria).	*a) sócios ostensivos* (Sociedades em conta de participação); b) sócio-gerente e administradores de sociedades que agirem contra expressa disposição de lei, do contrato social ou do estatuto (art. 10 do Decreto 3.708/19, art. 158, § 2º da Lei 6.404/76.

4. A responsabilidade subsidiária dos sócios

Pela análise do artigo 350 do Código Comercial (Lei nº 556, de 25.06.1850) verifica-se que a responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade, quando cabível, é subsidiária. Isto porque somente responderão com seus bens particulares pelas dívidas contraídas pela sociedade depois de executados todos os bens da sociedade. E ainda que o texto de algumas leis (Lei de Falência — art. 5º, Lei de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada, art. 10 e o Código Tributário Nacional, art. 134, nº VII) atribua à responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade a denominação "solidária", tal responsabilidade é subsidiária. E tanto é subsidiária que ao credor não é dado o direito de optar pela execução em primeiro lugar dos bens do sócio, terá de executar primeiro a sociedade. Serão, portanto, excutidos em primeiro lugar os bens da sociedade e posteriormente, conforme o caso, responderão pela dívida os bens dos sócios. Mas a responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade para com terceiros, embora sendo subsidiária com referência aos credores é, entre os sócios, solidária no sentido de que cada sócio deve a obrigação assumida pela sociedade.

Cumpre, todavia, ressaltar que, quando se cogitar de sócios de responsabilidade limitada, uma vez integralizado o capital social, nenhuma responsabilidade têm os sócios para com a Sociedade, nem com terceiros. Destarte integralizado o capital social, o patrimônio do sócio fica inteiramente a salvo da execução. Donde, de acordo com o magistério do Ministro Cunha Peixoto, a responsabilidade do sócio cotista é limitada até o valor do capital social, antes de sua integralização. Razão pela qual, no caso de falência, o síndico é obrigado a promover a ação contra os cotistas, para obrigá-los a integralizar o capital. Isto porque o art. 9º do Dec. 3.708, de 19.01.1919, preceitua que, em "caso de falência, todos os sócios respondem solidariamente pela parte que faltar para preencher o pagamento das cotas não inteiramente liberadas". Ora, este dispositivo não se satisfaz em tornar os sócios solidariamente responsáveis pela parte que faltar para integralizar o capital, mas determina ainda que os sócios reponham os valores recebidos ou quantias retiradas, a qualquer título, mesmo que autorizados pelos estatutos, se verificado que tais importâncias foram distribuídas com prejuízo do capital social. A solidariedade mencionada no art. 9º da Lei de Sociedades por Cotas de Responsabilidade Limitada decorre da não integralização do capital social ou do seu desfalque. O art. 50 da Lei de Falência estatui que os sócios de responsabilidade limitada são obrigados a integralizar as cotas que subscreveram para o capital, dando, assim, a impressão de que limitou a responsabilidade de cada sócio à sua cota. Tal porém não acontece. A lei sobre Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada, estabelece que a responsabilidade dos sócios vai até o montante do capital social. Portanto, indubitavelmente, não resta dúvida de que cada sócio fica obrigado por todo o capital social e cada sócio é devedor por inteiro de todo o capital social. A solidariedade entre os sócios que decorre da norma instituída no art. 2º da Lei de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada se verifica quando o capital social não tiver sido totalmente integralizado. Então, todos os sócios são responsáveis pelo valor do capital. E o fato da Lei de Falência declarar que os sócios na sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada são obrigados a integralizar as cotas que subscreveram, não derroga o art. 2º da Lei de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada.

Mas na liquidação, somente quando o estado do caixa não der para o pagamento do passivo da sociedade e não estando integralizadas as cotas é que o liquidante poderá pedir fundos suficientes aos sócios. *Caracterizada aqui a responsabilidade subsidiária.* Falindo a sociedade, as coisas se passam de maneira diversa. Isto porque o síndico pode exigir a integralização das cotas, sem ter necessidade de provar que o ativo é insuficiente ao pagamento do passivo. E, portanto, na hipótese de falência, o síndico pode obrigar o sócio a integralizar as cotas antes de apurar o ativo, cuja apuração é feita através da venda dos bens da sociedade. Essa é a lição do emérito Professor e Ministro Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto (A *Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada*, vol. II, pág. 110, nº 505).

Portanto, para os sócios de responsabilidade limitada, também prevalece a regra da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 350, Código Comercial.

5. Crédito de classificação das sociedades adotado no Código Tributário Nacional

Dentre os vários critérios de classificação das sociedades comerciais propostos pelos comercialistas, o Código Tributário Nacional, adotou o menos indicado deles, pois aceita a classificação das sociedades comerciais: *de pessoas* e *de capital*. Sociedades de pessoas são aquelas fundadas

no mais estreito relacionamento pessoal entre seus sócios. A sociedade gravita em torno das pessoas físicas de seus respectivos sócios. Assim, de acordo com tal critério, tem-se:

a) *Sociedade de pessoas:* em comandita simples; em nome coletivo; de capital e indústria; em conta de participação.

b) *Sociedade de capital:* em comandita por ações e sociedade anônima.

Em tal classificação não há lugar para as sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

6. Critério de classificação das sociedades de conformidade com a responsabilidade dos sócios

Melhor seria, se o Código Tributário Nacional, houvesse aceito o critério da classificação das sociedades de conformidade com a responsabilidade dos sócios ou seja:

Sociedades Comerciais Limitadas	*Sociedades Comerciais Ilimitadas*	*Sociedades Mistas*
- quando a responsabilidade dos sócios é limitada à soma ou ao valor de suas contribuições - *(Sociedades por Cotas de Responsabilidade Limitada e Sociedades Anônimas).*	- quando todos os sócios assumem responsabilidade ilimitada pelas obrigações sociais - *(Sociedades em Nome Coletivo, Sociedades Irregulares e Sociedades de Fato).*	- quando há duas espécies de sócios: a) *sócios de responsabilidade ilimitada* pelas obrigações assumidas pela sociedade; b) *sócios de responsabilidade limitada* pelas obrigações da sociedade; ou c) *sócios sem responsabilidade (Sociedades em Comandita por Ações, Sociedades de Capital e Indústria e as Sociedades em Conta de Participação).*

7. Responsabilidade tributária dos sócios na liquidação de sociedades de pessoas

Há que se fazer a seguinte indagação: "a norma do artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional se restringe a imputar responsabilidade aos sócios, na hipótese de liquidação de sociedades de pessoas e quando tiverem participado em atos possíveis de se lhes imputar responsabilidade ou tiverem se omitido?"

Já ficou cabalmente demonstrado que a competência para estabelecer em lei a responsabilidade dos sócios pelas obrigações assumidas

pela sociedade é da União (art. 8º, item XVII, "b" da Constituição Federal). E, em se tratando de competência determinada na Constituição Federal, o legislador, seja complementar ou ordinário, não pode transferir tal competência a outra entidade política da Federação (Estados ou Municípios). E a União exercita tal competência através do Código Comercial, da Lei de Sociedades Anônimas, da Lei de Sociedades por Cotas de Responsabilidade Limitada e, mesmo, através da Lei de Falências e do Código de Processo Civil. Ademais, o artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional não revoga, nem contradiz o artigo 350 do Código Comercial e derivando do exercício de competência legislativa da União é de aplicação em todo o território nacional, não dependendo, pois, de norma correspondente ou similar na legislação ordinária referente à criação de tributos.

8. Aplicação do artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional

O artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional tem aplicação às sociedades:

- em comandita simples;
- em nome coletivo;
- em conta de participação;
- de capital e indústria.

No que tange à aplicação do preceito referido às Sociedades em Comandita Simples cumpre ressaltar que ditas sociedades são constituídas pela categoria de:

a) sócios com responsabilidade ilimitada - *sócios comanditados;*
b) sócios com responsabilidade limitada - *sócios comanditários.*

Logo, para se imputar responsabilidade subsidiária aos sócios comanditados ilimitadamente e aos sócios comanditários em caráter limitado, porém, subsidiariamente, não é necessário se recorrer à disposição do artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional. Isto porque tais sociedades se caracterizam pela responsabilidade ilimitada dos sócios comanditados e limitada dos sócios comanditários. Isto significa que o patrimônio dos sócios comanditados responde subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade e o patrimônio dos sócios comanditários somente responde até o montante das quotas subscritas, desde que não integralizadas. Portanto, enquanto a responsabilidade dos sócios comanditados é ampla e ilimitada a dos sócios comanditários é limitada ao montante das cotas subscritas e, se foram totalmente integralizadas, nada mais devem à sociedade, nem a terceiros. Então, se os sócios comanditários integralizaram totalmente as cotas subscritas e na liquidação da sociedade não receberam em devolução o capital, evidentemente que não responderão com seus bens particulares pelas obrigações tributárias não saldadas pela sociedade, antes de sua dissolução e liquidação. Mas se na liquidação da sociedade os sócios comanditários receberam parte do capital em detrimento do pagamento dos tributos devidos pela sociedade, responderão com seus bens particulares até o montante do valor das cotas que subscreveram. A responsabilidade dos sócios comanditários, mesmo na liquidação da socieda-

de, continua a ser limitada. Todavia, diante de uma interpretação literal do artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional, tem-se, indubitavelmente, a derrogação de tais princípios protetores dos direitos dos sócios comanditários. Princípios estes estabelecidos no Código Comercial Brasileiro. A aplicação da norma instituída no artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional aos sócios comanditários quando não houverem recebido em devolução sequer uma parcela do capital, na liquidação da sociedade, se nos apresenta como injusta em virtude dos sócios comanditários não poderem sequer exercer a administração da sociedade por vedação expressa do artigo 314 do Código Comercial Brasileiro (Lei 556, de 25.06.1850). E a imputação da responsabilidade pelas obrigações tributárias da Sociedade em Comandita Simples, aos sócios comanditários, de modo a alcançar o patrimônio particular deles além do montante das cotas subscritas e integralizadas, mesmo na hipótese de liquidação da sociedade, se apresenta irretorquivelmente contrária às normas regulamentadoras de tais sociedades, prescritas no Código Comercial Brasileiro.

Mas, por força do disposto no artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional, tendo se verificado a liquidação de sociedades em comandita simples sem o pagamento dos tributos então devidos pela sociedade, o patrimônio particular dos sócios comanditários responde pelo pagamento integral das obrigações tributárias, cabendo-lhes, entretanto, o direito de regresso contra os sócios comanditados.

As Sociedades em Nome Coletivo caracterizam-se pela responsabilidade ilimitada e subsidiária (art. 350 c/c art. 316 do Código Comercial) dos seus sócios, donde o patrimônio de cada sócio responder subsidiariamente pelo pagamento integral das obrigações tributárias em quaisquer circunstâncias. Logo, para se imputar a responsabilidade subsidiária aos sócios das Sociedades em Nome Coletivo não é necessário se recorrer ao artigo 134,nº VII do Código Tributário Nacional. Portanto, se a sociedade for em nome coletivo a responsabilidade subsidiária dos sócios não se dará somente na hipótese configurada no Código Tributário Nacional, de liquidação, mas em qualquer circunstância, dada que sua responsabilidade é ilimitada, conforme disposições do Código Comercial Brasileiro.

A Sociedade de Capital e Indústria caracteriza-se pela responsabilidade ilimitada e subsidiária do sócio capitalista (art. 320 c/c 350 do Código Comercial) e pela não responsabilidade do sócio de indústria, dado que este não contribui com dinheiro algum para a sociedade, nem participa dos prejuízos, sendo que a sua quota para a formação da sociedade consiste unicamente no seu trabalho. Ora, se o sócio capitalista responde com todo o seu patrimônio, subsidiária, ampla e ilimitadamente pelas obrigações sociais, não é necessário se invocar o artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional, para se lhe imputar a responsabilidade pelas obrigações tributárias. E no que tange ao sócio de indústria em virtude de contribuir unicamente com o seu trabalho, é evidente que tudo que tenha recebido da sociedade é em pagamento do seu trabalho. Logo fica afastada a sua responsabilidade pelo pagamento das obrigações tributárias da sociedade, sobretudo, pela preferência do crédito trabalhista. Donde, mesmo na hipótese de insolvência, ou de liquidação da sociedade de capital e indústria, não se pode

invocar contra o sócio de indústria a disposição do Código Tributário Nacional sob exame. Esse entendimento tem também apoio no art. 321 do Código Comercial, que prescreve: "O sócio de indústria não responsabiliza o seu patrimônio particular para com os credores da sociedade. Se, porém, além da indústria, contribuir para o capital com alguma quota em dinheiro, bens ou efeitos, ou for gerente da firma social, ficará constituído sócio solidário em toda a responsabilidade".

No que diz respeito às sociedades em conta de participação, a responsabilidade dos sócios ostensivos é ampla e ilimitada. Donde, por conseguinte, todo o patrimônio particular do sócio ostensivo responde pelas obrigações contraídas, sendo de ressaltar inclusive que as obrigações são assumidas em seu próprio nome. Logo, para se imputar responsabilidade de obrigações tributárias aos sócios ostensivos, não é necessário recorrer ao artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional. E para se imputar a responsabilidade de obrigações tributárias, formalizadas através de lançamento que tenha identificado como sujeito passivo a pessoa do sócio ostensivo, ao sócio oculto, é inteiramente impossível fazê-lo com suporte no mencionado dispositivo legal ou em qualquer outro.

9. Responsabilidade tributária dos sócios

Diante das normas instituídas no Código de Processo Civil (art. 596), no Código Comercial (art. 350) e no Código Tributário Nacional (art. 134, item VII) a responsabilidade tributária dos sócios é subsidiária. Aliás, o artigo 596 do CPC reitera com outras palavras a regra do art. 350 do Código Comercial. O Código de Processo Civil dispõe:

"Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir que sejam primeiro excutidos os bens da sociedade". E o Código Comercial reza:

"Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados todos os bens sociais."

Indubitavelmente, quer segundo a lei comercial, quer pela lei processual que respeita aquela, a responsabilidade do sócio, como demonstrado cabalmente ficou, quando possível de ser imputada será subsidiária e não solidária no sentido exato do instituto da solidariedade. Porque ao credor não é dado o direito de executar o sócio antes de excutir os bens da sociedade. E do artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional, não se infere que a responsabilidade tributária dos sócios possa ser solidária e não subsidiária. Então, tem-se que solucionar a seguinte questão: o sócio é terceiro responsável pela obrigação tributária da sociedade ou é co-responsável pela obrigação tributária? Se optarmos pela co-responsabilidade, teremos de afastar a responsabilidade subsidiária que tem apoio no artigo 350 do Código Comercial, no art. 596 do CPC e no artigo 134 do CTN primeiro dispositivo, aliás da seção II intitulada "Responsabilidade de Terceiros".

10. A co-responsabilidade pela obrigação tributária

A co-responsabilidade induz necessariamente responsabilidade solidária. Demonstrado ficou que pelas obrigações tributárias, primeiramente, tem-se de executar a sociedade, prova cabal de que o sócio não é co-responsável pela obrigação tributária. Se fosse co-responsável, ele poderia ser executado mesmo na hipótese de a sociedade possuir bens suficientes para garantir o pagamento da obrigação tributária. E se a conclusão correta é a de que o sócio somente responde subsidiariamente com o seu patrimônio particular pelas obrigações tributárias da sociedade, mesmo assim, quando for possível imputar-lhe a responsabilidade subsidiária segundo a disposição de lei, tem-se que enquanto não se provar a inexistência ou insuficiência do patrimônio da sociedade, não se poderá agir contra o sócio. Aqui, tem-se que solucionar outra questão: a inexistência ou insuficiência do patrimônio da sociedade é possível de ser demonstrada e provada num processo administrativo de modo a conduzir a prática de um ato jurídico administrativo, o lançamento, de modo a identificar como sujeito passivo da obrigação tributária tanto a sociedade, como o sócio?

11. A insuficiência do patrimônio da sociedade e o lançamento

O emérito Professor Humberto Theodoro Junior em seu "Processo de Execução" faz as seguintes assertivas:

"A responsabilidade da sociedade é sempre principal; e a dos sócios, quando existente, é sempre subsidiária. Ainda que se trate do chamado "sócio solidário", em primeiro lugar deve ser executado quem contratou: a sociedade. Só se a execução ficar frustrada é que caberá a excussão dos bens particulares dos sócios."

"... A Fazenda Pública para executar pessoalmente o mesmo sócio pela dívida inscrita apenas contra a pessoa jurídica, deverá primeiro obter a declaração eficaz da responsabilidade individual daquele." E conclui o citado Professor que não se pode utilizar do processo de execução instaurado contra a sociedade, para reclamar a atuação de uma responsabilidade (a do sócio: um estranho à relação processual e ao próprio título executivo) a qual, *in limine litis*, é impossível de aceitar-se como líquida e certa". "Em conclusão: tendo a Fazenda Pública inscrito a dívida apenas contra a pessoa jurídica, carece de título executivo contra a pessoa física do sócio ou gestor."

"Após ter o emérito Professor asseverado que a responsabilidade do sócio é impossível de se aceitar como líquida e certa e depois de chamar também a atenção para a distinção que deve ser feita entre a solidariedade que decorre puramente da lei por força da natureza da sociedade e a que decorre por força da lei, mas da prática de certos atos anormais do sócio ou administrador, diz que "a Fazenda Pública, para executar pessoalmente o mesmo sócio pela dívida inscrita apenas contra a pessoa jurídica, deverá, primeiro, obter a declaração eficaz da responsabiljdade individual do sócio. E isto, diz o emérito Processualista, tanto poderá ser feito através do procedimento administrativo do lançamento e nova inscrição do débito fiscal, como por meio de ação judicial comum de condenação. Isto porque, segundo o emérito Professor, à Fazenda Pública cabe o privilégio de atribuir certeza a seus créditos mediante procedimento administrativo de inscrição de dívida ativa. E diz que tal certeza, por força de lei excepcional que a criou só surge quando, findo o processo administrativo, o crédito fazendário seja definitivamente inscrito, com rigor formal em nome do contribuinte e dos eventuais co-responsáveis tributários e cita em apoio o artigo 202, nº I do CTN.

O emérito Processualista só admite a apuração da certeza e liquidez do crédito tributário, em processo administrativo, quando se atribui a responsabilidade a um contribuinte ou a eventuais "co-responsáveis". No que irretorquivelmente está correto, porque a declaração de responsabilidade do sócio pela obrigação tributária em que, por força de lei, a sociedade é a contribuinte, somente pode ser possível através de prévio procedimento judicial de cognição. E somente após a condenação do sócio em sentença judicial, é possível à Fazenda Pública iniciar a execução contra o sócio. E tal procedimento é o único possível, porquanto o sócio não é co-responsável pela obrigação tributária devida pela sociedade. Cumpre alertar que a jurisprudência formada antes da vigência do atual Código de Processo Civil não mais tem aplicação, porque não mais existe uma fase de cognição na execução. E a responsabilidade do sócio, como demonstrado cabalmente ficou, é sempre subsidiária e não solidária. Então, para que se caracterize a responsabilidade do sócio é necessário provar e demonstrar a ocorrência de fatos inteiramente estranhos ao vínculo jurídico de natureza estritamente tributária. Fatos pertinentes a um vínculo jurídico de natureza estritamente comercial ou civil. Fatos que se passaram na relação jurídica entre sócios e a sociedade e não entre a sociedade (sujeito passivo) e a Fazenda Pública. Então, inteiramente impossível se apresenta a pretensão de se apontar a responsabilidade subsidiária do sócio através de um ato jurídico-administrativo — o lançamento. Sobretudo quando o lançamento, na preciosa lição de Paulo de Barros Carvalho, é "um ato jurídico-administrativo, da categoria dos simples, modificativos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico-tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade." Donde se conclui que, indubitavelmente, para se imputar responsabilidade tributária ao sócio pela dívida da sociedade decorrente da subsunção da norma jurídico-tributária em que o legislador tenha eleito como contribuinte a sociedade, é necessário ajuizar uma ação de procedimento cognitivo. E só após a sentença condenatória do sócio, poderá ser dado início à execução. E este entendimento encontra apoio na lição de José Afonso da Silva quando constata que o Código de Processo Civil alterou a sistemática anterior em que à inscrição da dívida se atribuía as qualificações de certeza, liquidez e exigibilidade. Então, antes da vigência do atual Código de Processo Civil, nos termos do Decreto-lei 960/1938 e do Código Tributário Nacional (art. 204) a *inscrição* e não a *certidão*, gozava da presunção de certeza e liquidez. E conclui o citado mestre que a certidão assumia a função de documentar a inscrição. Porém, não mais é assim, porque "o Código de Processo Civil (art. 585, nº VI) comunicou à certidão o caráter de título e não de mero documento". Então "a inscrição da dívida não repre-

senta o Título da Fazenda." "Este, nos termos do Código é a certidão". E em sendo assim, conclui o emérito Professor "inexiste hoje procedimento especial destinado à cobrança da dívida ativa. A Fazenda Pública se equipara aos demais portadores de título executivo".

Logo, se a Fazenda Pública procedeu a formalização de um direito de crédito, através do lançamento, contra a sociedade, não há como validar a sua pretensão de obter a penhora em bens dos sócios, utilizando-se de um Título Executivo em que devedora é a Sociedade, mesmo que não sejam encontrados bens à penhora.

Diante da impossibilidade de se encontrar bens da sociedade para serem penhorados, somente lhe restará a via da ação de procedimento cognitivo contra o sócio, objetivando o pagamento com suporte na responsabilidade subsidiária. Este entendimento tem ainda apoio em Zelmo Denari, quando em análise do art. 134 do CTN ele admite a necessidade da administração demonstrar a insolvência, a insuficiência ou inexistência de bens patrimoniais da sociedade. E tal demonstração é incabível no processo de execução.

12. Responsabilidade tributária dos diretores, gerente ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

O art. 135 do CTN estabelece a regra de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado *são pessoalmente responsáveis* pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

O Ministro Aliomar Baleeiro vislumbra em tal dispositivo do Código Tributário Nacional um caso de responsabilidade por substituição.

A Lei de Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76) contém a regra de que:

a) o administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão;

b) mas responde civilmente pelos prejuízos que causar à sociedade quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
II - com violação da lei ou do estatuto (art. 158).

E elege no parágrafo segundo o artigo 158 da Lei 6.404, de 15.12.76, a responsabilidade solidária de todos os administradores pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia e exime a responsabilidade de um administrador por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática (§ 1º do art. 158 da Lei de S. A.).

Também na Lei de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada (Decreto 3.708, de 10.01.1919) os sócios-gerentes são responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade com excesso de mandato ou mediante a prática de atos com violação do contrato ou da lei (art. 10).

Portanto, a regra é de que os sócios-gerentes ou diretores não respondem pelas obrigações sociais que regularmente praticarem, mas responderão solidária e ilimitadamente quando tiverem agido com excesso de poderes ou com infringência do contrato ou de leis que a sociedade deva cumprir. Mas isto pode acontecer também com qualquer sócio que violar o contrato ou praticar atos ilegais. Então, todo ato de cuja deliberação participar o gerente ou o sócio, for eivado de ilegalidade ou abusivo, desnatura a limitação da responsabilidade, tornando-os sócios e gerentes responsáveis solidária e ilimitadamente. Há a ponderar que a possível responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores pelo não cumprimento de dispositivos de leis, que importem em débito da sociedade para com o poder público não resulta nem se confunde com a impossibilidade da sociedade pagar devido à sua insolvência, mas é necessário demonstrar e convencer que o sócio contribuiu pessoal e dolosamente para a violação da lei em prejuízo de terceiro.

Apesar de estar dito no artigo 135 do CTN que 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, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, entendo que, em tal dispositivo, verifica-se a figura dos "co-responsáveis" de que trata o artigo 202 do Código Tributário Nacional. Isto porque, se as pessoas enumeradas no artigo 135, item III do CTN agirem contra o contrato social, o estatuto e disposição de lei, ficarão, conseqüentemente, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações que contrairem em nome da sociedade, por força do disposto no artigo 10 do Decreto 3.708, de 10.01.1919 e no artigo 158, § 1º da Lei 6.404, de 15.12.1976, para com terceiros e para com a própria sociedade. Logo, então, se respondem solidária e ilimitadamente para com terceiros, com muito mais razão, responderão pelas obrigações tributárias junto à Fazenda Pública. Portanto, em sendo "co-responsáveis", é possível à Fazenda Pública inscrever o crédito tributário na dívida ativa contra as pessoas enumeradas no item III do art. 135 do Código Tributário Nacional, extraindo-se a certidão — título executivo. E de posse do título executivo fazendário, pode a Fazenda Pública dar início à execução. E a Fazenda Pública pode igualmente inscrever o crédito tributário contra a sociedade e contra os "co-responsáveis", como se infere do artigo 202, nº 1 do Código Tributário Nacional.

Portanto, o artigo 135 do CTN, embora se utilize da expressão "pessoalmente" não se constitui em norma excludente da responsabilidade da sociedade pela obrigação tributária, mormente quando a sociedade é o contribuinte eleito em norma jurídica tributária, criadora do tributo. Nem de conformidade com a legislação regulamentadora das sociedades comerciais há disposição ilidindo a responsabilidade da sociedade junto a tercei-

ros pelas obrigações contraídas pelos gerentes, diretores, com violação de lei, do contrato social, do estatuto. Há, sim, os preceitos legais mencionados imputando responsabilidade solidária a tais dirigentes que tiverem agido em desacordo com o contrato social, o estatuto ou a lei.

Logo, indubitavelmente, assiste à Fazenda Pública o direito de executar tanto a sociedade, como os "co-responsáveis" referidos, contando que tenha uma *certidão — título executivo fazendário* (art. 585, nº VI do CPC) apontando como devedores a sociedade e os "co-responsáveis". No caso, qualquer das pessoas enumeradas no artigo 135 do CTN.

Posto isto, cumpre tirar as seguintes conclusões:

13. Conclusões

1 - A competência para estabelecer em lei a responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade é unicamente da União (art. 8º, nº XVII, "b" da Constituição Federal).

2 - A responsabilidade dos sócios pelas obrigações tributárias da sociedade é subsidiária.

3 - Os sócios não são co-responsáveis pelas obrigações tributárias da sociedade, salvo se houverem agido contra disposição de lei.

4 - Iniciada a execução contra a sociedade com suporte em *título fazendário* em que devedora é a sociedade, não pode a execução prosseguir contra os sócios quando não forem encontrados bens sociais para serem penhorados.

5 - A insuficiência ou inexistência de bens da sociedade, embora possa se inferir da certidão do Oficial de Justiça, não assiste à Fazenda Pública direito de prosseguir na execução contra os sócios, obtendo a penhora em bens particulares deles. Terá, sim, de ajuizar uma ação de procedimento cognitivo, face às normas do atual Código de Processo Civil, que não mais admite cognição na execução.

6 - O chamamento ao processo é uma faculdade do devedor e nunca do credor e é impossível admiti-lo no procedimento de execução, fundada em título extrajudicial.

14. A Jurisprudência no Supremo Tribunal Federal

Responsabilidade — Os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social. (Ac. de 22.11.77, 2ª Turma do STF no RE 85.241, de São Paulo, Rel. Min. Leitão de Abreu, RTJ 85/945 a 948).

Penhora de bens particulares de cotistas — Tendo sido integralizado o capital social, não são os sócios responsáveis pelas dívidas fiscais da sociedade, quando esta não possui bens para serem penhorados.(Ac. de

29.05.79, da 1ª Turma do STF no RE 91.096-4, de MG, Rel. Min. Cunha Peixoto — Incola F-34-1.035/79-25).

Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos

Responsabilidade — Não tem responsabilidade tributável sócio que se retirou da sociedade antes de seu desaparecimento e que, durante sua gestão, não agiu com excesso de poderes ou infração de lei. (Ac. de 14.03.80 da 1ª Turma do TFR na Ap. 45.613, de MG, Rel Min. Washington Bolívar — DJU de 03.04.80, pág. 2.976, Incola F-22-710/80-25)

Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada — Responsabilidade Tributária — Sócio-Cotista — Os bens particulares dos sócios-cotistas, em regra, não respondem pelas dívidas da sociedade. Essa regra geral somente sofre exceção quando se tratar de sócio-gerente, de cuja administração, por excesso de poderes, tenha resultado infringência à lei, normas contratuais ou estatutárias, o que não é o caso dos autos.(Ac. na Ap. 48.973, do RJ, Rel. Min. Otto Rocha - DJU de 07.05.1980).

Penhora de bens dos sócios — Impossibilidade — Bens de sócios não respondem pela dívida tributária da sociedade, a menos que tenham agido com excesso de poder ou infração à lei. Não configura essa infração a falta de recolhimento de tributos e contribuições. (Ac. da 4ª Turma do TFR na Ap. 49.901, do RS — DJU de 18.04.80).

15. Bibliografia

ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das Sociedades Comerciais*. Editora Saraiva.
BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Editora Saraiva.
COSTA, Alcides Jorge. *Obrigação Tributária*. Res. Tributária.
CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Execução Fiscal e Embargos do Devedor*. Forense.
COSTA, Wille Duarte. *Conceito e Estrutura da Relação Jurídica*. (UFMG)
COSTA, Wille Duarte. *A Responsabilidade Tributária dos Sócios e a Contabilidade*. LEMI - 107.
DENARI, Zelmo. *Solidariedade e Sucessão Tributária*. Editora Saraiva.
DENARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. Juriscredi Ltda.
FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário*. Res. Tributária.
FERREIRA, Waldemar. *Tratado de Direito Comercial*. Editora Saraiva.
FERREIRA, Waldemar. *Tratado de Sociedades Mercantis*. Ed. Nacional do Direito.
FERREIRA, Waldemar. *Instituições de Direito Comercial*. Max Limonad.
GOMES, Orlando. *Obrigações*. Editora Forense.
LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação Tributária*. R. Tribunais.
LEÃES, L. G. Paes de Barros. *Obrigação Tributária*.
MARTINS, Fran. *Contratos e Obrigações Comerciais*. Editora Forense.
MENDONÇA, Mânuel Inácio Carvalho de. *Doutrina e Prática das Obrigações*. Ed. Forense.
MIRANDA, Pontes. *Tratado de Direito Privado*.

NONATO, Orozimbo. *Curso de Obrigações*. Ed. Forense.
PACHECO, José da Silva. *Tratado das Execuções*. Ed. Saraiva.
PAES, P. R. Tavares. *Responsabilidade dos Administradores de Sociedades*. Rev. Tribunais.
PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, vol. II - Forense.
PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. *A Sociedade por Cotas de Responsabilidade*. Forense.
SILVA, José Afonso da. *Execução Fiscal*. Forense.
SZKLAROWSKY, Leon F. *A Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional*. RDT. Nº 2.
THEODORO JUNIOR, Humberto. *Processo de Execuções*.
TILBERY, Henry. *Responsabilidade Tributária—Direito Tributário 2*. José Bushatsky, Editor.