



# SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

---

Dídimo Inocêncio de Paula

---

---

## Da natureza jurídica da sociedade por cotas de responsabilidade limitada

---

Para compreensão de tema tão abrangente e tormentoso, faz-se necessária ligeira digressão acerca da natureza jurídica da sociedade por cotas de responsabilidade limitada.

Há sociedade por cotas de responsabilidade limitada quando duas ou mais pessoas, debaixo de uma firma ou de denominação social, reúnem-se para a prática de atividade comercial, assumindo todas elas, de forma subsidiária, responsabilidade solidária pelo total do capital social.

Segundo a estrutura econômica o

mais árduo problema doutrinário acerca das sociedades por cotas de responsabilidade limitada concentra-se na classificação desse tipo societário entre as sociedades de capital ou de pessoas.

Dentre os diversos critérios de classificação das sociedades, há aquele segundo a estrutura econômica, através do qual as sociedades comerciais são de pessoas ou de capital. No primeiro caso, são constituídas em função da qualidade pessoal de cada um dos sócios, tendo em vista a confiança que cada um deles deposita nos demais. Já o segundo tipo engloba aquelas pessoas jurídicas instituídas com vistas precipuamente ao capital, sem que se indague das características e qualidades da pessoa física dos sócios.

Destarte, nas sociedades de pessoas, segundo José Maria Rocha Filho, "ninguém ingressa ou se faz substituir (...) sem a concordância dos demais sócios", enquanto nas sociedades de capital "o sócio ou acionista ingressa ou se retira da sociedade (...) pela simples aquisição ou venda de suas ações". (Curso de Direito Comercial, v. 1, p. 272/273)

---

***O Decreto nº 3.708/19 estabeleceu que as sociedades por cotas fossem constituídas nos moldes das sociedades de pessoas.***

---

A natureza jurídica das sociedades por cotas tampouco é uniforme no direito estrangeiro. Em alguns países, aproximam-se das sociedades de pessoas, enquanto em outros, como na Alemanha, são tidas como sociedades de capital. Nesse país, as sociedades por cotas constituem pessoa jurídica diversa da pessoa do sócio, muito embora naquele ordenamento só as sociedades de capital sejam tidas como pessoa jurídica, visto que seriam mera comunhão de interesses de pessoas associadas.

No Brasil, o Decreto n. 3.708/19 estabeleceu que as sociedades por cotas fossem constituídas nos moldes das sociedades de pessoas. Entretanto, no seu laconismo, previu este diploma legal, em seu artigo 18, que àquelas pessoas jurídicas

se aplicasse, subsidiariamente, a lei das sociedades anônimas, o que levou diversos doutrinadores a enquadrá-las entre as sociedades de capital, entendendo que o dispositivo estabelecia que a lei das sociedades anônimas é supletiva ao Decreto 3.708/19, não obstante para outros aquela lei fosse supletiva tão-somente nas omissões do contrato social.

Em verdade, é tamanha a confusão que paira sobre o assunto que há quem se oriente no sentido de que a lei das SA é sempre aplicável às sociedades por cotas; outros, porém, entendem que, sendo omissa o Decreto 3.708, vigora o Código Comercial (título XV), sendo o artigo 18 "letra morta"; por fim, pensam outros que, quanto à natureza, estrutura e características, prevalece o Decreto 3.708; quanto à forma de constituição, os artigos 300 a 302 do Código Comercial; e quanto ao funcionamento da sociedade, direitos dos cotistas etc., vige, no silêncio do contrato e do Decreto 3.708, a lei das SA.

---

***Aqueles que defendem a inclusão das sociedades por cotas dentre as de pessoas sustentam que o Decreto 3.708/19 foi expresso nesse sentido, em seu artigo 1º***

---

Com efeito, essas sociedades possuem modo simplificado de constituição (artigos 300 a 302 do Código Comercial), tal qual as sociedades de pessoas, e limitação da responsabilidade de seus sócios ao total do capital social, como se dá nas sociedades de capital, sendo certo, ainda, que se lhes aplicam subsidiariamente os dispositivos das sociedades anônimas, sociedade de capital por excelência; daí a dificuldade de classificação.

Aqueles que defendem a inclusão das sociedades por cotas dentre as de pessoas sustentam que o Decreto 3.708/19 foi expresso nesse sentido, em seu artigo 1º, instituindo nova modalidade de sociedade intuitu personae. Nessa linha, o Prof. Waldemar Ferreira critica o entendimento de que a Lei das S.A. seja supletiva ao Decreto 3.708/19, asseverando que o que o artigo 18 preceitua é que, na lacuna do estatuto social, aplicáveis seriam os mandamentos legais da Lei 6.404, a título de elemento supletivo da vontade dos contratantes. Afirma o supracitado doutrinador que "a lei das sociedades anônimas é destarte supletiva, não da lei da sociedade por cotas, mas de seu contrato orgânico. Não supre a vontade do legislador, mas a vontade dos contratantes da sociedade por cotas". (Tratado de Direito Comercial, v. 3, n. 554, p. 461) Também inclui dentre

as sociedades de pessoas a sociedade por cotas o eminente Prof. Cunha Peixoto, para o qual o Decreto nº 3.708/19 criou, no Brasil, um novo tipo de sociedade intuitu personae (Sociedade por cotas, de responsabilidade limitada, v. 1, n. 69, p. 57). Dispõe que se a sociedade por cotas fosse de capital, aplicável lhe seria, indubitavelmente, ainda que subsidiariamente, a lei das sociedades anônimas, pelo que, se prevista a hipótese pelo legislador, mister concluir-se que a exceção se dá em virtude de constituir a sociedade limitada tipo diverso da anônima, ressaltando que essa aplicação subsidiária só pode se dar quando a norma não se chocar com a natureza intuitu personae das sociedades de pessoas.

---

***E tão-somente na ausência  
de dispositivo legal  
adequado naquele diploma  
é que se haveria de aplicar  
analogicamente a  
Lei das S.A.***

---

Diverge da opinião supra, entretanto, o Prof. Eunápio Borges, que afirma que, se a lei das sociedades anônimas é aplicável na omissão do contrato de uma sociedade por cotas, é porque o é também ao decreto que as regula. Sustenta que "é porque a considera supletiva e subsidiária da lei de sociedades por cotas, que o Decreto n. 3.708 manda

recorrer-se a ela, nos casos omissos nos estatutos é naquele decreto". (Sociedades de pessoa e sociedades de capital. A sociedade por cota de responsabilidade limitada, in Ver. For., 128/353)

Rubens Requião, corroborando a tese de que a sociedade limitada é de pessoas, posiciona-se no sentido de que permitir a aplicação supletiva da Lei das S.A. às sociedades por cotas equivaleria a igualá-las àquela, o que não se coadunaria com o ordenamento legal. Entende, assim, que há que ser respeitado o contrato social, lei entre as partes, na lacuna do decreto. Omissos aqueles, indaga-se da disciplina legal das sociedades de pessoas no Código Comercial, consoante a própria determinação do referido decreto. E tão-somente na ausência de dispositivo legal adequado naquele diploma é que se haveria de aplicar analogicamente a Lei das S.A., mas ainda quando em consonância com o tipo societário da sociedade limitada.

Sem dúvida, a maior parte da doutrina brasileira inclina-se pela inclusão das sociedades por cotas na categoria das sociedades de pessoas, como afirma Fran Martins (Curso de Direito Comercial – 22ª ed., Forense, p. 267/269). Já a jurisprudência, porém, principalmente o STF, enquadra-a em um tipo misto, meio termo entre as

sociedades de pessoas e de capitais, por vezes mais próxima desta, por outras, daquela.

---

***No silêncio do contrato as cotas são inalienáveis sem o consentimento dos demais sócios.***

---

De fato, delineou o STF jurisprudência no sentido do caráter misto das sociedades limitadas, conforme acentuado no contrato social seu personalismo ou seu capitalismo. Por essa tese, havendo vedação expressa no contrato social de transferência das cotas sem o consentimento de todos os cotistas, a sociedade seria de pessoas, posto que evidenciada a preocupação dos sócios no sentido de restringir a entrada de elementos estranhos na composição social da empresa. Lado outro, sendo livre a cessibilidade das cotas, nítido o cunho capitalístico da sociedade, voltada mais ao capital que à qualidade dos demais sócios.

Cabe aqui fazer breve elucidação acerca da cessibilidade das cotas nas sociedades em tela. Diz-se que no silêncio do contrato as cotas são inalienáveis sem o consentimento dos demais sócios, pelo que a sociedade limitada seria de pessoas ainda diante da inexistência de qualquer previsão contratual nesse sentido, sem embargo das opiniões

em contrário daqueles que classificam esse tipo societário dentre as sociedades de capital, para os quais, no silêncio do contrato, válida será qualquer cessão das cotas, vez que independente a transferência delas do consentimento dos demais sócios, entendimento este que se coaduna com a postura de aplicação subsidiária da lei das SA a essas sociedades. Alguns defendem a necessidade de unanimidade do consentimento dos sócios para a transferência, outros, a manifestação favorável da maioria social. Outros consagram o entendimento da livre transferência das cotas, devendo as restrições constarem do próprio contrato, salvo se manifestamente inidôneo o adquirente.

Então, havendo disposição expressa de livre alienação das cotas, já que é dado aos sócios renunciar à garantia de necessidade de anuência dos demais sócios para a cessão das cotas, a sociedade seria de capital, por permitir o ingresso de qualquer pessoa.

Diz-se que o mesmo fenômeno se verifica nas sociedades anônimas fechadas, em que a negociabilidade das ações é restrita, vez que alienáveis a terceiros estranhos somente após seu oferecimento para os demais acionistas, o que

impregnaria de caráter personalista essa sociedade de cunho eminentemente capitalista.

Desta feita, esta a solução que se apresenta à questão. A sociedade por cotas de responsabilidade limitada é mista, podendo ser de capital ou de pessoa, dependendo da existência ou não de exigência de consentimento dos sócios para a transferência de cotas.

Da teoria da desconsideração da pessoa jurídica (teoria do superamento da personalidade jurídica)

Na seara da análise da responsabilidade tributária do sócio meramente cotista, também é mister seja feita prévia análise acerca da possibilidade de responsabilização da figura individual do sócio, face ao princípio da separação do patrimônio deste e da sociedade que integra.

A desconsideração da pessoa jurídica (piercing the corporate veil, para os americanos) liga-se ao abuso do instituto da pessoa jurídica, seja na situação de dominação de uma sociedade por outra, ou por pessoa física, seja na atuação dos órgãos da pessoa jurídica, seja na própria formação de entidades com personalidade.

---

***"As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros"***

---

Adotando-se a teoria da ficção, é mais fácil proceder-se à desconsideração, sendo esta retirada (suspensa no caso concreto) havendo abuso do instituto. Nos EUA, de ordenamento jurídico mais flexível, a desconsideração é muito utilizada (a jurisprudência não é afeita a princípios rígidos), tendo-se lá originado (disregard of the legal entity). Já a teoria da penetração traz a idéia do "levantar o véu da corporação" (piercing the corporate veil), que na Alemanha é o durchgriff.

No Brasil, de tempos para cá ganhou importância e permitiu-se ao juiz a possibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica (vide o recente artigo 28 do CDC), em afronta à norma insculpida no artigo 20 do Código Civil Brasileiro, que tem a seguinte dicção: "As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros".

Registre-se, por necessário, uma vez mais, que tal possibilidade (desconsideração da personalidade jurídica) é em situações episódicas, ou seja, para combater a fraude ou abuso cometidos por um dos sócios ou pelos sócios, valendo-se da pessoa jurídica.

Na situação proposta, qual seja em sede tributária, penso que mais do que nunca é possível o princípio da desconsideração da personalidade, apesar das opiniões em contrário (confira in Dino Jarac – Curso Superior de Derecho Tributário, Buenos Aires, Liceo Profissional Cima, 1969, p. 101.15).

---

***No Brasil prevalece a teoria de que o fato gerador relaciona-se com o conceito consagrado no Direito Civil, qual seja o de solidariedade.***

---

Os doutrinadores contrários à aplicação da disregard doctrine fundam sua posição no princípio da legalidade, consagrado no caso do Brasil na CF/88, artigo 150, I, porquanto competem à lei a definição do fato gerador e a determinação do sujeito passivo.

Para afirmar meu ponto de vista (possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica), necessário dizer que, a meu sentir, no Brasil prevalece a teoria de que o fato gerador relaciona-se com o conceito consagrado no Direito Civil, qual seja o de solidariedade. Nesse tempo, ao exame de tal circunstância, deve o intérprete tomar em consideração os princípios fundamentais do Direito Tributário, dentre eles o da chamada interpre-

tação econômica da lei tributária. Dilucida com precisão Suzy Elizabeth Cavalcante Koury (A Desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas – Forense – 2ª ed., 163):

“Dessa forma, a tarefa básica da interpretação econômica da lei tributária é identificar a relação econômica subjacente e, se for o caso, concluir pela incidência do tributo (...) toda vez que ficar demonstrada a propositada alteração da intentio juris correspondente, a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado (Typisierungstheorie), o abuso da forma jurídica, para empregar a expressão germânica (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten Keiten des bürgerlichen Rechts), abuso, forma atípica ou alteração de intenção jurídica concretamente só aplicáveis pelo desejo de lograr uma vantagem fiscal...”

Continuando, diz a ilustre Dra. Procuradora do Estado do Paraná:

“Patente, portanto, que sempre que o contribuinte abuse de uma determinada forma jurídica para obter evasão tributária, autoriza-se o emprego do método da interpretação econômica. Para que isso ocorra, é indispensável a adoção de uma forma jurídica anormal, atípica

e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, além de só admitir-se o emprego desse método em cada caso concreto, para corrigir situações anômalas artificialmente criadas pelo contribuinte.”

---

***A desconsideração é exceção ao princípio da separação entre a pessoa física e a pessoa jurídica.***

---

Como se vê, a análise da questão tributária demanda exame da verdadeira natureza do negócio jurídico (fato gerador), prescindindo-se da forma por ele adotada, sob um enfoque que Misabel de Abreu Machado Derzi, em sua obra Direito Tributário, Direito Penal e Tipo (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988) denominou interpretação “econômica” da lei fiscal: “... o modo de pensar econômico, como leciona Isensee, demonstra a ambição do aplicador do Direito em reconhecer, por trás da forma, aquilo que realmente aconteceu”. (p. 264)

Destarte, a desconsideração é exceção ao princípio da separação entre a pessoa física e a pessoa jurídica. Estas não se confundem; a última tem vida e patrimônio próprios, razão pela qual suas dívidas não são dívidas particulares dos sócios. Essa exceção só se justifica em razão do abuso e do dano a terceiros. A responsabilidade ilimitada

da pessoa física na desconsideração é subsidiária, já que primeiro sacrifica-se o patrimônio da empresa (só cabe a desconsideração na hipótese de insolvência da sociedade devedora).

---

### **Da responsabilidade tributária do sócio meramente cotista**

---

Isso posto, de se passar à análise da possibilidade de responsabilização tributária do sócio meramente cotista.

"Iterativamente tenho decidido que o sócio cotista é responsável solidário pela dívida tributária, pouco importando que tenha exercido a gerência ou não, pouco importando ainda sua participação societária (se já integralizadas ou não as cotas de capital); contudo, tal posicionamento é quando a sociedade e os demais sócios, inclusive os gerentes, se escafedem, desaparecem, não deixando possibilidade de serem encontrados, inviabilizando o recebimento do crédito tributário; neste cenário, sempre perfilhei com o entendimento que tal responsabilidade advém de infração à lei, aplicando-se na espécie a norma inserta no artigo 121 do CTN c/c o artigo 135 do CTN". (excerto quando da decisão proferida no feito Processo n. 024.97.073.246.7. Natureza: Embargos à Execução Embargante:

Wagner Moura. Embargada: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais – em 30 de maio de 1998)

Colocado esse preâmbulo, de se ver que de há muito tenho opinião formada sobre o tema em debate.

Necessária, então, ligeira digressão para dizer que, ao meu modesto sentir, ocorrendo o encerramento da sociedade de forma irregular (sem baixa, sem notificação de mudança de endereço, desaparecendo a sociedade sem deixar rastro), a responsabilidade tributária pode alcançar o sócio dito meramente cotista. Isso porque, a meu aviso, em sede tributária e arrimado no CTN, às sociedades por cotas, de responsabilidade limitada, aplica-se a norma inculpada no artigo 135, I e III, e não o artigo 134 da lei tributária. No cotejo dos artigos supra aludidos, encontramos a seguinte dicção:

Art. 134 – Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I – omissis; II – omissis; III – omissis; IV – omissis; V – o inventariante; VI – o síndico e o comissário; VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – omissis; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

---

***Se desconhece o princípio que proclama a separação do patrimônio das sociedades de responsabilidade limitada do patrimônio dos seus sócios.***

---

Resta indubitado que o não recolhimento do tributo a tempo e modo, quando a empresa (sociedade) encerra suas atividades de forma ilegal (*lato sensu*), caracteriza à escâncaras infração à lei (por óbvio à lei tributária). Nessa enseada, afronta-se, dessa forma, a figura contida no *caput* do artigo 135.

Registro que não se desconhece o princípio que proclama a separação do patrimônio das sociedades de responsabilidade limitada do patrimônio dos seus sócios, pois que sabido e ressabido que esses (sócios) não podem ser chamados a responder por obrigações tributárias das empresas; isso, porém, se se ativeram aos limites da lei e do contrato social.

Destarte, não obstante seja voz corrente que tão-somente cabe a responsabilidade ao sócio-gerente quando quebrada a espinha de obediência à lei e ao contrato social, e ainda que agindo com excesso de poderes, ousou divergir de tal posicionamento, ao entender que sócio, mesmo o meramente cotista, é responsável pelo tributo. Ora, não vinga o posicionamento de responsabilidade apenas do sócio-gerente, por entender que o sujeito passivo da obrigação tributária, na dicção do artigo 121 do CTN, "é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade". Com efeito, dúvida não há que os gerentes ou sócios que devam nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas pela sociedade (artigo 10 da Lei 3.708), respondendo os gerentes, porém, para com a sociedade e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, se agiram com excesso de mandato ou se praticaram atos de violação do contrato ou da lei (artigos 10 e 11 da Lei 3.708). Porém, não se pode, data vênua, dizer que o sócio meramente cotista, integrante da sociedade (empresa) contribuinte que desapareceu, não possa ser alcançado pela responsabilidade pelo crédito tributário. Mesmo porque inexistente qualquer dispositivo em sede do Decreto 3.708 de 10/1/19 dizendo de condição especial para ser gerente, pelo que todos os sócios podem sê-

lo, até mesmo o de participação ínfima (podendo neste estar caracterizado inclusive um intuito prévio de solapar o Fisco – à evidência, com a convivência e participação do sócio dito com participação minoritária). Sendo desaparecida a empresa (sociedade) sujeita ao pagamento de tributo, parece-me mais que óbvio que, superada a possibilidade de se encontrar bens do sócio-gerente (que se encontra em lugar certo e sabido), mas encontrando-se bens do sócio não gerente (meramente cotista), é absolutamente possível ser o mesmo responsabilizado pelo recolhimento do tributo. Mesmo porque não se pode perder de vista, data vênica das opiniões em contrário, que quando a sociedade (empresa) escafedeu-se, o sócio meramente cotista tomou conhecimento, seja, é conivente com tal situação.

---

***É possível imputar-se  
responsabilidade tributária  
ao sócio meramente cotista  
de sociedade por cotas de  
responsabilidade limitada.***

---

Aliás, não pouco comum é a situação de empresas (sociedades) contribuintes, que da noite para o dia baixam as portas, não informando a mudança de endereço e não efetuando baixa regularmente, simplesmente desaparecendo. Não se desconhece que uma das mais

importantes alterações do contrato social (estatuto) é a mudança de endereço da empresa (contribuinte). Com efeito, o mestre Amador Paes de Almeida (cf. Manual das Sociedades Comerciais, 6ª ed., Saraiva, p. 133), invocando as luzes do saber do sempre conspícuo Carvalho de Mendonça, aduz que dentre as mais importantes alterações do contrato social encontra-se a mudança da sede. Assim, ocorrendo esta sem prévia comunicação ao Registro de Comércio e ao Fisco, forçoso reconhecer infração à lei e ao estatuto social.

Em resumo, estou a afirmar que, dentro de um contexto concreto, é possível imputar-se responsabilidade tributária ao sócio meramente cotista de sociedade por cotas de responsabilidade limitada.

Em suporte a tais afirmativas, alguns julgados:

"Infringe a lei tributária quem, sujeito ao pagamento do tributo, não o satisfaz no tempo, forma e lugar determinados". (REsp. 8.584-SP, 1ª T., Rel. Min. Garcia Vieira, ac. de 14.4.1991 – Julgados dos Tribunais Superiores – 24/5)

"Não se aplica à sociedade por cotas de responsabilidade limitada o art. 134 do CTN; incide sobre ela o art. 135, I e III, do mencionado diploma legal, se o crédito tributário resulta

de ato emanado de diretor, gerente ou outro sócio, praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou do estatuto" (RTJ 103/1.274). Nesse mesmo sentido: RTJ 103/1.222; STF – 1ª Turma, RE 95.012-5-RJ, rel. Min. Oscar Corrêa, j. 21.9.82, não conheceram, negaram provimento, v.u., DJU 21.10.82, p. 10.741, 2ª col. Em – realcei).

"O não recolhimento do tributo nos prazos caracteriza infração à lei, para fins de tornar as pessoas referidas no inciso III do art. 135 do CTN responsáveis pela obrigação fiscal..." (TJMG, Ap. 65.312, Rel. Wernek Côrtes)

Lado outro, em recente julgamento, a Quinta Câmara Cível do TJMG, processo Ap. Cível n. 40.885/6 – Comarca de Belo Horizonte – Apelante – Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais – Apelados – Transoto Ltda, e outros, tendo como Relator o Des. Campos de Oliveira, afirmou:

"Ora, o sócio ou gerente que deixa de recolher os impostos devidos infringe norma legal... Assim, não vejo como afastar a responsabilidade do segundo embargante, que em nenhum momento nega a sua condição de sócio".

"Execução Fiscal – Sociedade por Quotas – Citação e Responsabi-

lidade do Sócio – Prescrição – Declaração de Ofício – Impossibilidade

A partir do momento em que o citando, sócio da empresa devedora, ofereceu embargos em nome próprio, sem nada objetar quanto à validade da citação, operou-se a convalidação de eventual irregularidade desta. Aplicação do art. 214 do CPC e do art. 16, § 2º, da Lei nº 6.830/80. Em regra, o sócio, na sociedade por quotas, não pode ser acionado por dívida da mesma; excepcionalmente, admite-se a execução contra ele, se a sociedade tiver sido dissolvida irregularmente, sem que se encontrem bens de sua propriedade, não esclarecendo a propósito o sócio. Aplicação dos arts. 4º, V, da Lei nº 6.830/80; ..." (STJ – RE 21.586-2, RS-DOU de 24/10/94, p. 28.734 – realcei).

Eis as considerações que tenho a fazer acerca do tema.

---

Dídimo Inocêncio de Paula é Juiz de Direito e professor de Direito Comercial da FACE-FUMEC.

---