

**UNIVERSIDADE FUMEC
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS
Mestrado Stricto Sensu em Direito Privado**

FERNANDA MARÇAL PONTES RESENDE

**A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA:
Aspectos Tributários sob a perspectiva do
Superior Tribunal de Justiça**

**Belo Horizonte
2014**

FERNANDA MARÇAL PONTES RESENDE

**A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA:
Aspectos Tributários sob a perspectiva do
Superior Tribunal de Justiça**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação
Stricto Sensu da Universidade FUMEC, como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre em Direito Privado.

Linha de Pesquisa: Regulação e Autonomia Privada

Orientador: Prof. Dr. Daniel Vilas Boas
Universidade Fumec

**Belo Horizonte
2014**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R433d Resende, Fernanda Marçal Pontes, 1981-
A dissolução irregular da sociedade limitada: aspectos tributários sob a perspectiva do Superior Tribunal de Justiça / Fernanda Marçal Pontes Resende. - Belo Horizonte, 2014.
75 f.

Orientador: Daniel Vilas Boas
Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2014.

1. Direito tributário. 2. Responsabilidade limitada. 3. Sociedades limitadas. I. Título. II. Vilas Boas, Daniel. III. Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 347.724



UNIVERSIDADE
FUMEC

DE MINAS GERAIS PARA O MUNDO

PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO EM INSTITUIÇÕES SOCIAIS, DIREITO E DEMOCRACIA

NOTA FINAL DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE
MESTRADO

BANCA EXAMINADORA:

ASSINATURAS:

Prof. Dr. Daniel Rivorêdo Vilas Boas

Prof. Dr. Cesar Augusto de Castro Fiuza

Prof. Dr. Rodrigo Almeida Magalhães

MESTRANDA: FERNANDA MARÇAL PONTES RESENDE

TÍTULO DA DISSERTAÇÃO:

**“A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE
LIMITADA: Aspectos tributários sob a perspectiva do
Superior Tribunal de Justiça”**

NOTA: (85)

Oitenta e cinco

ASSINATURA ORIENTADOR:

DATA DA DEFESA: 29/08/2014

*Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades,
lembrai-vos de que as grandes coisas do homem
foram conquistadas do que parecia impossível.*

Charles Chaplin

Dedico este trabalho a Deus.

Aos meus pais, irmãos, meus padrinhos que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que permitiu que esse sonho fosse realizado e o objetivo alcançado, e não somente nesses dois anos de mestrado, mas em todos os momentos foi e é o maior mestre.

Agradeço à minha mãe Tânia, heroína que me deu apoio e incentivo nas horas difíceis, de desânimo e cansaço.

Ao meu pai Rogério que, apesar de todas as dificuldades, fortaleceu-me e que para mim foi muito importante.

Obrigada meus irmãos Júnior e Nina, que, nos momentos de minha ausência dedicados aos estudos, sempre fizeram entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente. Obrigada pela contribuição valiosa.

Ao meu orientador professor Daniel Vilas Boas que, com seu rico conhecimento e saber jurídico, auxiliou-me para o desenvolvimento do trabalho, enriquecendo-o.

Meus agradecimentos aos amigos queridos e especiais. Aos meus alunos da Faculdade Promove de Belo Horizonte e Faculdade Pitágoras de Betim que compreenderam a ausência em alguns momentos.

A Universidade FUMEC, seu corpo docente, direção e administração, que oportunizaram a janela em que hoje vislumbro um horizonte superior.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

RESUMO

O tema dissolução irregular da sociedade limitada apresenta como problema a ausência de requisitos legais expressamente previstos em lei. Serão analisados quais são os elementos que podem caracterizar a responsabilização do sócio administrador nessa hipótese. O enfrentamento da responsabilidade tributária é polêmico e tormentoso não apenas em razão da sujeição de tributos diretos e indiretos, mas, principalmente, pela correlação entre o fato gerador e o aglutinar da responsabilidade dos sócios no que se refere à hipótese de dissolução irregular. Trata-se de um tema de extrema relevância na atualidade, haja vista os diversos entendimentos esposados sobre o mesmo pelos doutrinadores e pelos tribunais. O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência, ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter que responder pelo tributo devido pela sociedade. A expressão “sócio” somente se adstringe àqueles que exercem cargos gerenciais ou de administração, ficando os demais, conseqüentemente, imunes à responsabilidade patrimonial. Conforme restará demonstrado no decorrer do trabalho, buscou-se trazer o conceito de dissolução irregular, bem como as hipóteses legais que a caracterizam, pois a dissolução irregular da sociedade limitada, ao contrário, mapeia incidência da responsabilidade dos sócios e comporta digressão, uma vez que situa irregularidade para efeito de abrigar o patrimônio dos sócios administradores e gerentes. Diante de toda abordagem, foram encaminhadas conclusões que apontam para o sentido de tratar-se de tema sobre o qual nos resta ainda um estudo mais complexo para fins de padronização de entendimentos. A metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho foi o estudo das jurisprudências, com ênfase nas decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave : responsabilidade tributária, dissolução irregular, sócios, sociedade limitada.

ABSTRACT

The theme irregular dissolution of the limited partnership presents the problem as the lack of legal requirements expressly provided by law. Will be analyzed what are the elements that can characterize the accountability of managing partner in this event. So face the tax liability is controversial and stormy, not only because of the subject of direct and indirect taxes, but mainly by the correlation between the triggering event and coalesce liability of partners as regards the hypothesis of irregular dissolution. This is a topic of great relevance today, given the different understandings about the same espoused by scholars and courts. Article 135, paragraph III of the National Tax Code liable only those who are in the direction, management, and representation of the legal person and only when engaging in acts with abuse of power or violation of law, social contract or statute. Thus, only the partner with management powers or representation of society is that it can be blamed, which protects personhood between illicit (mismanagement or representation) and the consequence of having to answer the tribute due from the company. The term "partner" only if astringent those who exercise managerial or administrative positions, while the remaining consequently immune from financial liability. Remain as shown in this work , we tried to bring the concept of irregular dissolution and legal assumptions that characterize because the irregular dissolution of the limited liability company instead maps focus on the responsibility of members and behaves tour once siting irregularities for the purpose of sheltering the assets of directors and managing partners. Before the whole approach findings that point to the sense that this is a subject on which we still have a more complex for standardization purposes of understanding the study were forwarded. The methodology used for the development of this work was the study of jurisprudence, with emphasis on the decisions of the Superior Court.

Keywords : unlimited tax liability, irregular dissolution, partners, limited society

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	-	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	-	Agravo Regimental
AI	-	Agravo de Instrumento
amp.	-	Ampliada
Art.	-	Artigo
CC	-	Código Civil
CDA	-	Certidão da Dívida Ativa
CDC	-	Código de Defesa do Consumidor
CPC	-	Código de Processo Civil
CR/88	-	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	-	Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966)
DJ	-	Diário da Justiça
DL	-	Decreto-Lei
EC	-	Emenda Constitucional
ed.	-	Edição
LC	-	Lei Complementar
LEF	-	Lei de Execução Federal
LF	-	Lei Federal
LRF	-	Lei de Responsabilidade Fiscal
LSA	-	Lei das Sociedades Anônimas
Min.	-	Ministro.
NCC	-	Novo Código Civil
PFN	-	Procuradoria da Fazenda Nacional
RE	-	Recurso Extraordinário
Rel.	-	Relator
REsp	-	Recurso Especial
resp.	-	responsável
rev.	-	revista
s.	-	seguintes.
Sebrae	-	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
s. l.	-	<i>sine loco</i> (sem local)
s. n.	-	<i>sine nomine</i> (sem editor)
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	-	Supremo Tribunal de Justiça
v.	-	Volume

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	p. 12
1. SOCIEDADE LIMITADA	p. 14
1.1 Revisão Histórica da Sociedade Limitada	p. 14
1.2 Alguns Aspectos do Direito Societário	p. 17
1.3 Características da Sociedade Limitada	p. 20
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	p. 25
2.1 Responsabilidade de Terceiros	p.
2.2 Responsabilidade por Infrações	p.
3. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA	p. 43
3.1 Elementos caracterizadores da dissolução irregular: função social, desconsideração da personalidade jurídica e ato falimentar	p. 59
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	p. 65
REFERÊNCIAS	p. 68
ANEXO A – Ementário Jurisprudencial	p. 73

INTRODUÇÃO

Esta dissertação compara a aderência entre princípios teóricos e normas legais à jurisprudência contemporânea do Superior Tribunal de Justiça em relação à responsabilidade tributária dos sócios em caso de dissolução irregular de sociedade empresária limitada. O tema “A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA: Aspectos Tributários sob a Perspectiva do Superior Tribunal de Justiça” revela sua importância e atualidade diante da constatação que o STJ só recentemente passou a julgar processos sob o rito previsto no Código de Processo Civil, CPC, art. 543-C (“recursos repetitivos”) e a enunciar seu entendimento majoritário por meio de súmulas. Citam-se como exemplos as Súmulas 430 e 435, STJ; bem como os recursos repetitivos STJ, AgRg no REsp 257.631 (dissolução irregular), STJ, AgRg no REsp 238.765 (redirecionamento – art. 135, CTN), AgRg no REsp 1339991/BA, os quais tratam de matéria prevista no CTN, art. 134 e 135, editado em 1966; decisões que podem ser tomadas como sintomas da insegurança jurídica sobre o assunto.

O trabalho se integra à linha de pesquisa “Regulação e Autonomia Privada”, pois estuda os desincentivos à participação em sociedades empresárias e, conseqüentemente, à densificação jurídica de princípios constitucionais como a livre iniciativa, propriedade privada e legalidade estrita em matéria tributária. Os sócios, além de se submeterem aos riscos próprios da atividade comercial, também se expõem à insegurança jurídica quanto à sua exposição subsidiária ou solidária ao eventual passivo tributário da sociedade, em caso de insucesso comercial. A ausência precisa e consolidada da delimitação jurídica da responsabilidade tributária dos sócios inibe de modo socialmente insatisfatório o livre exercício da atividade econômica, daí a contribuição desta dissertação à linha de pesquisa “Regulação e Autonomia Privada”.

A hipótese é que há oscilação do entendimento do STJ quanto ao conteúdo jurídico da expressão “dissolução irregular” para deflagrar a responsabilidade solidária dos sócios pelo passivo tributário da sociedade limitada, produzindo socialmente indesejável indeterminação.

A premissa é que o CTN não apresenta definição peculiar à matéria tributária

quanto aos elementos característicos da “dissolução irregular” e a transposição jurisprudencial das normas específicas de Direito Privado quanto à “dissolução irregular” ao Direito Tributário produz instabilidade conceitual que resulta em insegurança jurídica.

O problema reside no desincentivo ao exercício da atividade empresarial pelo aumento dos riscos jurídicos que a apontada indefinição produz no exercício profissional de atividade econômica organizada. Sendo a livre iniciativa princípio constitucional da ordem econômica (CR/88, art. 170, II) e a atividade empresarial conduta econômica considerada relevante para o Direito, digna de tutela específica do Direito Empresarial e de benefícios privativos como a recuperação judicial e a falência (Lei 11.101/2005), reconhecida a função social da empresa (CR/88, art. 170, II e III) e seu papel instrumental na busca do pleno emprego e bem-estar social (CR/88, art. 170, VIII;), questiona-se em que medida o interesse fiscal de ampliar o leque de garantias ao crédito fiscal pelo contágio da responsabilidade tributária aos sócios de sociedade empresária devedora inibe o fomento da atividade empresarial e a segurança jurídica.

O trabalho se divide em três capítulos. O Capítulo 1 se dedica à exposição dos elementos e das características da sociedade empresária limitada. Inicialmente se apresenta a mudança decorrente do Código Civil de 2002, na medida em que este diploma legal regula a predominância das relações sociais do cidadão, unificando o direito privado nacional. Com as novas disposições legais em vigor a respeito da sociedade limitada, tratando-a de forma mais complexa que o Código Comercial, Decreto 3708/19, parcialmente revogado, e com a incerteza doutrinária e jurisprudencial que vigora nos meios jurídicos a respeito do tipo societário adequado.

O Capítulo 2 analisa as espécies de responsabilidade tributária disciplinadas no CTN, enfatizando as hipóteses dos artigos 134 e 135. Estas têm sido objeto de grande número de trabalhos doutrinários. Diversas teorias procuram explicar esse instituto jurídico, sendo que se desconhece uma que tenha satisfeito os rigores mais exigentes da comunidade científica nacional. Neste trabalho será estudado o modo pelo qual o órgão de cúpula responsável pela interpretação do direito infraconstitucional brasileiro (STJ) vem tratando o tema da responsabilidade tributária de sócios. As incertezas e dúvidas quanto ao alcance e ao teor da norma do art. 135, CTN vão pouco a pouco sendo respondidas pela jurisprudência do STJ.

O Capítulo 3 articula os elementos estudados ao longo do trabalho para

identificar os requisitos que caracterizam como a dissolução irregular de uma sociedade limitada, e quando os sócios podem ser responsabilizados pelas dívidas fiscais da sociedade limitada. Assim, a pesquisa abordará o conceito da dissolução das sociedades empresárias, com enfoque específico na responsabilidade tributária dos sócios de créditos fiscais não recolhidos às Fazendas Públicas, na etapa da liquidação do ativo e passivo societário. O estudo terá fundamento em jurisprudência, com ênfase nas decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Os Tribunais Superiores devem ponderar os valores disseminados ao longo da ordem jurídica, inclusive pelos demais ramos do direito afetos à tributação, até mesmo pela equidistância da função jurisdicional, admitindo a intertextualidade na construção da norma jurídica justa, que necessariamente deverá ter como referencial os princípios constitucionais do Estado Moderno.

O objetivo final é demonstrar quais são os elementos que caracterizam a hipótese da dissolução irregular, podendo ocasionar a responsabilidade tributária do sócio, evitando indevidamente o constrangimento do patrimônio pessoal do sócio pela dívida tributária de uma sociedade limitada.

1. SOCIEDADE LIMITADA

A importância do tema surge de um conflito doutrinário com os posicionamentos jurisprudenciais em decorrência da imperfeição da definição do conceito de dissolução irregular previsto nos artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional.

Nas sociedades que se classificam como de responsabilização limitada dos sócios, a regra básica é a de que este não responde pelas obrigações não pagas pela sociedade, desde que suas cotas estejam subscritas à sociedade e o capital tenha sido integralizado (art. 1052, CC/2002 e art. 1º, Lei 6404/76).

Ocorre que outros diplomas legais estipulam construção jurisprudenciais, exceções a essa premissa normativa, prevendo a responsabilidade dos sócios em caso de mora no cumprimento de obrigações da sociedade. Entre essas exceções, figura a prevista no art. 134 e 135 do CTN, que responsabiliza pessoalmente os sócios administradores, em caso de dissolução irregular da sociedade.

O conceito de dissolução irregular é parâmetro crucial para que dele decorra a responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais da sociedade, vez que a lei não oferece subsídios para tal conceituação. A doutrina e a jurisprudência debatem o tema, ora defendendo uma interpretação extensiva, que amplia as hipóteses de dissolução irregular (visão “pró-fisco”) e, em outros casos, caminha no sentido de limites de abrangência (visão “pró-contribuinte”).

A elucidação do conceito de dissolução irregular mostra-se necessária para a adequada interpretação do sistema de responsabilização tributária dos sócios, em caso de inadimplência fiscal da sociedade.

1.1 Revisão Histórica da Sociedade Limitada

A *societas*, fundada na associação voluntária de bens e pessoas, foi o principal instrumento de organização do fenômeno empresarial na Roma antiga. Na concepção romana, inicialmente, os direitos eram destinados aos cidadãos (*cives*) que acumulassem as três qualidades de liberdade (*status libertatis*), cidadania

romana (*status civilatis*) e independência familiar (*status familiae*).

Na Idade Média, já existiam alguns tipos societários. Havia uma forma inicial de distinção entre as sociedades de pessoas e de capital, surgida das necessidades que o comércio da época inspirava. Primeiramente, as sociedades de pessoas (contratuais) possuíam o estilo fechado como a sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade em conta de participação.

A sociedade anônima, conhecida como institucionalista e de perfil capitalista, possuía embrionariamente a característica da limitação da responsabilidade. Esta característica só foi consolidada na Idade Moderna.

A evolução da sociedade trilhou para outros tipos societários. Havia a necessidade de limitação de responsabilidade para o preenchimento do vazio existente entre as sociedades de responsabilidade ilimitada e anônima. Neste contexto, surgiu a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, atualmente, titularizada como sociedade limitada. Esta, diferentemente das demais, que foram criadas por força dos anseios econômicos e da vivência dos comerciantes, foi estruturada livremente pelo legislador e introduzida no Direito Comercial por força de lei.

No Direito brasileiro, as sociedades são classificadas em decorrência do modo de sua constituição em sociedades contratuais ou de pessoas e sociedades institucionais ou de capitais. A diferença entre as referidas sociedades se dá em razão das contratuais necessitarem de um contrato que prevê todas as obrigações e direitos dos sócios, bem como capital social, que ligam os sócios a vida da sociedade. Por outro lado, a sociedade de capitais é regida por um estatuto que liga a sociedade e não os sócios. Desta feita, passam a existir dois tipos de sociedade limitada: aquelas regidas supletivamente pela Lei das Sociedades Anônimas – LSA - e outras pelas normas da sociedade simples. Neste caso, caberá aos sócios fazer a escolha, no contrato social, de qual legislação as suas atividades estarão submetidas supletivamente.

Para alguns autores, a sociedade limitada teve origem no direito inglês, com o surgimento da *private company*, modelo de sociedade desenvolvida por pequenos comerciantes; para outros originou no direito alemão, decorrente de uma Lei de 29 de abril de 1892 que criou a *Gesellschaft MIT beschränkter Haftung*.

Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto dispõe que:

Historicamente, a sociedade de responsabilidade limitada provém da Inglaterra, das **private partnerships**. Até os princípios do século XIX, essa matéria, como aliás toda a praxe comercial, era regulada, na Inglaterra, pelo **common law**: direito costumeiro. Este, quanto às sociedades, fundava-se em três princípios essenciais: a) os sócios deveriam ser solidária e ilimitadamente responsáveis; b) um associado não podia transferir sua parte a terceiro; c) as sociedades não constituíam pessoas distintas da dos seus membros, visto como só era admissível a criação das pessoas morais com autorização expressa do legislador. Tais normas não podiam convir às grandes empresas. Apareceu, então, outro tipo de sociedade, constituída em virtude de um ato do parlamento, que lhe outorgava personalidade jurídica: limitava a responsabilidade dos sócios ao montante de suas ações e permitia a livre transferência das partes sociais. Eram os **acts of incorporation**. Passaram, então, a existir na Inglaterra duas espécies de sociedades. A primeira era **partnership**, embora essa palavra tenha significado de sociedade, e segunda é chamada **acts of incorporation**. (PEIXOTO, 1958, p. 9)

Fran Martins menciona ser:

muito rápida, nos primeiros anos, a difusão das sociedades criadas pela lei alemã de 1892. Só nove anos depois, em 1901, Portugal legislou a respeito, sendo este o segundo país, no mundo a introduzir em sua legislação as sociedades de responsabilidade limitada. (MARTINS, 1960, p. 19)

No direito francês, foi a Lei de 23 de maio de 1863 que instituiu as sociedades limitadas. A lei referida se devia ao pacto existente entre França e Inglaterra que estabeleceram normas sobre matéria comercial para funcionamento com sintonia nos dois territórios. Somente em março de 1925, decorrente da recuperação dos territórios da Alsácia e de Lorena, posteriormente, o governo francês editou a legislação sobre a sociedade de responsabilidade limitada, a *société à responsabilité limitée* (SARL). Em 1985, foi criada a *entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée* (EURL), que se caracterizava por ser uma sociedade unipessoal, com instituição por escritura pública ou instrumento particular.

Em relação ao direito português, a lei portuguesa teve sua inspiração no direito alemão. Portugal foi o primeiro país da Europa a adotar o modelo das sociedades limitadas, por intermédio da Lei de 11 de abril de 1901, geradora da denominação “sociedade por quotas de responsabilidade limitada”, o qual serviu como principal fonte para o legislador brasileiro de 1919, com o Decreto 3708, de iniciativa do Deputado Joaquim Osório. Este decreto era uma condensação de um capítulo do projeto de Código Comercial de Inglês de Souza de 1912.

A lei portuguesa também influenciou a brasileira no que tange a possibilidade de a gerência ser delegada a pessoas estranhas ao corpo social, a formação das

sociedades limitadas também para fins não comerciais e o uso da escritura pública para a constituição da sociedade. No Direito brasileiro ocorreu uma reação ao Código Comercial de 1850 que deu às sociedades por ele reguladas estruturadas muito baseadas no elemento *intuitu personae*, vinculando o destino da sociedade ao de seus integrantes.

1.2 Alguns Aspectos do Direito Societário

O Código Civil de 2002 entrou em vigor, trazendo diversas inovações ao Direito brasileiro. Dentre as modificações advindas deste diploma legal, pode se destacar a unificação do direito civil e comercial. Com esta inovação, as sociedades limitadas passaram a ser regidas pela Lei 10.406/02 e não mais pelo Decreto 3.708/19.

Na legislação de 1919, vigiam as regras relativas à formação do nome empresarial, responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais, responsabilidade do sócio gerente, delegação de poderes de gerência, retirada do sócio dissidente, responsabilidade dos sócios por deliberações contrárias à lei ou contrato social, dentre outras previsões.

A sociedade por quotas de responsabilidade limitada, assim, foi regulada no direito brasileiro pelo Decreto 3708/19, que tem força de lei ordinária, pelo sistema constitucional vigente à época de sua promulgação. Trata-se de um diploma legal simplificado. Alguns autores entendem ser positivo o caráter simplificado do Decreto. Corrêa Lima menciona que o mesmo “não previne uma série de controvérsias e dificuldades práticas. De 1919 até hoje doutrinadores e julgadores continuam divergindo com relação a vários problemas envolvendo a aplicação do daquele antigo decreto”. (CORRÊA LIMA, 1991, p. 18)

O efeito de um regulamento societário conciso permitiu ao Decreto que a autonomia das partes regulasse suas relações no contrato social, deixando a doutrina e a jurisprudência para construir entendimentos diversos. Desta forma, se houvesse maior atenção e cuidado dos sócios na elaboração dos atos constitutivos das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, muitas das omissões do Decreto seriam dirimidas na esfera dos próprios contratos sociais. Para João Luiz Coelho da Rocha:

Enquanto nesta mudança de século a ordem jurídica brasileira se vê as voltas com projetos de alterações na legislação das sociedades anônimas, matéria essa que tramita no Congresso Nacional à época em que escrevemos, temos completando mais de 80 anos de existência o Decreto 3708, norma de regência das sociedades por quotas no país.

É assim que esse conjunto normativo de somente 19 (dezenove) artigos de lei, um deles apenas para expressar a revogação das disposições em contrário, há oito décadas traça a pauta de regência desse tipo societário muito popular, e que mais disseminado ainda se tornou entre nós no correr do século XX, na medida em que os demais moldes societários tratados nos Código Comercial caíam em desuso. (ROCHA, 2001, p. 49)

O artigo 18 do Decreto 3078/1919 iniciou a discussão da institucionalização das sociedades por quotas, determinando a aplicação subsidiária da Lei de Sociedades Anônimas para o saneamento de partes em que o contrato social for omissivo. Já a Lei de Quebras (Decreto Lei 7661/1945) modificou o Código Comercial, estabelecendo que a falência do sócio não acarretava a dissolução nem a falência da sociedade.

Na legislação brasileira, ocorreu uma gradual separação entre os destinos dos sócios e os da pessoa jurídica, de forma que os acontecimentos envolvendo aqueles não mais alterassem os destinos da sociedade. Para Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa:

Conforme se sabe, ao haver regulado expressamente a partir do art. 966 do Código Civil de 2002 o chamado Direito de Empresa, sem dúvida alguma o legislador brasileiro passou a reger o Direito Comercial sob um novo parâmetro, de maneira muito criticada por boa parte da doutrina especializada. Isto significa dizer que aquele ramo do direito atuou, na vigência do Código Comercial, seja outra vez pela atuação direta do legislador, o qual será obrigado a reconhecer certas realidades que já se mostram presentes e que se encontram em processo de desenvolvimento mais profundo. (VERÇOSA, 2010, p. 17)

Com a vigência do Código Civil de 2002, parte do Código Comercial de 1850 foi revogada. O referido diploma prevê o regime disciplinar das sociedades empresárias limitadas, mas, quando for omissivo, de forma supletiva podem ser utilizadas as normas das sociedades simples ou anônimas. Entretanto, a aplicação da LSA é supletiva ao Código Civil e não ao contrato social, como era anteriormente, sob a égide da Lei de 1919. Desse modo, se uma cláusula qualquer do contrato social que indicou a LSA como fonte supletiva de regência vier a contrariar alguma norma dessa lei, ela será ilegal e inválida.

As sociedades limitadas se submetem à Lei 6404/76 quando se tratar de assuntos passíveis de negociação pelos sócios, e atendido o requisito de expressa previsão contratual exigido pelo artigo 1053, parágrafo único do CC. Também o Código Civil, do artigo 1364, dispõe que as sociedades civis que se revestirem de formas comerciais, dentre as quais está a das limitadas, obedecerão aos respectivos preceitos, no que não contrariarem os daquele Código.

Importante mencionar que a doutrina individualista presente no Código de 1850 foi inspirada no Código Comercial Francês de 1807, sendo o instituto da dissolução disciplinado dentro de uma finalidade principal, qual seja o de proporcionar a liberação dos sócios (Requião, 1977). A doutrina civilista distingue os termos dissolução e dissociação. Para Alberto Gomes da Rocha Azevedo (1975) a dissociação é termo amplo que abrange toda a espécie de solução do vínculo societário, podendo levar a separação de alguns ou de todos os sócios.

Desde que surgiram, na legislação alemã, as sociedades limitadas passaram a ocupar um posto intermediário, preenchendo uma lacuna existente entre as sociedades de pessoas, em que a responsabilidade dos sócios era ilimitada, e as sociedades de capitais (sociedades anônimas), em que essa responsabilidade era limitada, mas que dependiam de autorização governamental para funcionar e envolviam um alto custo em razão de seu formalismo.

Surgiram as limitadas como um tipo de sociedade que tinha a vantagem da limitação de responsabilidade de seus sócios, mas sem os rigores formais da anônima, e, neste sentido, mais maleável.

Entre nós, a grande flexibilidade dada a essa forma de sociedade pelo Decreto n 3708/19, em razão de sua extrema concisão, que deixava à autonomia privada ampla liberdade para a fixação da estrutura e das regras que regeriam a sociedade, fez com que esse tipo societário viesse a ser popularizado como forma, por excelência, da pequena e média empresa nacional, e, em geral, com poucos sócios. (AZEVEDO, 1975, p.50)

Mas, a maleabilidade desse tipo societário propiciou que fosse ainda ajustada aos interesses também de grandes empresas, especialmente daqueles que, por algum motivo, desejavam fugir do formalismo, das publicações oficiais e dos rigores da sociedade anônima (MODESTO, 2005).

Na Itália, a teoria da empresa foi criada em 1942, vindo-a no Brasil com o Código Civil de 2002, no qual se completou a fase de transição do direito privado brasileiro. A partir desta modificação, a teoria da empresa superou a teoria dos atos de comércio como critério de delimitação do âmbito de incidência da disciplina jurídico comercial. Esta bipartição do direito privado (direito civil e comercial) é

notória em diversos dispositivos do Código Civil, como por exemplo, o artigo 998, que determina que para a constituição da sociedade simples é necessário a inscrição no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, já na sociedade empresária o registro ocorre na Junta Comercial.

Como já mencionado, no Direito brasileiro, existem duas espécies de sociedades, a simples e a empresária. Aquela explora atividades econômicas sem empresarialidade e esta desenvolve atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços, que normalmente é sob a forma de sociedade limitada ou anônima.

As sociedades simples são originadas do direito italiano e suíço, destinadas ao exercício de atividades não comerciais, principalmente de natureza agrícola ou profissional. No direito italiano, está regulada nas normas dos artigos 2251 – 2290 do Código Civil italiano e tem relevo particular. No direito suíço é considerada uma comunhão de interesses, resultante da conjugação de esforços ou meios, regulamentada nos artigos 530 – 551 do Código Federal Suíço das Obrigações.

Desde 2007, a lei define as sociedades de grande porte, as sociedades empresárias ou conjunto de sociedades sob o mesmo controle, que o ativo ou receita ou a receita bruta anual superior aos valores legais (Lei 11.638/2007, art. 3). Por outro lado, as sociedades de pequeno porte podem ser exploradas por uma pessoa natural. Assim, no Direito brasileiro os empreendedores não podem associar-se sob a forma de sociedade a não ser por meio de um dos tipos societários previstos em lei.

1.3 Características da Sociedade Limitada

A estruturação de um sistema de direito empresarial, no ordenamento jurídico brasileiro, tem como elemento fundante o Estado Democrático de Direito formal e materialmente instituído na Constituição Federal, com o estabelecimento de princípios que influenciam na interpretação juridicizante do fenômeno empresarial. O costume bárbaro determinou o surgimento de sociedades parentais em que os sócios eram ativa e passivamente solidários, em razão do aproveitamento direto, por todos nos resultados da sociedade empresária.

Para Martins (1960) a orientação dada às sociedades limitadas era pelo

direito francês, por revestir de caráter pessoal, aproximando-se mais das sociedades coletivas do que das sociedades anônimas. Esta sociedade tinha caráter mais privado que a sociedade influenciada pela Lei Alemã. Desta forma, conservava os sócios, ou seja, caracterizava uma sociedade com características familiares.

No século XX as teorias da pessoa jurídica¹ difundiram a natureza institucional e a ideia de formação e função social da sociedade empresária, no qual surgiram, nesse contexto, vários fundamentos econômicos da limitação da responsabilidade. Esta limitação da responsabilidade dos membros da *societas* romana era fundada na condição de credores dos resultados eventuais da empresa. Em decorrência das características diversas da sociedade limitada os autores que estudaram o tipo societário entendiam que a mesma era inconfundível por apresentar um novo tipo societário.

A nomenclatura sociedade limitada, que passou a vigorar em 10 de janeiro de 2003, com o novo sistema adotado pelo Código Civil 2002, reduziu a nomenclatura de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedades limitadas. Com a entrada em vigência do *codex* mencionado, as sociedades empresárias limitadas seguem o regime disciplinar do mesmo, inclusive em matéria de constituição e dissolução (artigos 1052 a 1087). Para Gustavo Saad Diniz “(...) salvo disposição em contrário, aplicam-se aos empresários e sociedades empresárias as disposições de lei não revogadas por este Código, referentes a comerciantes, ou a sociedades comerciais bem como as atividades mercantis” (DINIZ, 2003, p. 50).

A sociedade limitada possui regime jurídico próprio, previsto nos artigos 1052 a 1087 do CC. Há, ainda, os regimes supletivos internos, elencados nos art. 997 a 1038 do CC e o regime supletivo externo, previsto na Lei 6404/76, tudo isso época em que as normas que tratam da sociedade limitada eram omissas.

A criação de uma sociedade empresária sob a forma limitada, através da conjugação de vontades dos sócios em negócio jurídico, traz diversas consequências, dentre elas, estão direitos e obrigações essenciais à adquirida condição de sócio, que permite a fruição do benefício econômico e da limitação da responsabilidade pelos débitos contraídos pela sociedade. Desta forma, devem os sócios administradores ou administradores não sócios aterem se aos limites do

¹ Surgiram desde o século XVIII, as primeiras teorias da pessoa jurídica, cujo objetivo era solucionar o problema da vacuidade subjetiva decorrente da anunciada alienação das entradas de capital (...) – (WARDE JUNIOR, 2007).

contrato social, sob pena de quebra da *affectio societatis* e até mesmo da continuidade da sociedade, sob as penas da dissolução por descumprimento das obrigações sociais.

A principal obrigação que o sócio contrai ao assinar o contrato social é a de investir na sociedade determinados recursos, geralmente referidos em moeda. Na linguagem própria do direito societário, cada sócio tem o dever de integralizar a quota do capital social que subscreveu.

A personalização da sociedade limitada implica a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometem, no contrato social. É esse o limite de sua responsabilidade. (COELHO, 2003, p. 4)

Itamar Gaino em “Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada” menciona que:

A sociedade limitada é, pois, pessoa jurídica de direito privado. Tem designação própria, “denominação social” (art. 1054, c/c o art. 997 do Código), com a indicação de tratar-se de responsabilidade limitada (Ltda). Essa indicação tem a finalidade de dar ciência a terceiros, que com a pessoa jurídica pretendam contratar, quanto à limitação de sua responsabilidade ao patrimônio social. Dispõe o art. 1158 que pode a sociedade limitada adotar firma ou denominação, integradas pela palavra final “limitada” ou sua abreviatura. E o parágrafo 3 do mesmo artigo dispõe que a omissão da palavra “limitada” determina a responsabilidade solidária e ilimitada dos administradores que assim empregarem a firma ou a denominação da sociedade. (GAINO, 2005, p.5).

Porém, sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um não podem ser imputadas ao outro. A regra da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais limita-se ao valor das quotas com que se comprometeram no contrato social (art. 1052, CC).

O respeito do limite da responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade limitada, no que se refere à reintegração do capital social. Para Martins (1960) quando a lei define o capital social como limite da responsabilidade do sócio, isso significaria que, estando a sociedade impossibilitada de honrar seus compromissos, os credores sociais poderiam cobrar dos sócios a importância equivalente ao capital social, ainda que já estivesse este totalmente e integralizado.

Esta é uma posição isolada na doutrina no qual esse dever, que existiu no direito italiano enquanto vigorou o *Codice di Commercio Del Regno D Italia* (1882 a 1942), expressava-se pela obrigação de os sócios aportarem novos recursos na sociedade sempre que o patrimônio social é significativamente reduzido. O dever de reintegração confere ao capital social a função de garantia dos credores, figura inexistente no Direito brasileiro.

A principal distinção das sociedades comerciais em sociedades de pessoas e de capital se dá pela formalidade, ou seja, a de pessoas cerca-se de menor formalismo; a de capital está sujeita ao rigor da Lei. A doutrina brasileira e a jurisprudência propendem a considerar a sociedade por quotas uma sociedade *intuitu personae*, apesar dos sócios na elaboração do contrato social poderem dar-lhe um cunho capitalístico. A dificuldade em se classificar as sociedades por quotas como sociedades de capital ou de pessoas está relacionada a liberalidade dada aos sócios, para a regulação de suas relações societárias internas; e, à responsabilidade limitada, que impõe a necessidade da tutela de terceiros, credores da sociedade.

Importante mencionar o advento da Lei 12.441/2011, da limitação da responsabilidade do empreendedor individual. Em “A Responsabilidade Limitada do Quotista Único: Uma análise crítica da Lei 12.441/2011, Gustavo Henrique de Almeida conclui:

A comunidade jurídica brasileira vivenciou anos a fio digladiando-se acerca da necessidade de limitação da responsabilidade para o empreendedor que não desejasse constituir uma sociedade para empreender. A este empreendedor sempre foi relegada a responsabilidade ilimitada se empreendesse sozinho e em nome próprio.

Diante da ausência de previsão legislativa para a limitação da responsabilidade para a limitação da responsabilidade, o empreendedor solitário, no mais das vezes constituía uma sociedade limitada com um sócio que figurava no contrato social apenas para cumprir a formalidade de no mínimo dois sócios. Isso para que o empreendedor, inicialmente solitário, pudesse se valer da limitação da responsabilidade.

(...) O objeto da Lei 12441/2011 não é a empresa, ou seja, não é empresa que é de responsabilidade limitada, mas sim as quotas do empresário, sujeito de direitos. (ALMEIDA, 2011, p. 64)

Assim, o empresário individual subscrevendo e integralizando o capital social tem sua responsabilidade limitada ao capital social da sociedade empresária, ficando desonerado das dívidas que excedem o capital social, contraídas no exercício de atividade empresária.

2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Paulo de Barros Carvalho enxerga a responsabilidade tributária como uma sanção administrativa. Nas palavras do professor: “Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentando a natureza de sanções administrativas”. (CARVALHO, 2007, p.353)

O CTN contém normas gerais de Direito Tributário, conforme a estipulação do artigo 146, III, b, da Constituição Federal. No capítulo V, do Livro II regula a responsabilidade tributária, dividido em quatro seções: I- disposição geral, II – responsabilidade dos sucessores, III – responsabilidade de terceiros, IV- responsabilidade por infrações. As normas jurídicas só obrigam os comportamentos das pessoas que elas (normas) determinam e nos casos nelas previstos, isto é, verificada uma hipótese nela prevista, torna-se obrigatória. Na Teoria do Sistema Normativo, a palavra norma pode apresentar várias definições, como:

Derivado no latim *norma*, oriundo do grego *gnorimos* (esquadria, esquadro), dentro de seu sentido literal, é tomada na linguagem jurídica como regra, modelo, paradigma, forma ou tudo que se estabelece em lei ou regulamento para servir de pauta ou padrão na maneira de agir. Norma jurídica (*praeceptum júris*), instituída em lei, vem citar a orientação a ser tomada em todos os atos jurídicos, impor os elementos de fundo ou de forma, que se tornam necessários, para que os atos se executem legitimamente. É o preceito de direito. (Silva, 2014)

A simples leitura dos artigos acima citados sobre a responsabilidade tributária pode levar a uma hermenêutica diversa, que gera dúvidas na solução, além de questões redacionais, considerações de Teoria Geral do Direito e de Teoria Geral do Processo, estas ampliam as dificuldades relacionadas à responsabilidade tributária. Além destas dúvidas, outro questionamento que ocorre em relação a responsabilidade tributária, é qual o veículo normativo adequado para dispor sobre o tema, se é lei ordinária ou lei complementar, de acordo com a interpretação do art. 146, III, b, da CR/88². Entende-se que a via adequada é a lei complementar, mesmo

² Art. 146, III, b, CF: Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

com a ressalva do art. 128³ do CTN.

O artigo 128 do CTN dispõe sobre regras gerais relativas ao limite temporal da responsabilidade tributária, que se aplicam a todas as hipóteses de sucessão contidas no CTN. De acordo com tal dispositivo, a responsabilidade tributária poderá abranger:

Os “créditos tributários definitivamente constituídos” na data em que ocorrer o negócio jurídico;

Os créditos tributários “em curso de constituição” na data em que ocorrer o negócio; e

Os créditos tributários constituídos em data posterior ao negócio jurídico, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (ROMANO, 2011, p. 78)

Outro conceito importante que deve ser analisado é a relação jurídica tributária. Segundo Paulo de Barros Carvalho, (2009, p. 152) “o conceito de relação jurídica como o vínculo abstrato que une o titular de um direito subjetivo àquele que deverá cumprir determinado dever jurídico correlato, enseja divisão que mereceu o cuidado especial dos civilistas”.

Ainda dispõe o autor:

As relações tributárias podem revestir, assim, duas espécies:

Relação jurídica principal – de natureza obrigacional prestação de dar;

Relações jurídicas secundárias – de caráter administrativo – deveres acessórios.

É preciso dizer que o adjetivo “tributário” se aplica apropriadamente à relação jurídica principal, que estaria realizando, na sua plenitude, o conceito de tributo. Entanto, uma vez que as relações que chamamos de “secundárias” são imprescindíveis para a satisfação da pretensão impositiva do Estado, e já que esses mesmos vínculos são motivos de preocupação também da ciência do Direito Tributário, não vemos inconveniente em chamá-los de tributários. (CARVALHO, 2009, p.156-157)

A respeito da personalidade jurídica, esta apresenta inúmeros significados e funções, que assumiu desde seu aparecimento conceitual, sendo tradicionalmente identificada como causa da limitação da responsabilidade dos sócios, apesar de o direito romano não ter reconhecido a personalidade jurídica nem a autonomia patrimonial para as sociedades privadas.

³ Art. 128, CTN: Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

No Direito brasileiro anterior, o Código Comercial não lhes reconhecia personalidade jurídica, vigorando a exigência da correlação entre objeto social e forma societária. Com o advento do Código Civil de 1916 é que se reconheceu a personalidade jurídica para todas as sociedades. O Código Civil de 2002 manteve as sociedades personalizadas. Já a sociedade simples que teve origem no modelo italiano e suíço não é dotada de personalidade jurídica.

Segundo Walfrido Jorge Warde Júnior

as primeiras teorias da pessoa jurídica, ainda no século XIX, procuram solução técnica para a renúncia aos direitos reais sobre as entradas de capital, e, de certo modo confirmaram que essa é, em parte, a causa mais recorrente da limitação da responsabilidade. (WARDE JUNIOR, 2007, p. 53)

A personalidade jurídica e a limitação da responsabilidade dos sócios permitem proteger o empreendedor de riscos não aceitáveis no empreendimento societário, prefixando sua participação nos prejuízos da sociedade.

A sociedade, animada, provida de economia especial, de patrimônio autônomo, destinado ao escopo comercial e vinculado à garantia dos seus credores, é distinta das pessoas dos sócios, tem vida independente; realiza função econômica diversa da dos sócios; é o verdadeiro titular dos direitos e obrigações provenientes do exercício da sua atividade. (CARVALHO DE MENDONÇA, 2001, p.100)

Com a criação de uma pessoa jurídica surgiu a necessidade de limitar a responsabilidade dos sócios, pessoas distintas da sociedade, para o fim de incentivar os empreendimentos e desenvolver a atividade econômica. Inicialmente, é importante diferenciar a responsabilidade das sociedades comerciais da responsabilidade dos sócios.

Enquanto vigorou o Decreto 3708/19, a gerência da sociedade limitada era restrita apenas ao sócio. É certo, porém, que as grandes sociedades limitadas, em razão da complexidade de sua administração, já utilizavam expedientes para contornar a restrição imposta pelo Decreto. Para Fábio Ulhoa Coelho “era comum atribuir-se reduzida participação societária ao profissional escolhido como administrador, mediante cessão de quotas, com cláusula de retrocessão. Tendo que abandonar o cargo, o administrador perdia a qualidade de sócio” (COELHO, 2003, p. 423).

A responsabilização dos sócios pelas obrigações contraídas em nome da

sociedade só pode decorrer do tipo societário pelo qual voluntariamente optaram os sócios, pois a formação de uma sociedade empresária ocorre pela conjugação de vontades dos mesmos em relação ao negócio jurídico de instituição e constituição da sociedade.

A sociedade por quotas de responsabilidade limitada é hoje mais do que uma simples co-irmã da sociedade anônima no nicho das pessoas jurídicas com limitação de responsabilidade dos sócios, também uma forma de empresa de capital, onde a preponderância está lavrada no aporte econômico (sob o manto de dinheiro, bens e serviços) do sócio, muito mais do que pessoalidade deste. (ROCHA, 2001, p. 53)

Nas sociedades limitadas é necessário que o administrador tenha poderes expressos para o uso da firma ou denominação social, consoante prescreve o art. 1064, CC⁴.

Em decorrência da personalização das sociedades comerciais e da separação patrimonial, não pode se confundir a responsabilidade dos sócios com a da sociedade. A responsabilidade do sócio é limitada ao capital social integralizado, ressalvados os casos em que se admite a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (art. 28 do CDC; art. 4º da Lei nº 9.605/98; art. 18 da Lei nº 8.884/94). Também se ressalva o caso da responsabilização ilimitada do sócio remisso nas sociedades limitadas, tendo em conta a inexistência de integralização das cotas sociais subscritas. Já a responsabilidade da sociedade é sempre ilimitada, ou seja, a sociedade sempre responderá pela totalidade de suas obrigações, qualquer que seja a forma societária de que se revistam.

A responsabilidade que decorre da condição de sócio é definida pelas regras de direito comercial, constituindo-se em garantia tanto para os sócios, que normalmente escolhem o tipo societário de acordo com a responsabilidade que passarão a assumir, como para terceiros, que praticam atos jurídicos com as sociedades, louvando –se no tipo societário a respectiva responsabilidade atribuída aos sócios.

Como já destacamos, tal responsabilidade é sempre subsidiária, sendo definidos tipos societários em que existem apenas sócios com responsabilidade ilimitada, tipos societários em que existem sócios com responsabilidade limitada e ilimitada e tipos societários em que apenas existem sócios com responsabilidade limitada.

Já a responsabilidade decorrente da gestão da sociedade é definida como ampliação da responsabilidade ordinariamente atribuída ao sócio. A sua

⁴ Art. 1064, NCC: O uso da firma ou denominação social é privativo dos administradores que tenham os necessários poderes.

definição se dá não em face da qualidade de sócio, mas em decorrência da condição de gestor da sociedade. (MATIAS, 2011, p. 72)

No que tange a esta responsabilidade, as obrigações sociais e dívidas da sociedade, estas se apresentam em duas modalidades: ordinária, decorrente do regime da sociedade, que determina as situações em que os sócios respondem com seus bens pessoais pelas dívidas da sociedade, cujo patrimônio não seja suficiente para saldá-las; extraordinária, decorrente de fraude ou abuso de direito na constituição, gerenciamento ou desfazimento da sociedade, conforme disposto em lei.

Quanto à responsabilidade extraordinária dos sócios de sociedade limitada, o art. 16 do Decreto 3708, de 10 de janeiro de 1919, continha a previsão no sentido da responsabilidade dos sócios gerentes perante a empresa ou terceiros, solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

Hoje, o art. 1080 do novo Código Civil impõe a responsabilização ilimitada dos sócios pelas deliberações que tomarem, contraídas ao contrato social ou à lei, independentemente de serem controladores ou minoritários. (WALD, 2005, p. 51)

Os artigos 592, II, e 596 do CPC⁵ confirmam que o patrimônio do sócio só responderá pelas dívidas sociais se houver expressa determinação legal em ambas as modalidades acima descritas.

Para se falar em responsabilidade tributária pessoal do sócio, só incidirá sobre aquele que detém o controle da empresa quando atuar fora dos limites legais. No ordenamento Argentino, João Luís Nogueira Matias expõe em relação à sociedade por quotas de responsabilidade limitada: “Possui o capital dividido em quotas, sendo a responsabilidade dos sócios limitada ao valor necessário para a integralização das quotas subscritas. Os sócios são solidariamente responsáveis pelos aludidos valores.” (MATIAS, 2001, p. 105). E, em relação ao ordenamento do Uruguai “(...) o número de sócios não poderá exceder a 50 e o capital social não poderá ser superior a dezoito milhões de novos pesos nem inferior quatrocentos mil novos pesos, integrando-se por quotas não inferiores a quatro mil novos pesos”. (MATIAS, 2001, p. 114). Por último, em relação ao ordenamento do Paraguai: “Tem

⁵ Art. 592, CPC. Ficam sujeitos à execução os bens: (...) II- do sócio nos termos da lei; (...) Art. 596, CPC. 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 executados os bens da sociedade.

sua regulamentação prevista nos artigos 1160 a 1178 do Código Civil. Os sócios, em número máximo de 25 somente respondem pelo valor de suas quotas, garantido a terceiros a sua integralização de forma ilimitada e solidária.” (MATIAS, 2001, p. 123).

Para Aliomar Baleeiro (1999), as sociedades de pessoas previstas no art. 134 do CTN são as em nome coletivo, e são outras as sociedades, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas, ou nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada. O jurista ainda difere os artigos 134 e 135 do CTN, pois para ele o art. 135 apresenta um caso não só de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no artigo são responsáveis e não contribuintes.

A responsabilidade de terceiros no Código Tributário Nacional tem como pressuposto o inadimplemento por parte do contribuinte do dever legalmente estabelecido, respondendo as pessoas elencadas no art. 134 pelos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis.

Como se vê, a responsabilidade dos terceiros, arrolados no art. 134, depende da ocorrência de fato ilícito, posto em norma secundária: ter havido, em ação ou omissão, descumprimento do dever, legalmente previsto ou contratualmente nascido, de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu pagamento. Basta a culpa, ainda que levíssima, para que se configure a responsabilidade do responsável com as seguintes características:

Será subsidiária em relação à responsabilidade do contribuinte, ou seja, apenas concretizável na hipótese de inexistência de bens no patrimônio do contribuinte ou de sua insuficiência;

Será solidária em relação aos responsáveis entre si, existindo mais de um deles, no polo passivo da obrigação, como entre os sócios nas sociedades de pessoas;

Estende-se, em matéria de penalidades, apenas às multas moratórias, exceção oriunda do fato de que o atraso no pagamento decorre de ato imputável ao próprio responsável, obrigado ao cumprimento tempestivo dos deveres de administração ou fiscalização.

O art. 134 não traz, portanto, nenhuma modificação das leis comerciais, porque elege como responsáveis tributários apenas os sócios nas sociedades de pessoas, que à luz dos institutos de Direito Privado, já estão solidária e pessoalmente obrigados pelos débitos sociais perante os credores, a saber, os sócios na sociedade em nome coletivo, ou o sócio de capital, na sociedade de capital e indústria, etc. Já o art. 135 transfere o débito nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134. A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o polo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

contrato social ou estatuto. O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, que pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto. A aplicação do art. 135 supõe assim:

A prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;

Ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz da qual se origina o tributo;

A autuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito), quanto da norma secundária (constante do art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito).

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte; mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dão origem à obrigação. Por isso, o dispositivo menciona obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. (DERZI, 1997, p. 88/91)

Com relação às sociedades limitadas, deve-se observar a elaboração do contrato social para evitar a incidência do disposto no art. 134, VII, CTN. Desta forma, é na elaboração do contrato que se distingue a sociedade de pessoas da sociedade de capital, pois nesta não se aplica o disposto neste artigo.

O contrato é antes de tudo um fenômeno econômico. Não é uma criação do direito. Este apenas, conhecendo o fato inevitável na vida da sociedade, procura, ora mais, ora menos, impor certos condicionamentos e limites à atividade negocial. Seria contra a natureza qualquer norma que impedisse o contrato e que o afastasse do campo das operações de mercado, onde a iniciativa pessoal e a liberdade individual são acima de tudo, a razão de ser do fenômeno denominado contrato. As primeiras manifestações da ordem jurídica moderna, em torno do contrato, foram apenas de consagrar a liberdade negocial. (THEODORO JÚNIOR, 2004, p. 97-98)

Corrêa-Lima (1989), dois são os princípios capitais que orientam a vida das sociedades: (a) as pessoas jurídicas têm existência própria e distinta da dos seus membros e (b) o patrimônio da sociedade e de seus membros não se confundem. Salaria que “do somatório desses dois princípios surge o efeito benéfico de encorajar o aparecimento e estimular o desenvolvimento da empresa privada nacional”. (CORRÊA-LIMA, 1989, p. 40)

Via de regra o patrimônio da pessoa jurídica deve responder por suas obrigações. Existem casos em que a lei excepciona isso, autorizando que, por ato de vontade dos próprios terceiros ou, então, por imposição legal, eles respondam com seu patrimônio legal, ou seja, respondem com seu patrimônio por obrigação que seria exclusivamente da sociedade.

É importante salientar, que nosso Direito Tributário apresenta três tipos de responsabilidade em relação o sujeito passivo indireto, como a solidária, subsidiária e sucessiva.

A Constituição da República estabelece que o Estado somente exercerá diretamente atividade econômica quando tal for necessário para resguardar a segurança nacional ou houver em questão relevante interesse coletivo (art. 173). Fora dessas hipóteses, compete à iniciativa privada o exercício das atividades econômicas, limitando o Estado a incentivar e fiscalizar essa última.

Não há dúvidas quanto à necessidade de a Fazenda Pública se incumbir do ônus da prova acerca da prática de atos irregulares como requisito essencial à responsabilização pessoal do sócio, inclusive na liquidação de sociedade de pessoas, na liquidação de sociedade de pessoas, exegese que se extrai do art. 134, VII, c/c art. 135, I, ambos do CTN, sob pena de vulnerar os princípios constitucionais franqueados ao contribuinte, como o contraditório e a ampla defesa. Matias (2001) expõe o seu ponto sobre a matéria:

Não se pode interpretar o direito tributário à luz do direito mercantil, aplicando normas de direito comercial não existentes no direito tributário, como não se pode aplicar princípios de direito tributário ao direito comercial, que deve ser interpretado à luz de seus próprios dispositivos, e não dos daquele ramo do direito. O que fica claro das duas dicções é que a responsabilidade tributária é regida pelo artigo 135 do CTN e não pelo artigo 158 da lei das sociedades por ações, valendo aquele para o campo específico do direito tributário e este para o direito mercantil.

Quem é conselheiro de administração e não pratica atos lesivos ao interesse do erário, não pode ser responsabilizado com base no artigo 135 do CTN, por não ser gerente, diretor ou procurador e por não ter praticado atos de gestão. (MATIAS, 2001, p. 74)

Pela teoria da obrigação tributária, a responsabilidade pelos débitos tributários decorre da realização do fato gerador do tributo, sendo este reconhecido pelo sistema tributário nacional como o seu sujeito passivo, razão pela qual o seu patrimônio, subscrito e integralizado nas sociedades com responsabilidade limitada, deverá responder pela integralidade da dívida fiscal. Para Renato Lopes Becho:

Como o Estado executa o responsável tributário, ele deve ter um título hábil, já que na verdade se executa o título, não a pessoa do responsável. Disso decorre que a responsabilidade precisa ser averiguada antes da execução fiscal, para que seja transformada em linguagem válida, ou por outro giro verbal, para que seja incluída no título executivo. Como se sabe, em um processo de execução não há fase probatória e, para seu início, é necessário que o credor demonstre possuir um título executivo em condições de dar ao Estado jurisdição segurança para violar o patrimônio do devedor, sem seu consentimento ou até contra a sua vontade, e satisfazer o direito do credor. (BECHO, 2000, p.163)

Os sócios que exerçam a gerência da sociedade quando praticarem atos com excesso de mandato ou em violação à lei ou ao contrato social terão responsabilidade ilimitada e solidária.

Assim, as cláusulas limitativas de responsabilidade, não obstante serem em princípio válidas, estão sujeitas à avaliação do Judiciário, cujo processo de convencimento acarreta incertezas para o empresário que confia na limitação de seus riscos.

2.1 Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade tributária de terceiros encontra no CTN um tratamento específico. É classificada como responsabilidade indireta por transferência. Alguns autores entendem que a responsabilidade tributária é uma representação; outros que é uma mera substituição. A responsabilidade específica que será analisada é a hipótese do art. 135, III, CTN e do art. 134, VII, CTN. O Código Tributário Nacional dividiu o sujeito passivo entre contribuinte e responsável, conforme o artigo 121⁶. Para alguns autores, responsabilidade tributária e substituição tributária se confundem.

Renato Becho confirma esta aproximação:

Há responsabilidade tributária sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no polo passivo da obrigação consequente (na

⁶ Art. 121, CTN : Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se :

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte stricto sensu – art. 121, parágrafo único, CTN, o sujeito passivo natural ou direto, como usualmente designado), se não um terceiro, expressamente referido na lei.

Ou ainda:

Visível, portanto, que nas hipóteses de responsabilidade tributária, tem-se fenômeno de pagamento (juridicamente considerado) de tributo alheio, por terceiro (não contribuinte). Nesse sentido, o instituto atina, a mutações no polo passivo de relações jurídico tributárias, elegendo, como obrigado tributário, pessoa que, por definição, é diversa daquela visada constitucionalmente. (BECHO, 2011, p. 107)

Diz-se contribuinte aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e responsável, aquele que sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa por lei. Desta forma, os sujeitos da relação jurídica são entes jurídicos dotados de personalidade jurídica, que estabelecem entre si um vínculo reconhecido pelo ordenamento como vicissitude ou efeito jurídico.

Os terceiros do art. 134 do CTN representam incapazes (filhos, tutelados, curatelados), ou são mandatários (administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários), ou são órgãos de representação, ou delegatários de funções públicas (sócios de sociedades de pessoas, tabeliães, escrivães, seventuários). Consequentemente, devem estar à frente dos negócios de deveres dos seus, deles, dependentes e representados. Por outro lado, podem ser infieis, negligentes, imperitos e insinceros em desproveito dos que deles dependem. Deveriam ser mais responsabilizados. A redação do CTN é leniente. Deveriam, de verdade, responder pelos seus atos, salvo justificação fundamentada de inadimplemento das pessoas que representam. Estamos a falar *de lege ferenda* obviamente. Com isto se reforçariam sobremaneira os munus desses terceiros, que ficariam mais atentos e temerosos das consequências de seus atos de gestão. (COELHO, 2009, p. 664)

Em relação a uma sociedade de pessoas, o que importa é a idoneidade dos sócios, e não o capital social. Eles ficam responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pela sociedade de pessoas em liquidação, os sócios respondem nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

A responsabilidade atribuída pelo artigo 134 do CTN somente se refere aos tributos e às penalidades de caráter moratório, ou seja, em caso de não pagamento do tributo, pagamento a menor ou a destempo, a teor do contido em seu parágrafo único. Desta forma, as multas decorrentes de obrigações acessórias são intransmissíveis.

(...) Mas justificada é a posição dos tribunais pátrios em não aplicar a norma do artigo 134, inciso VII, às sociedades limitadas. Embora possam ser sociedades de pessoas, a limitação de responsabilidade existente neste tipo societário é incompatível com a finalidade da aludida norma de transferência de responsabilidade, que flagrantemente pretendeu atingir as Sociedades em que pelo menos um dos sócios possui responsabilidade ilimitada, como decorrência do binômio administração-responsabilidade. (MATIAS, 2001, p. 143)

Antônio Carlos Diniz Murta (2000), em sua tese, explana sobre a responsabilidade de terceiros prevista no art. 134, CTN:

A regra instituída pelo artigo supra transcrito não é solidariedade *ab initio*, como nos informa a interpretação de seu caput: Os pais, os tutores. Os curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, os síndicos e comissários, os tabeliães, e demais serventuários, os sócios nas sociedades de pessoas, quando liquidadas, respondem, em princípio, subsidiariamente pelos tributos devidos pelos filhos, pelos tutelados, pelos curatelados, pelos titulares de bens, pelos espólios, pelas massas falidas, pelas concordatárias, pelos pacientes dos cartórios e pelas sociedades de pessoas, mas somente na hipótese de os contribuintes naturais, ou seja, os representados, não serem capazes de responder pelos débitos tributários. O CTN diz que: “*somente na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal*” e que, os representantes se tornaram “*solidariamente*” obrigados, conjuntamente com os seus “*representados*”, pelos débitos fiscais destes, assim mesmo, apenas relativamente, aos atos em que intervierem ou às omissões (culposas), de que foram efetivamente responsáveis.

Os terceiros do art. 134 do CTN, representam os incapazes (filhos, tutelados, curatelados), ou são mandatários (administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários), ou são órgãos de representação, ou delegatários de funções públicas (sócios de sociedades de pessoas, tabeliães, escrivães, serventuários). Conseqüentemente, devem estar à frente dos negócios e deveres dos seus, deles dependentes e representados. Por outro lado, podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros, em desproveito dos que deles dependem. Deveriam ser mais responsabilizados. (MURTA, 2000, 111-112)

Observa-se que, apesar de expressa a responsabilidade solidária, a responsabilidade prevista no art. 134, CTN é de caráter subsidiário. Isso porque, somente será chamado o terceiro a responder pelos débitos do contribuinte se contra este for impossível a exigência do pagamento, tratando-se, portanto, de uma impropriedade legislativa, não se tratando da solidariedade propriamente dita, disposta no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade imposta pelo art. 134, do Código Tributário Nacional, tem como fundamento o dever de selar daquelas pessoas ali elencadas para com o patrimônio de outrem, isso em razão do vínculo existente na gestão do patrimônio do

contribuinte, impondo a lei responsabilidade a esses gestores pelos tributos derivados dos atos praticados sob a sua gerência ou supervisão.

Contudo, conforme se extrai da lição de Hugo de Brito Machado, a responsabilidade imposta pelo art. 134, do Código Tributário Nacional, depende de duas condições:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. (MACHADO, 2007, p. 154)

Como se verifica da lição do doutrinador, que se destaca por mais uma vez o seu caráter subsidiário, a responsabilidade ali imposta somente é configurada se verificada a impossibilidade do contribuinte de arcar com o pagamento do tributo, e sendo assim, implica o terceiro na relação tributária, respondendo pelo inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte, desde que tenha participação no fato gerador ou exista omissão em relação à este.

Diante disso, a responsabilidade prevista no art. 134, do Código Tributário Nacional, não é absoluta, sendo de caráter subsidiário, na hipótese do contribuinte não cumpra com o seu dever legal. Por outro lado, as mesmas pessoas elencadas no art. 134, do Código Tributário Nacional, se agirem com excesso de poderes ou infração legal, contrato social ou estatutos, assumem responsabilidade pelos débitos fiscais decorrentes de seus atos, passando a responder de forma solidária, e não mais subsidiária, na ocasião de impossibilidade de exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação principal. Tem-se então, a responsabilidade de terceiros que agem de forma dolosa e, por isso, substituem o contribuinte na relação tributária.

Renato Becho (2011) conclui que o art. 134 do CTN possui dois pressupostos de aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a autuação culposa do responsável para que isso ocorra, desse entendimento extrai:

É possível sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário;

A responsabilidade tributária de terceiros, notadamente a do artigo do CTN, é um tema propriamente de execução fiscal. Como o primeiro pressuposto para sua incidência é a impossibilidade econômica, esta será verificada justamente no processo referido. A responsabilidade tributária poderá ser discutida como um incidente processual, tanto em exceção de pré-executividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que o responsável possua;

Corolário da conclusão anterior, não há condições para a indigitada responsabilidade tributária ser averiguada em procedimento prévio à execução fiscal;

Considerando os riscos inerentes do insucesso empresarial, o legislador não incluiu os administradores de empresa (diretores, gerentes, empregados, representantes, etc.) no artigo 134 do CTN. A sistemática aduzida não se lhes é aplicável. (BECHO, 2011, p. 127)

Assim, em caso de dolo, a responsabilidade dos terceiros elencados no art. 134, do Código Tributário Nacional será regida pelo art. 135, que dispõe:

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

Trata-se de uma responsabilidade tributária substitutiva, desta forma, alguns autores vislumbram a hipótese de exclusão da responsabilidade tributária do contribuinte, centrando-a no responsável. A responsabilidade é pessoal, plena e exclusiva dos terceiros. Esta ocorrerá quando procederem com malícia contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato, ou de fato, eivado de excesso de poderes, ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

Aliomar Balleiro, ao comentar o art. 135, CTN, observa que: “o caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte.” (BALLEIRO, 1974, p. 435)

Ensina Geraldo Ataliba:

A substituição decorre de disposição da própria lei. A lei substitui expressamente o sujeito passivo direto pelo indireto. Assim, a obrigação tributária já nasce vinculando o sujeito passivo indireto. Desde que surge, já obriga pessoa diferente daquela diretamente relacionada com o fato gerador. (ATALIBA, 1969, p. 259)

Não se constituindo em terceiro, mas no responsável pelo tributo, por força da substituição, desnecessária a menção do nome do sócio gerente na certidão da dívida ativa da Fazenda Pública.

Os autores Roberta Niac Prado, Daniel Monteiro Peixoto e Eurico Marcos de Santi, embasados nos ensinamentos de Mizabel Derzi, afirmam:

O art. 135 transfere débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que os substitui (...). A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o polo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, que pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto. (PRADO, PEIXOTO, DE SANTI, 2009, p. 459)

A regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros e estende aos mandatários, prepostos ou empregados; e aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito e Privado, como responsáveis.

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA – SÓCIO GERENTE – TRANSFERÊNCIA DE COTA SEM DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE – CTN, ARTIGOS 135 E 134.

Não é responsável tributário pelas dívidas da sociedade o sócio gerente que transferiu irregularmente suas cotas a terceiros, continuando, com estes, a empresa.

A responsabilidade tributária solidária prevista nos artigos 134 e 135, II, alcança o sócio gerente que liquidou irregularmente a sociedade limitada. O sócio gerente responde por ser gerente, não por ser sócio. Ele responde não pela circunstância da sociedade estar em débito, mas por haver dissolvido irregularmente a pessoa jurídica. (STJ, RESP 8515/98-PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 10/6/96, p. 20.289)

Antônio Carlos Diniz Murta conclui:

Resumidamente, para que os terceiro, elencado propriamente dito, responda pelos tributos devidos duas regras foram impostas pelo Código Tributário Nacional:

A responsabilidade do terceiro é solidária com a do sujeito passivo originário, nas condições fixadas no art. 134. Havendo solidariedade,

diversos devedores respondem simultaneamente pelo mesmo crédito tributário.

Este terceiro responde pelo crédito tributário, excluída toda e qualquer penalidade, que não seja de caráter moratório (CTN, art. 134, parágrafo único)

(...)

Já em relação aos terceiros enumerados no art. 135, podemos concluir, *verbis*: em primeiro lugar, essa responsabilidade do terceiro é de caráter pessoal, dispõe o Código, “*o terceiro, que representa o sujeito passivo originário, ou lhe serve de instrumento jurídico, responde pela dívida tributária, inexistindo, portanto, a solidariedade prevista no art. 134 do Código Tributário Nacional.*” Conforme ensina Ives Gandra da Silva Martins, havendo apenas responsabilidade pessoal e inexistindo a solidariedade, a responsabilidade das pessoas mencionadas, quando agindo em nome de pessoas jurídicas, exclui a responsabilidade destas. Assim, passam a responder pelo crédito tributário as pessoas, que agiram com excesso de poderes ou com infração legal, contratual ou estatutária, excluindo da consequência desses atos o sujeito passivo originário (em nome do qual se praticaram os respectivos atos. (MURTA, 2000, p. 116-117)

O CTN não faz qualquer diferenciação entre culpa e dolo. Para fins de responsabilização, José Otávio de Vianna Vaz elucida a matéria:

(...) no tocante à responsabilidade mencionada no art. 134, nada dispõe o CTN sobre o fato de ser ela culposa ou dolosa, nem mesmo lícita ou ilícita, bastando que haja intervenção ou omissão imputável ao agente, que pode, como já afirmado, ser tanto culposa como dolosa.

Da mesma forma, o disposto no art. 135 não leva em consideração, para a imputação de responsabilidade, o elemento subjetivo do tipo, vale dizer, o dolo ou culpa. Assim, os ilícitos apresentados podem ser cometidos culposa ou dolosamente, mas sempre em caráter ilícito (...). (VAZ, 2003, p. 130-131)

Dessa feita, a responsabilidade dos sócios administradores, regulada pelo art. 135, III, do CTN, é solidária, sem a exclusão do contribuinte, não comportando prévio esgotamento de bens da pessoa jurídica e nem o benefício de ordem, pessoal e subjetiva, resultante da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, culposa ou dolosamente.

Não é qualquer sócio que pode ser responsabilizado. É necessário que o sócio represente ativamente a pessoa jurídica. Apenas o sócio com poder de gestão poderá ser responsável (apenas o sócio que administre a sociedade). O tributo é devido em razão de determinados atos praticados pelo sócio com poder de gestão.

Como por exemplo, imagine-se um sócio com poder de gestão que tenha desviado recursos para sua conta pessoal, e em razão desse desvio, tributos

deixaram de ser recolhidos, ou foram recolhidos a menor, o que pode ter ocorrido em relação ao imposto de renda. Nessa hipótese, o sócio é responsável pessoal pelos débitos e o pagamento dos tributos será feito com seus próprios bens. O patrimônio da pessoa jurídica fica preservado.

Assevera Hugo de Brito Machado:

Note-se que as pessoas mencionadas no art. 134, se agirem com excesso de mandato, infração à lei, contrato social ou estatutos, assumem pela responsabilidade pelos créditos tributários respectivos. Deixam de responder apenas na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, e passam à posição de responsáveis solidários. Nos termos do art. 135, inciso III, não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes, etc. Esclarecer tal situação é questão ainda a carecer de esclarecimentos. Não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção.

O não cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção. Quanto ao caput do art. 135, a exclusão da responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direito da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto aliás, é o que se depreende do dispositivo no art. 128, CTN, segundo o qual a lei pode atribuir de modo expresse 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. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte. (MACHADO, 2005, p. 114)

Atente-se que esses atos são dolosos, fraudulentos. A discussão sobre esse tema foi apenas o início de várias discussões no Superior Tribunal de Justiça a respeito da responsabilidade dos sócios. A responsabilização das hipóteses do art. 134 e 135 do CTN acima mencionadas são justamente o embasamento legal próprio e pertinente para a cobrança?

Desse modo, é certo asseverar que a análise sistemática da norma de direito empresarial em conjunto com a norma tributária demonstra a exigência inequívoca da comprovação do ato irregular praticado para permitir a responsabilização pessoal

do sócio.

2.2 Responsabilidade por Infrações

A infração fiscal é caracterizada pelo descumprimento dos deveres de dar, fazer ou não fazer alguma coisa prevista em lei. Pode acarretar somente pena pecuniária, afastando-se as penas privativas de liberdade, de confisco ou de perdimento de bens. A Fazenda Pública alega que o não pagamento de tributo representava infração à lei, e, assim a consequência seria a responsabilidade pessoal dos sócios. Como na hipótese do dever de pagar o imposto de renda está na lei, e se não há o pagamento, há ofensa à lei e se há ofensa à lei, decorrerá, conseqüente, responsabilidade pessoal dos sócios. Sucede que esse não pagamento de tributo estava desvinculado da existência de fraude ou desvios. O não pagamento deu-se em razão da falta de dinheiro.

A Fazenda Pública alega que a infração à lei independe da constatação de fraude, ou seja, para que o sócio fosse responsável, bastava o simples inadimplemento. A posição do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que é necessário a configuração da fraude para a responsabilidade dos sócios. O não recolhimento deve decorrer da existência de fraude e o não pagamento deve decorrer da fraude. Isso foi afirmado pelo STJ em vários julgados, consolidado com a Súmula 430⁷. Assim sendo, não basta o simples não recolhimento de tributo.

Pela teoria da obrigação tributária, a responsabilidade pelos débitos tributários decorre da realização do fato gerador do tributo, sendo este reconhecido pelo sistema tributário como o seu sujeito passivo, com a responsabilidade limitada, deverá responder pela integralidade da dívida fiscal.

Não há dúvidas quanto à necessidade de a Fazenda Pública se incumbir do ônus da prova acerca da prática de atos irregulares (fraudulentos) como requisito essencial à responsabilização pessoal do sócio, inclusive na liquidação de sociedade de pessoas. Na prática o Fisco volta-se contra o entendimento jurisprudencial, de considerar o simples não recolhimento do tributo como infração à Lei, para fins de responsabilização, afrontando o entendimento já sumulado pelo

⁷ Súmula 430, STJ -“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente”

Superior Tribunal de Justiça.

Na execução fiscal que objetiva a cobrança de débito de natureza administrativa, não pode o pedido de redirecionamento do feito se basear nas disposições do art. 135 do CTN, uma vez que este diploma legal apenas se aplica às execuções de débitos tributários.

Há muito tempo, inclusive no antigo Tribunal Federal Regional, a jurisprudência nacional se consolidou no sentido de que constitui infração da lei, com a consequente responsabilidade tributária do sócio, a dissolução irregular da empresa sem o pagamento das dívidas fiscais. As dívidas fiscais não pagas são inscritas na dívida ativa. A dívida inscrita dá ensejo a uma execução fiscal.

Na verdade, os Tribunais Superiores devem ponderar os valores disseminados ao longo da ordem pública, inclusive pelos demais ramos do Direito afetos à tributação, até mesmo pela equidistância da função jurisdicional admitindo a intertextualidade na construção da norma jurídica, que necessariamente deverá ter como referencial os princípios constitucionais do Estado Moderno.

3. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA

Atualmente, percebe-se a importância dos conceitos jurídicos para que se possa compreender e solucionar adequadamente as questões que surgem inevitavelmente nas relações jurídicas tributárias conflituosas. O problema ocorre quando os conflitos dessas relações tributárias são resolvidos pelo Poder Judiciário de forma favorável aos interesses da Fazenda Pública. Não se pode dizer que o contribuinte seja apenas vítima destes conflitos, pois ele em algumas situações também os provoca ao utilizar meios ilícitos para reduzir o ônus tributário.

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça firmou sua orientação sobre os termos através dos quais se admite a assunção do polo passivo da execução fiscal pelo sócio, por débitos contraídos pela pessoa jurídica com embasamento no julgamento do REsp 1.073.094/PR e do REsp. 1.116.424 e na Súmula 392⁸. Inúmeras são as minúcias que envolvem a responsabilidade fiscal dos sócios pelos débitos contraídos pela pessoa jurídica, em especial no caso da dissolução irregular.

Preliminarmente, é necessário analisar o conceito de sujeito passivo, de relação jurídica e dissolução irregular. Sujeito passivo da obrigação tributária “é a pessoa que fica na contingência de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo” (ATALIBA, 1969, p 50). Completa ainda o autor, que o “legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponible.” (ATALIBA, 1969, p 50)

A relação jurídica tributária dá-se em razão da ocorrência do fato gerador. Esta é formada por um direito e um dever. Há um direito do sujeito ativo na exigência do tributo e um dever do sujeito passivo no pagamento do referido tributo.

Nas considerações de Caio Augusto Takano:

Como se pode notar, se o legislador constituinte empenhou-se em, descrever minuciosamente as materialidades de cada tributo, explicitando os sujeitos passivos possíveis, as hipóteses em que outrem puder ocupar o polo passivo da obrigação tributária, ainda que em virtude de lei, possuem caráter excepcional. (TAKANO, 2012, p. 54)

⁸ Súmula 392- STJ A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Tal assertiva será importante para a análise que será empreendida, bastando, no momento, apenas consigná-la.

A matéria sobre sujeição passiva encontra-se regulada pelo Código Tributário Nacional. Notadamente, a responsabilidade tributária pessoal dos sócios gerentes e dos administradores das sociedades empresárias está disciplinada em seu art. 135, CTN.

Ainda Caio Augusto Takano :

(..) reconhece neste dispositivo a existência de um ato/fato jurídico complexo, composto por: (i) realização de um ato com excesso de poderes ou ato ilícito; (ii) ocorrência de um fato jurídico tributário (ao qual a obrigação tributária inadimplida, decorrente daquele ato, se refira); (iii) nexos causal entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito (fato jurídico). Isto é, torna-se fundamental a prática de um ato realizado com excesso de poderes (além dos conferidos por lei, contrato ou estatuto para aquela função) ou contrário à legislação, e que dele resulte a realização de uma conduta prevista em alguma hipótese de incidência tributária positivada, que terá por consequência o nascimento de uma relação jurídica tributária. (TAKANO, 2012, p. 55)

Da citação acima descrita, conclui-se que é preciso que o débito tributário resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos. Não podem os sócios ou administradores com poderes de gerência pessoalmente serem penalizados por atos que não cometeram ou que não tiveram nenhuma parcela de culpa em relação à ocorrência do fato jurídico tributário.

A dissolução irregular ocorre quando os sócios podem ser responsabilizados pela desídia de não promoverem, na forma da lei, a comunicação do encerramento das atividades ou por não promoverem, a dissolução regular da sociedade, e assim sofrerão pessoalmente, com eventuais débitos que a sociedade tenha, ou seja, sócio administrador deve dar ciência aos órgãos competentes para não cometer um ilícito.

Em relação ao requisito da impontualidade injustificada prevista no § 3º, LF, esse é um critério formal que enseja a falência. A impontualidade ocorre quando o empresário, sem relevante razão de direito, não paga, no vencimento, obrigação líquida materializada em título ou título executivo protestados, cuja soma ultrapasse o equivalente a quarenta salários mínimos, na data do pedido de falência.

A lei elenca como impontualidade justificada: a falsidade do título, prescrição, a nulidade de obrigação, o pagamento da dívida ou qualquer motivo que suspenda ou extinga a obrigação ou não legitime a cobrança do título.

O sócio da sociedade por cotas de responsabilidade limitada responderá

pessoalmente pelas obrigações sociais e poderá ser responsabilizado no processo falimentar em duas hipóteses: quando participar de deliberação social contrária à lei ou contrato social (art. 1080, CC) e, juntamente com os demais sócios, pela integralização do capital social anteriormente subscrito (art. 1052, CC). O administrador das limitadas, a seu turno, responderá pessoalmente pelas obrigações sociais quando descumprir os deveres inerentes a seu cargo (art. 1011, CC).

SOCIEDADE CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO REGULAR POR FORÇA DE INSOLVÊNCIA CIVIL. A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distribuídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores; não se cogita, todavia, dessa responsabilidade, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito de insolvência civil processada nos termos da lei. Recurso especial não conhecido. (REsp nº 45366/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 28/06/99)

Merece destaque a Portaria nº 713, editada em 2011, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, na qual mudou o entendimento sobre quais as condições que possibilitam a aplicação da responsabilidade pessoal de terceiros, ou seja, as consequências que podem ocasionar para o contribuinte e não contribuinte.

Anteriormente à Portaria 713/2011, a PFN adotava o posicionamento da Portaria nº180/2010 no qual entendia que a dissolução irregular da pessoa jurídica presumia a prática do ato ilícito que ensejava a responsabilidade tributária dos sócios, permitindo a inscrição em dívida ativa quando os sócios possuíam poderes de gerência na época da dissolução e também na época do fato gerador. Na prática, esta Portaria buscou dar efetividade ao que já era estabelecido pelo art. 135, CTN. Neste segmento, os tribunais se posicionavam, conforme o REsp 1096444/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavaski⁹.

As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta essa responsabilidade nos termos do art. 134, VII, CTN.

⁹ AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.368.205 - SP (2012/0262110-5) EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. VIABILIDADE.

1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que é viável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pois tal circunstância acarreta, em tese, a responsabilidade subsidiária dos sócios, que poderá eventualmente ser afastada em sede de embargos à execução. 2. Agravo regimental não provido.

Assim, o problema da dissolução irregular está na definição dos requisitos que a caracterizam, ou seja, quando a sociedade é realmente dissolvida irregularmente. A impontualidade definida no art. 94 da LEF, o simples inadimplemento e a mudança de endereço do estabelecimento comercial podem ser elementos configuradores da dissolução irregular da sociedade limitada?

O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio gerente, assim sedimentou a Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

A doutrina majoritária tem o mesmo posicionamento, Hugo de Brito Machado defende que “se o não pagamento do tributo fosse infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade (...), simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade (...) em relação ao Fisco”. (MACHADO, 2005, 167)

No mesmo sentido, é a posição de Betina Treiger *apud* Grupenmacher : “é possível que o inadimplemento tributário não decorra da ação dolosa do administrador, mas de mera ausência de recursos para pagar tributos da pessoa jurídica por ele gerida” (GRUPENMACHER, 2005, p. 418), o que afastaria sua responsabilização pessoal.

Na impossibilidade de se exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação tributária, o Código Tributário Nacional atribui as pessoas elencadas no art. 134 o dever de responder pelas obrigações dos contribuintes, de forma subsidiária. De outra feita, o *caput* art. 135 e inciso III, do CTN, estabelece responsabilidade dos gerentes, diretores e representantes das pessoas jurídicas por infração a lei, estatuto ou contrato social, dispondo, nesse particular, substituição da responsabilidade do contribuinte, ou seja, aquele que pratica ato ilegal na administração da sociedade substitui o contribuinte na relação tributária, respondendo em nome próprio pelos ilícitos praticados.

Em se tratando de falta de pagamento de tributo, se entendido como infração legal, deve o sócio responder pelos débitos da sociedade, ou seja, obrigatoriamente deve ser inserido na Certidão de Dívida Ativa somente o sócio, uma vez que a responsabilidade é transferida ao sujeito infrator. Do contrário, se não entendida a falta de pagamento de tributo como infração legal, não pode ser o sócio

colocado como coobrigado no título executivo, devendo responder apenas o contribuinte.

Ademais, se o inciso III, do art. 135, do Código Tributário Nacional, estabelece que somente os diretores, gerentes ou representantes da sociedade respondem nas hipóteses do *caput* do mesmo artigo, absolutamente arbitrária a postura da Fazenda Pública ao inserir o nome de todos os sócios da sociedade na Certidão de Dívida Ativa. Isso torna-se relevante se verificado o contido em diversas decisões judiciais, onde consignado que cabe ao sócio demonstrar de forma inequívoca que não agiu nos moldes do art. 135 e assim, afastar a presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa.

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. POSSIBILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. ALEGAÇÃO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DESCONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1.104.900/ES. APLICAÇÃO DO ARTIGO 543-C DO CPC. AFERIÇÃO DA DATA DE SAÍDA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N. 7/STJ.

1. A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte Superior, ao concluir o julgamento do REsp n. 1.104.900/ES de relatoria da Ministra Denise Arruda, publicado no DJe do dia 1/4/2009, assentou a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal proposta contra pessoa jurídica aos seus sócios, cujos nomes constem da CDA.

2. Ademais, fixou-se entendimento de que a alegação de ilegitimidade passiva ad causam de tal sócio não pode ser feita por meio de exceção de pré-executividade, tendo em vista que é necessária a dilação probatória com o fim de afastar a presunção de exigibilidade da CDA, devendo, portanto, ser discutida em embargos à execução.

3. No caso dos autos, o Tribunal de origem expressamente consignou que o sócio retirou-se da sociedade empresária em 3/7/1997. Desta sorte, a cognição acerca da data de saída da sociedade empresária pelo aludido sócio importa reexame do conjunto fático-probatório da causa, o que não se admite em sede de recurso especial, ante a súmula n. 7/STJ.

4. Agravo regimental não provido. (STJ, Agravo regimental no Recurso Especial nº 1108242/RS, Primeira Turma, Ministro Relator Benedito Gonçalves, DJ. 16/09/2009).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (STJ, Recurso Especial nº 1104900/ES, Primeira Seção, Ministra Relatora Denise Arruda, DJ. 25/03/2009).

Como se verifica do julgamento realizado pelo Superior Tribunal de Justiça, o posicionamento encontra-se consolidado no sentido de que, inserido o nome dos sócios na Certidão de Dívida Ativa, está invertido o ônus probatório, cabendo aos sócios demonstrarem que não agiram com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. Nesse viés a postura do sujeito ativo da relação tributária já se mostra absolutamente ilegal, ao passo que, em se tratando de falta de pagamento de tributo, caso seja essa hipótese caracteriza como infração legal, evidente que somente o sócio que agiu dentro dos casos previstos no art. 135, do Código Tributário Nacional, deve ser demandado em juízo.

Assim, a falta de pagamento da obrigação tributária por parte da pessoa jurídica, contribuinte, muito embora caracterize infração à lei tributária, não autoriza aplicação do art. 135, do Código Tributário Nacional, não podendo responder os administradores pela simples inadimplência do contribuinte.

A responsabilização do sócio administrador em decorrência de inadimplemento pode ocorrer quando não recolhe os tributos e concomitantemente realiza a distribuição de lucros, caracterizando infração à lei:

(...) a) não haverá responsabilidade do administrador se este deixou de recolher o tributo devido pela empresa em virtude da impossibilidade econômico-financeira em que a mesma se encontra;

b) haverá a responsabilidade do administrador prevista no artigo 135, III do CTN, estando presente em sua conduta infracional, o elemento subjetivo, ou seja, o dolo de causar prejuízo à empresa, tornando-a insolvente, impossibilitando o cumprimento de seus débitos. (ZEQUIM, 2003, p. 84-85)

O Superior Tribunal de Justiça em várias decisões acolheu essa diferenciação, entendendo que “a ausência de recolhimento do tributo não gera,

necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio gerente, sem que se tenha prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa”¹⁰, com ressalva do ponto de vista no sentido de que “a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e pro labore, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público¹¹.”

No que tange à responsabilidade do sócio nas hipóteses de dissolução irregular, no caso em que a sociedade empresária modifica seu endereço sem a devida comunicação aos órgãos, primeiramente, é necessário observar um detalhe quanto aos casos de alteração de endereço sem comunicação. A regra na legislação é que a mudança de endereço deve ser comunicada à administração tributária, e não sendo efetivada a comunicação, é considerada como irregular a dissolução. Nessa hipótese o que se tem é a aplicação de uma presunção de dissolução irregular. Presume-se que a sociedade não mais existe. Nesse sentido, Ag.Reg. REsp. 1.200.879, STJ.

Para Elcio Nacur Rezende:

Mas, ainda, surge outra questão tormentosa: a simples certificação pelo Oficial de Justiça nos autos da Execução Fiscal se a empresa não mais funciona no endereço que consta dos cadastros da Junta Comercial e da Receita Federal é prova suficiente para concluir-se que ocorrerá dissolução irregular? A resposta me parece positiva.

Afinal, sem grandes digressões, todos sabem que o Oficial de Justiça possui Fé Pública, ou seja, as suas certidões possuem presunção relativa de veracidade. Ora, se houve afirmação categórica de que a empresa não tem atividade no endereço que consta dos cadastros comerciais e tributários, obviamente seu sócio-gerente cometeu o ilícito supra narrado e, nos termos da súmula, seu patrimônio pessoal responderá pela dívida que é objeto da Execução Fiscal. (REZENDE, 2010, p.91-92)

A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento sobre a mudança de endereço: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente”. Firmou, portanto, o entendimento jurisprudencial estabelecendo uma presunção relativa de ilegalidade no ato omissivo do sócio-gerente de sociedade

¹⁰ Trecho da ementa do EREsp 374.139/RS, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ de 28-02-2005.

¹¹ Trecho da ementa do AgRg no Ag 746.345/BA, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 03/10/2006, DJ 30/11/2006, p. 155.

empresária que não comunica aos órgãos oficiais a dissolução irregular, podendo gerar uma Execução Fiscal, na qual o credor redirecione a cobrança constrangendo o patrimônio pessoal da pessoa física por dívida da pessoa jurídica.

Alguns casos concretos foram decididos com este embasamento, podendo ser citada decisão do Tribunal Regional do Trabalho do Estado de Minas Gerais, processo número 0001704-49.2011.5.03.0068 AP, em que a Turma Recursal de Juiz de Fora decidiu dar provimento ao recurso da União Federal e determinar o prosseguimento da execução contra os sócios. No momento de citar a empresa, o Fisco e o Judiciário constatam que a empresa não funciona mais no seu antigo endereço comercial. O Fisco, então, requereu o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, com base na Súmula 435 do STJ, gerando insegurança jurídica para o empresário, prejudicando o seu patrimônio de pessoa física.

O problema é a aplicação indiscriminada da Súmula 435, requerida pelo Fisco e aceita pelo Judiciário. Muitas vezes não se atenta às peculiaridades dos casos concretos, principalmente de pequenos empresários, que frequentemente não contam com orientação jurídica. Essa aplicação errônea da súmula desconsidera a limitação patrimonial criada pelo instituto da personalidade jurídica e gera consequências graves que prejudicam pessoas físicas e o desenvolvimento da atividade empresarial. O certo é o Fisco diferenciar as situações de dissolução irregular, nas quais a Súmula 435 deve ser aplicada, das situações de mera desativação da empresa.

A dissolução irregular a que se refere a Súmula 435 do STJ caracteriza-se pela tentativa do sócio de fraudar o Fisco e evitar o pagamento de tributos dificultando a citação da empresa ou a penhora de seus bens. A maneira combatida de fraudar o Fisco é mudar o local de desenvolvimento das atividades empresariais sem comunicar os órgãos competentes, como Receita Federal do Brasil, Fisco Estadual, Fisco Municipal e Junta Comercial.

EXECUÇÃO FISCAL- REDIRECIONAMENTO

Trata-se de REsp em que se discute a dissolução da empresa ora recorrida pelo fato de ela não funcionar no endereço indicado, sendo tal fato atestado por oficial de justiça. Discute-se, também, a questão da responsabilidade do sócio-gerente (redirecionamento da execução fiscal). A Turma deu provimento ao recurso ao entendimento de que uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento encontre-se atualizado na junta comercial e no órgão competente da administração tributária, sob pena de macular-se o direito de eventuais

credores, “*in casu*”, a Fazenda Pública, que se verá impedida de localizar a empresa devedora para cobrança de seus débitos tributários. Isso porque o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte como obrigação acessória, o dever de informar ao Fisco seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é, via de regra, o lugar da sua sede. Assim, presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar em seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (comercial e tributário), cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder ou, ainda efetivamente não ter ocorrido a dissolução irregular. Ressalta-se que a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que nessa hipótese, não há que se exigir comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios para autorizar o redirecionamento da execução fiscal. Precedentes citados: AgRg no AgRg no REsp 865.951-RS, DJ 26/09/2007; e AgRg no AgRg no REsp 898.474-SP, DJ 28/05/2007. REsp 1.129.244-PR, REI. Min. Eliana Calmon, julgado em 5/11/2009.

Não se pode confundir a dissolução irregular de uma empresa que deixa o endereço com o intuito de fraudar o Fisco e evitar o pagamento de tributos, com a simples desativação de outra empresa pela total falta de recursos. Ao se confundir essas situações fáticas completamente distintas, na prática impede-se que os empresários desativem suas empresas, sob pena de responsabilização pessoal. Em última instância, o instituto da personalidade jurídica e da limitação patrimonial perde sentido, pois, ou o empresário mantém a empresa aberta ou é responsabilizado pessoalmente pelos tributos devidos pela empresa.

Outro fenômeno que ocorre em relação à dissolução irregular é o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, quando o patrimônio da pessoa jurídica não é suficiente para cumprir a obrigação tributária. Redirecionamento é um termo utilizado pela jurisprudência nacional para nomear o mecanismo que autoriza a inclusão de terceiro no polo passivo de uma execução fiscal, quando tiver os pressupostos necessários à legitimidade do incidente.

O STJ vem decidindo no sentido de que o redirecionamento é possível quando a Fazenda Pública prove a ocorrência de uma das situações do art, 135, III, CTN. Se a CDA é omissa, no pleito do redirecionamento contra a pessoa do sócio, sobre a exequente recai o ônus da prova da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelo sócio gestor.

No processo falimentar, o ministro relator Humberto Martins no Ag Rg-REsp 130892/RS votou: “A decretação de falência não autoriza o redirecionamento da execução fiscal” (DJ 15/05/2012).

Neste sentido a doutrina de Hugo de Brito Machado, sobre o

redirecionamento:

Há de ser entendido como a utilização do processo de execução para alcançar bens de pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus (...). O redirecionamento consiste na providência destinada a tornar efetiva a responsabilidade de alguém que não foi colocado no polo passivo da ação de execução fiscal, vale dizer, alguém que não foi colocado como réu (...). (MACHADO, 2010 p. 71)

Recentemente, o STJ se posicionou em relação à controvérsia da responsabilidade de terceiro por atos ilícitos com fundamento no art. 135 do CTN, com reflexos interdisciplinares, no REsp 1.201.993/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, afetado em 21.10.2010.

Após a Portaria 713/2011, este entendimento foi modificado. Esta modificou o posicionamento cindindo a responsabilidade tributária nos casos de dissolução irregular aos sócios gerentes quanto a terceiros que possuíam poderes de gerência no momento da ocorrência do fato gerador concomitantemente à época da dissolução, e no momento do fato jurídico tributário, comprovado a saída da empresa de forma fraudulenta.

Maiores problemas surgiram em relação à extensão dessa hipótese de responsabilidade de terceiros: bastaria o sócio compor o quadro societário na época da dissolução irregular? Ou é necessário que o sócio gerente ou administrador tenha efetivamente praticado um ato com excesso de poderes ou contrário à lei que culminou com a ocorrência do fato jurídico tributário, independente de pertencer aos quadros societários na época da dissolução irregular? A dissolução irregular é suficiente para que se possa invocar qualquer sócio com poder de administração, independentemente de constar no quadro societário na época do fato jurídico tributário? Ou seria necessário que o sócio ou administrador alvo da responsabilidade tributária possuísse poderes decisórios à época da dissolução irregular e, concomitantemente, à época do fato jurídico tributário. (TAKANO, 2012, p.59)

Entre os casos de gestão autorizadora da aplicação do art. 135, III, do CTN, para permitir execução contra sócio-gerente, a jurisprudência atual arrola a dissolução ou extinção irregular da sociedade devedora.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. SÓCIO NÃO INVESTIDO NA CONDIÇÃO DE SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE ADVINDA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. IMPUTAÇÃO INDEVIDA.

- Na hipótese *sub judice*, não se encontrando o sócio quotista na condição de sócio-gerente, quando da dissolução irregular da sociedade, descabe

imputar-lhe a responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN. Precedente jurisprudencial.
- Recurso desprovido. Decisão unânime." (REsp nº 93609/AL, Rel. Min. O Demócrito Reinaldo, DJ de 02/03/98)

O procedimento de dissolução da sociedade limitada pode ser dividido em 3 (três) etapas: dissolução em sentido estrito, liquidação e partilha. A primeira fase (a em sentido estrito) conclui-se com o registro do ato de dissolução (decisão judicial ou distrato assinado por todos os sócios) na Junta Comercial. Na segunda etapa (liquidação), são resolvidas as pendências obrigacionais da sociedade com o pagamento aos credores e o recebimento dos devedores. E, por fim, encerra-se o procedimento com a distribuição do valor remanescente do patrimônio da empresa para os sócios, na fase denominada partilha.

A abordagem dada pelo Código Civil e o Decreto 3708/19 restringe a responsabilidade dos sócios à integralização de suas quotas, ou seja, pagar as quotas que subscreveu, e, enquanto o capital social não estiver todo integralizado, os sócios respondem solidariamente pela integralização do capital social. A responsabilidade do sócio é perante a sociedade e pela integralização do capital social, e não para com terceiros que com ela contratam.

Em razão do princípio da separação de patrimônio da sociedade, o sócio tem a garantia legal da limitação da sua responsabilidade ao valor subscrito e integralizado, ou seja, o patrimônio pessoal do sócio não responde pelas dívidas sociais, exceto em circunstâncias expressamente identificadas na lei e no caso de não integralização do capital social, ocorrerá a responsabilidade solidária dos sócios pela parcela ainda não integralizada.

A aquisição de personalidade jurídica pela sociedade limitada implica a separação patrimonial entre esta e seus membros, pois a legislação brasileira adotou o princípio da autonomia patrimonial, na qual a pessoa jurídica tem personalidade própria e, conseqüentemente, patrimônio próprio.

Quanto à pessoa do sócio, ela é envolvida na hipótese de "liquidação de sociedade de pessoas", esta é um tipo societário em que as pessoas dos sócios e seus atributos individuais são preponderantes na consecução do objeto social e na própria constituição da sociedade.

O Código Civil dispõe:

Art. 45: Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado

com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. (Brasil, 2002)

Constituir uma sociedade empresária não é tarefa fácil diante da burocracia que impera na constituição de um ente coletivo. Reportagem do jornalista Rafael Alves, citada por Francisco Ferreira Weser Neto, é conclusiva ao afirmar que

O Estado de Minas Gerais foi o estado com o segundo maior número de empresas criadas no ano passado, atrás apenas de São Paulo. Foram 197,5 mil autorizações concedidas pelos órgãos responsáveis, o que representou 11,5% do total nacional. O resultado aparece numa pesquisa inédita do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que comparou o tempo e o dinheiro necessários à abertura de uma empresa em cada estado do país. O panorama do Registro Mercantil do Brasil mostra que a burocracia exige dos candidatos a empresários quase R\$ 400,00 e 40 dias de peregrinação por cartórios, Receita Federal, prefeitura e juntas comerciais para ter em mãos os documentos indispensáveis.

Em Minas Gerais o pretendente à categoria de pessoa jurídica demorou 24 dias para conseguir legalizar os documentos e abrir sua empresa, em média. Apesar de ser o melhor resultado do Sudeste, Minas ocupou o 11 lugar no ranking nacional. O líder é o Rio Grande do Sul onde o processo burocrático dura 4 dias, em média. Se já não bastasse toda tensão de abrir uma empresa, com todas as dúvidas que o futuro empresário tem, dos gastos que nunca acabam ao sucesso do empreendimento, a burocracia é uma barreira a mais. Até aí, pouca novidade na pesquisa, no entanto, merece atenção um dado: quase metade (48,99%) das novas empresas é de um dono só. A tendência mundial da transformação do trabalhador em pessoa jurídica. Perfil das empresas: a) 48,99% - só um dono; b) 50,29- sociedade limitada; c) 0,36 – sociedade anônima; d) 0,25 – cooperativa; e) 0,08 – outros. (WESER NETO, 2011. p.51)

Portanto, a dissolução da empresa é ato de responsabilidade do sócio administrador capaz de interromper a responsabilidade pelos atos empresariais, a partir da averbação do ato na Junta Comercial. A cessação dessa responsabilidade encontra-se dificultada pela burocracia estatal, o que repercute na dissolução irregular de várias empresas não apenas em razão de desídia do sócio administrador, mas também por causa da burocracia que acaba por impedir que o cidadão cumpra todas suas obrigações perante o Estado.

O vocábulo responsabilidade forma-se do latim *respondere*, significando responsabilizar-se, garantir, assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou ou do ato que praticou. Na evolução histórica do Direito Romano, inicia-se com a fase de vingança privada, em que o mal sofrido era reparado com o mal. Consagra-se a regra jurídica do Talião. Depois deste período, surge aquele conhecido como o da

composição com o autor da ofensa, que repara o dano mediante prestação da poena, espécie de resgate da culpa, pelo qual o ofensor adquire o direito ao perdão ofendido.

A redação dada ao art. 1052 do Código Civil consagra a responsabilidade dos sócios a todas as hipóteses desde que, o capital social não tenha sido integralizado. A integralização do capital social faz, em princípio, cessar toda e qualquer responsabilidade dos sócios.

Nesse mesmo sentido, encontra-se a jurisprudência dos tribunais:

Os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital da sociedade por cotas, não respondem pelas dívidas desta, nem comuns, nem fiscais, salvo se o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração da lei, do contrato social ou estatutos. (STF, RTJ, 85/945)

Na hipótese de dissolução irregular de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, sem subsistirem bem que respondam no pólo passivo, fica o patrimônio particular do sócio-gerente sujeito à constrição, para saldar a dívida social" (RJTAMG, 52/2004).

Com fundamento no Decreto 3708/19, Ana Carolina Ceolin discorre:

Embora não tenha tratado especificamente dos efeitos decorrentes da dissolução irregular das sociedades, omitindo-se sobre a responsabilidade pessoal dos sócios nessa situação, o legislador deixou claro o dever leal de se observarem as formalidades prescritas em lei para se promover a extinção dos entes coletivos. Prescreveu, assim, um verdadeiro dever legal a ser cumprido pelos sócios. Nesse contexto, não resta dúvida de que a dissolução da sociedade promovida irregularmente, isto é, sem a devida observância das formalidades legais, configura infração à lei, imputável diretamente à pessoa do sócio. (CEOLIN, 2002, p. 113)

A lei civil é clara ao dispor a hipótese de dissolução da sociedade empresária, ao mencionar expressamente a obrigação do sócio administrador o dever de providenciar no órgão de controle da atividade comercial a averbação no registro empresarial de todas as alterações fáticas que sofrer a pessoa jurídica, dentre as quais, obviamente, o encerramento da atividade.

A dissolução irregular da sociedade é uma situação que não está englobada na literalidade do art. 135, CTN. Findo o período em que a empresa praticou grande número de fatos geradores de determinado imposto sem recolher os impostos correspondentes, o patrimônio da empresa é distribuído informalmente entre os sócios e a sociedade deixa de ter qualquer existência fática. Nesse caso, trata-se de uma frustração fraudulenta das possibilidades do Fisco, se cobrar efetivamente a

obrigação tributária.

Para Marciano Seabra de Godoy em “Responsabilidade Tributária de Sócios e Administradores de Empresas”, os indícios de dissolução irregular da sociedade talvez seja a hipótese mais comum do art. 135, III, CTN:

Talvez o caso mais comum de aplicação do art. 135, III, do CTN pelo STJ seja o da chamada “dissolução irregular da sociedade”, vale dizer, a manobra pela qual os sócios promovem a liquidação de fato da empresa, embolsando seus eventuais ganhos e dividindo seu patrimônio, restando da sociedade apenas um número no CNPJ, um contrato social anódino e que nunca será objeto de um distrato formal registrado na Junta Comercial, e um endereço fictício ou caduco.

Nesses casos, a jurisprudência do STJ admite o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos sócios nomeados no contrato social. Mas a Fazenda Pública deve demonstrar ao juízo a existência de indícios concretos da tal dissolução irregular da sociedade, indícios colhidos ou na fase administrativa de constituição do crédito ou na fase judicial de sua execução. Demonstrados tais indícios pelos procuradores da Fazenda, fica autorizada a citação dos sócios da empresa e esses terão de demonstrar sua inocência no bojo dos Embargos à Execução. (GODOY, 2007, p.125)

Assim, como existe a obrigatoriedade legal do sócio administrador em informar à Junta Comercial e Receita Federal a dissolução irregular da empresa, sob pena de cometimento de ato ilícito e, por consequência, responder pessoalmente pelas dívidas objeto de Execução Fiscal.

A limitação de responsabilidade patrimonial significa que há o risco inerente à sociedade capitalista, repartido por todos os participantes. Os credores da empresa, os consumidores e até mesmo o Fisco estão sujeitos a esse risco. O modelo capitalista e o desenvolvimento da atividade empresarial dependem disso.

Em recente decisão pronunciou-se novamente o STJ:

Recurso especial. Tributário. Execução Fiscal. Embargos. Ex-sócia de sociedade limitada. Responsabilidade de sócio. Limites. Art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Dissídio jurisprudencial não caracterizado.

Já se encontra assente na doutrina e na jurisprudência que a responsabilidade do sócio que se retira da sociedade, em relação às dívidas fiscais contraídas por esta, somente se afirma se aquele, no exercício da gerência ou de outro cargo na empresa, abusou do poder ou infringiu a lei, o contrato social ou estatutos, a teor do que dispõe a lei tributária, ou ainda, se a sociedade foi dissolvida irregularmente. É evidente que o não recolhimento dos tributos exigidos na execução fiscal em epígrafe, configura um ato contrário à lei, em razão de prejudicar o fim social a que se destina a arrecadação. Necessário, entretanto, é fixar-se os limites do que seja infração legal, porquanto a falta de pagamento do tributo ou não configuração violação legal é irrelevante falar-se em responsabilidade ou não constitui violação da lei e, conseqüentemente, sempre haveria responsabilidade.

O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade devedora contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas tributárias adequadas as respectivas sanções; não se traduz, entretanto, em ato que, de per si, viole a lei, contrato ou estatuto social, a caracterizar a responsabilidade pretendida pela recorrente. (REsp 201.808 MG, 2 T, decisão unânime, Rel. Ministro Franciulli Netto. 199/0006349-0 DJ 29/10/2001)

Quando o sócio não detém poder de gerência, mais absurda ainda é aplicação do art. 135, CTN, uma vez que não detém qualquer poder que lhes possibilite agir em nome da sociedade, seja deixando de recolher tributos, seja praticando atos civis ou comerciais em desacordo com as leis ou contrato social.

Processual. Execução Fiscal. Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Dívida da sociedade. Penhora. Bens de sócio não gerente.

O quotista, sem função de gerência, não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica. (REsp 27.234 RJ – 1 T., decisão unânime, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros - 1992/0023166-7, DJ 21.12.1994).

Portanto, ainda que se trate do administrador, a responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, CTN, imposta ao sócio gerente depende de prova, a cargo da Fazenda, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.

A mera dissolução irregular da sociedade empresária não é suficiente para que seja legítimo exigir o cumprimento da obrigação tributária de terceiros. O voto do Ministro Relator Humberto Martins no REsp 1.279.422 elucida a questão:

Ocorre que o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele, responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular).

A citação confirma que a hipótese de redirecionamento para sócio que não

integrava o quadro societário à época dos fatos geradores do crédito não procede. A responsabilidade não é ilimitada, eis que não alcança os créditos cujos fatos geradores são anteriores ao ingresso do sócio na sociedade, ou seja, o liame necessário que o CTN exige não é meramente entre o ato ilícito (dissolução irregular) e a sanção (responsabilidade pessoal), mas sim, entre a pessoa que cometeu um dos atos previstos no art. 135, CTN e o fato jurídico tributário que ensejou a obrigação exigida.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONSTATADA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA EXECUTADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUE IMPLICA A ALTERAÇÃO DO JULGADO. ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. (...)

1. Faz-se necessária a integração do acórdão embargado para fazer constar que a jurisprudência desta Corte possui entendimento no sentido de que a dissolução irregular da empresa sem deixar bens para garantir os débitos, ao contrário do simples inadimplemento do tributo, enseja o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, independentemente de restar caracterizada a existência de culpa ou dolo por parte desses. (...)

2. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos para negar provimento ao recurso especial. (EDcl no REsp 656.071/SC, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 02/06/2009, DJe 15/06/2009)

Não seria justo punir o sócio, atribuindo-lhe responsabilidade pessoal pelo pagamento do débito tributário, no qual não praticou nenhum ato que concorresse com o surgimento da obrigação tributária.

Conclui-se que, pelas consolidações das súmulas do STJ apresentadas e discutidas, o mero inadimplemento não é causa de responsabilização, sendo imprescindível a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelos sócios administradores e em relação a negligência do sócio administrador em não comunicar aos órgãos oficiais a dissolução, passará a ter responsabilidade pessoal pelas dívidas da empresa que são objetos de Execução Fiscal. Não se olvida que a dissolução irregular é um ato ilícito e que, portanto, merece ser punida.

3.1 Elementos Caracterizadores da Dissolução Irregular: Função Social, Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Atos Falimentares

Com o advento do Código Civil de 2002, foi normatizado o princípio da função social do contrato, através do art. 421, que estabelece que a “liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”. Na realidade, além dos princípios já pré-estabelecidos acerca do Direito Contratual (liberdade contratual e obrigatoriedade do contrato), ocorreu a inserção de novos três princípios, quais sejam, boa-fé objetiva, equilíbrio econômico e função social.

A extinção de uma empresa próspera, que cumpre sua função social, além de ser contrária à satisfação dos interesses dos sócios não dissidentes, também afeta negativamente a comunidade em que está inserida, trazendo aumento no número de desemprego, diminuição na arrecadação de impostos.

A função social da empresa decorre de um conceito mais político do que jurídico, o qual teve influência do princípio da solidariedade social, introduzido pela Constituição de Weimar (1919). A ideia de função social corresponde ao interesse social da sociedade. O conceito desta relaciona-se à sociedade empresária. A doutrina ao tentar estabelecer parâmetros objetivos norteia a função social da propriedade, desmembrando em dois campos de obrigações societárias: positivas e negativas.

Tendo o Novo Código Civil, expressamente, através de seu artigo 50, recepcionado a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, assim como imputado responsabilidade legal e, portanto, objetiva, a sócios e administradores de sociedades, conforme já amplamente demonstrado no capítulo 4 do presente estudo, quer nos parecer que a carga de responsabilidade imposta ao empresariado, em geral, passa a ser por demais onerosa e injusta, visto que micros, pequenos e médios empresários, alicerces da economia de qualquer nação em desenvolvimento, estarão por demais fragilizados. Não devemos olvidar que as micros e pequenas empresas representam a maior parte da força da Nação, devendo ser incentivadas e não pesadamente responsabilizadas por eventuais insucessos de seus titulares. (NUNES, 2010, p.287)

Apenas para que se tenha uma ideia do que essas empresas representam, abaixo relatam-se dados de 2003, obtidos pelo Sebrae sobre micro e pequenas empresas no Brasil:

4,5 milhões de estabelecimentos; 48% da produção nacional; 98,5% das empresas existentes no país; 95% das empresas do setor de indústria;

99,1% das empresas de comércio; 99% das empresas de serviço; 60% da oferta de emprego; 42% do pessoal ocupado na indústria; 80, 2% dos empregados no comércio; 63,5% da mão de obra do setor de serviços; 21% do Produto interno bruto. (NUNES, 2010, p. 289)

Porém, quem mais precisa da proteção decorrente da função social da empresa, como acima exposto, é o pequeno e o médio empresário, que mais sofreriam com a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica.

Quando o tema desconsideração da personalidade jurídica vem à tona, muito se debate acerca da incidência da norma do art. 50 do Código Civil, aplicada nas relações privadas, requisitos ensejadores e permissivos da exceção à personalidade jurídica.

A origem histórica da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, de acordo com alguns autores estrangeiros, deu-se nos Estados Unidos em 1809, com o caso *Bank of Unites v. Devaux.* , através do famoso voto do Justice Marshall e a questão que envolvia o alcance da competência da Suprema Corte Americana.

Mas, a maior repercussão da teoria ocorreu com o caso do inglês *Salomon v. Salomon & Co* no século passado que levantou do véu a personalidade jurídica. Ele protegeu o patrimônio pessoal sob o manto da empresa que havia criado.

A desconsideração da personalidade jurídica é um tema que apresenta várias discussões doutrinárias. O primeiro jurista brasileiro a estudar o tema foi Rubens Requião, em estudo publicado pela primeira vez em 1969. Heleno Tôrres identifica a teoria da seguinte forma:

Para examinar as possibilidades de aplicação da desconsideração de personalidade das pessoas jurídicas, mister separar as chamadas leis especiais, dotadas de hipóteses típicas de desconsideração da personalidade de sociedades (i), das formas de desconsideração mediante regra geral de autorização (ii) e daquela que é promovida sem qualquer disposição autorizativa expressa, mas por integração jurisprudencial, alegando analogia *iuris* ou presunção *hominis* (iii). (TÔRRES, QUEIROZ, 2005, p.51)

O Direito brasileiro atravessa hoje o que se pode chamar de crise da limitação de responsabilidade. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica surgiu como um meio de supressão de custos sociais eventualmente externalizados e não compensáveis, hipótese de ineficiência, por meio de imputação de responsabilidade aos sócios. Neste sentido, para Walfrido Jorge Warde Júnior afirma:

A despersonalização pontual de sociedade mostra, em consequência, uma técnica pouco adequada à imputação de responsabilidade. Essa deficiência evidencia-se não só por uma inviabilidade lógica, mas também pela extrema subjetividade de seus critérios, que tornam difícil, (senão impossível), a prova e equânime aplicação das regras de julgamento, determinando, por vezes, uma aleatória e injustificada atribuição de personalidade. (WARDE JUNIOR, 2007, p.164)

A diminuição de riscos empresariais e de custos de capital é objetivo concreto de qualquer empresário e a limitação da responsabilidade sempre buscou promover isso.

O artigo 28, § 5º da Lei 8078/90 dispõe: “Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos.” Este artigo prevê o preceito da responsabilidade civil classificada como especial por ato ilícito diretamente atribuível aos gestores e controladores da pessoa jurídica, no qual a desconsideração opera como um atentado a diversos princípios e garantias constitucionais. Neste sentido, é a lição de Gustavo Bandeira:

(...) Por isso, ao nosso ver, nos casos em exame, tecnicamente, não há desconsideração da personalidade jurídica, porque não há qualquer desvio no uso da pessoa jurídica decorrente de ato praticado pelo sócio, apenas há responsabilidade patrimonial por dívida alheia, tendo como pressuposto a falta, inadequação ou insuficiência patrimonial da pessoa jurídica. Há nestes casos, uma relativização da pessoa jurídica, fundada na violação da sua função social, de forma a garantir a reparação dos danos causados ao consumidor ou ao meio ambiente independentemente do fato de a pessoa jurídica a ser causadora dos danos. (BANDEIRA, 2004, p. 96)

Neste contexto, a responsabilidade objetiva é essencial para a preservação dos preceitos constitucionais.

O Brasil, guiado pelo instituto de colônia em alguns casos concretos, torna inútil o tipo societário, a personificação societária, alargando o campo de incidência da *disregard doctrine*. Assim, aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito brasileiro colide com as garantias constitucionais, não gerando um mecanismo satisfatório de realização de Justiça.

Em relação à dissolução irregular da sociedade, Ana Caroline Santos Ceolin, verbis:

A dissolução irregular das sociedades importa na ofensa aos preceitos

legais que impõem a observância, por parte dos sócios gerentes, do procedimento de liquidação do patrimônio social, com a apuração do seu passivo e ativo. Porém, a ocorrência da dissolução irregular não autoriza o uso da teoria da desconsideração, uma vez que envolve o abuso do direito à limitação de responsabilidade dos sócios.

Verificando se que a sociedade foi dissolvida irregularmente, os credores sociais devem buscar a responsabilização direta dos administradores sociais e dos sócios controladores através da aplicação dos dispositivos legais que lhes estabelecem a responsabilidade pessoal por atos praticados com violação da lei (art. 158, II, da Lei 6404/76 e art. 10, Decreto 3708/19).

O direito societário, ao sistematizar e regularmentar o procedimento de dissolução e liquidação das sociedades comerciais, criou dever legal para os sócios responsáveis pela gestão social. Deixando de formalizar o distrato social, o administrador ou o sócio controlador estará infringindo a lei por inobservância de dever que lhe foi diretamente imputado. Sua responsabilidade, portanto, pelas obrigações sociais remanescentes é direta e pessoal por força do art. 158, II, da Lei 6404/76 e do art. 10 do Decreto 3078/90.

Apenas quanto às hipóteses de criação de uma nova sociedade, cujo objeto social se identifique ao da entidade dissolvida irregularmente, tem-se por aplicável a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Prescinde-se da personalidade jurídica do novo ente coletivo, para imputar-lhe o pagamento das obrigações inadimplidas pela sociedade dissolvida irregularmente. (CEOLIN, 2002, p. 115)

Para a autora Ana Caroline Santos Ceolin (2002) “a utilização excessiva da teoria da desconsideração implicará em danos de igual tamanho aos decorrentes do mau uso da pessoa jurídica”. (CEOLIN, 2002, p. 113)

Assim, para aplicação da *disregard doctrine* é imprescindível a comprovação da fraude. Esta teoria não visa anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem. Entretanto, infelizmente, não é isso que vem ocorrendo na prática. As decisões judiciais da atualidade têm aplicado a desconsideração da personalidade jurídica como regra, e não como exceção. Dita transgressão pode ser facilmente percebida se for feita uma pesquisa jurisprudencial nas áreas trabalhista e tributária.

A jurisprudência do STJ se pronunciou no REsp 970635/SP no seguinte sentido, a fim de caracterizar as situações autorizadas da descaracterização da personalidade jurídica:

Salvo em situações excepcionais previstas em leis especiais, somente é possível a desconsideração da personalidade jurídica quando verificado o desvio de finalidade (teoria maior subjetiva da desconsideração), caracterizado pelo ato intencional dos sócios de fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica, ou quando evidenciada a confusão

patrimonial (teoria maior objetiva da desconsideração), demonstrada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e os de seus sócios. (REsp 970635/SP, 2007/0158780-8, 3ªT, Relª Min. Nancy Andrichi, DJ 10.11.2009, DJe 01.12.2009)

Contudo, no Direito brasileiro a disciplina responsabilidade dos sócios vai além da teoria da desconsideração, a qual dispõe de regras precisas para imputação de responsabilidade, pois nem todas as hipóteses de dissolução irregular são causa de dissolução por não estar relacionado com a prática de atos ilícitos. Também, a função social da empresa não pode servir para expropriar do patrimônio particular de terceiro a propriedade para promover a justiça social.

Em relação aos atos falimentares, são inúmeras as inovações da lei de recuperação judicial, extrajudicial e falência do empresário e da sociedade empresária. Merece destaque a distinção entre sociedade e empresa. A sociedade é o sujeito de direito, e a empresa é a atividade produtiva economicamente organizada, objeto de direito.

A empresa se revela o núcleo da economia do sistema de mercado que, exercida por um sujeito de direitos, deve cumprir sua função social de modo a contribuir para o alcance dos objetivos constitucionais de construir uma sociedade livre, justa e solidária, guiando-se sempre pela proteção da vida e da sua existência com dignidade.

Os motivos que levam o empresário a uma condição de insolvência e a consequente decretação da falência são os mais diversos, como por exemplo, a inflação, padrões de consumo. Um eventual contexto jurídico falimentar de pessoa jurídica executada judicialmente por suposta dívida tributária não servirá, apenas de per si, a conduzir a tal ou qual conclusão acerca de uma pretensão que se tenha de redirecionamento ou não da ação executiva em nome de seus representantes gestores.

É direito do empresário, diretamente decorrente do princípio da liberdade de iniciativa, não ter os seus bens pessoais constritos para o pagamento de dívidas da sociedade, exceto nas hipóteses de fraudes ou outras ilegalidades.

A situação falimentar, o que não se confunde com o evento da dissolução irregular empresarial, não necessariamente justificará um ato de redirecionamento.

Tributário e processual civil. Execução fiscal. Sócio-gerente.
Responsabilidade tributária. Falência. Exiguidade de bens.

Redirecionamento. 1. No STJ, o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN. 2- A falência não configura modo irregular de dissolução da sociedade, pois, além de estar prevista legalmente, consiste numa faculdade estabelecida em favor do comerciante impossibilitado de honrar compromissos assumidos. 3- Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Com a quebra, a massa falida responde pelas dívidas sociais. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da execução fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou da infração a lei, contrato social ou estatutos. 4- Agravo regimental não provido. (AgRg-AREsp 128.924/SP, 2 T, Rel., Min., Herman Benjamin, J. 28.08.2012, DJ 03.09.2012).

A responsabilidade imputada ao sócio em caso de falência da sociedade é hipótese de dissolução regular, ao contrário da responsabilidade configurada em face de ato ilícito consubstanciado e excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – SÓCIO GERENTE – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – FALÊNCIA – EXIGUIDADE DE BENS – REDIRECIONAMENTO

1- No STJ o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio gerente, nos termos do art. 135, III, CTN.

2- A falência não configura modo irregular de dissolução da sociedade, pois, além de estar prevista legalmente, consiste numa faculdade estabelecida em favor do comerciante impossibilitado de honrar compromissos assumidos.

3- Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da Execução Fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos.

4- Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg no Agravo em Recurso Especial n 128.924 – SP (2011/0309866-2))

A principal consequência da falência é a extinção da sociedade empresária, conseqüentemente, a extinção das suas obrigações, inclusive, as fiscais. Somente quando comprovado que os sócios agiram com abuso de poder ou em desconformidade com a lei ou estatuto social é que pode surgir a responsabilidade pelo pagamento dos créditos tributários da empresa. Por esta razão, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio da sociedade falida fere os princípios da segurança jurídica e da liberdade de iniciativa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho perquiriu as imbricações de Direito Empresarial com o Direito Tributário para identificar a limitação da responsabilidade dos sócios em relação ao patrimônio pessoal, em caso da dissolução irregular da sociedade, analisando a construção jurisprudencial.

A expressão “sócios” somente se adstringe àqueles que exercem cargos gerenciais ou de administração, ficando os demais, conseqüentemente, imunes à responsabilidade patrimonial.

A teoria da responsabilidade tributária desafia novos padrões jurisprudenciais. Para que a limitação da responsabilidade tributária dos sócios da sociedade limitada seja devidamente respeitada na hipótese da dissolução irregular, o CTN deve expor quais são os requisitos que devem ser analisados e quais são os elementos que a caracterizam, limitando a responsabilidade em relação a atividade empresarial, ao objeto social específico e ao capital integralizado.

A responsabilização tributária é o limite para o recebimento do crédito tributário. Para à imputação da responsabilidade aos sócios administradores, é imprescindível a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, não procede a postura da Fazenda Pública ao incluir na Certidão de Dívida Ativa como sujeito ativo da relação jurídica tributária os coobrigados, tanto o contribuinte quanto todos os seus sócios, quando não houver infração à lei.

Nessa linha de raciocínio, combateu-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que, fundamentada em um positivismo exacerbado, inverte o ônus probatório para o sócio demonstrar que não agiu com excesso de poderes, infração da lei, estatuto ou contrato social, caracterizando assim verdadeira prova negativa de ato ilícito, medida estranha ao Direito brasileiro, tudo em razão da altíssima estima dada à Certidão de Dívida Ativa, tida como título executivo extrajudicial.

A responsabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional é subjetiva e pessoal, podendo decorrer de atos praticados com dolo ou culpa, não havendo qualquer distinção na legislação nesse sentido. Somente os administradores, sócios são passíveis de responsabilização, não sendo cabível a responsabilização de

sócios não administradores.

Na maioria das vezes, a causa da dissolução irregular é a incapacidade financeira da sociedade limitada de continuar no mercado, gerada pela inadimplência contumaz de seus clientes, e não a tentativa deliberada de “burlar” dolosamente a lei, usando a pessoa jurídica para não efetuar o pagamento do tributo devido.

A simples falta de pagamento não caracteriza infração da lei, isso porque o ato ilícito que a norma pretendeu proibir foi o da fraude prévia ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária, dolosamente cometida com o intuito de burlar o fisco. Portanto, a inadimplência, ato posterior ao fato gerador, não significa infração a lei, sem mencionar que a obrigação de pagar tributo é da pessoa jurídica, e assim, se houve inadimplemento, o ato ilegal é de responsabilidade da pessoa jurídica que não pagou o tributo no vencimento, e não do sócio.

Apesar de ser pacífico, na jurisprudência (Súmula 430, STJ) e na doutrina, que o não recolhimento de tributos pela pessoa jurídica não é causa suficiente de responsabilização dos sócios administradores, deve-se analisar o caso concreto, pois o motivo do inadimplemento é fundamental para se definir se é possível ou não a responsabilização dos mesmos, como na hipótese de deixarem de pagar o tributo e simultaneamente distribuírem lucros.

Em relação ao encerramento da atividade empresarial sem a devida formalização (Súmula 435, STJ), é cabível a responsabilização do sócio administrador da época da dissolução irregular, e não do gestor da época do fato gerador. A não existência de vínculo direto entre o fato gerador e o responsável não impede seja o administrador responsabilizado, pois o que importa é o que o ato praticado tenha contribuído para a impossibilidade de pagamento do tributo pela sociedade, havendo disposição expressa para a responsabilização.

Assim, para caracterizar a dissolução irregular deve-se analisar quem é o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, ou seja, quem deve recolher os tributos devidos pela pessoa jurídica, e sempre que a empresa deixar de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do sócio administrador. Ainda, o sócio administrador só responde pelas dívidas da pessoa jurídica quando age com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos, exatamente nos termos expressos pelo art. 135, III, do CTN.

Inexistindo, portanto, qualquer prova robusta de eventual dolo ou fraude dos sócios administradores, não há como contra eles direcionar a execução fiscal como costuma fazer o Fisco de forma automática. A responsabilidade do sócio administrador pelos débitos tributários da empresa não é solidária, mas sim subsidiária, de modo que seu patrimônio apenas poderá ser atingido quando houver ilegalidades, o que não ocorre na maioria das vezes.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Gustavo Henrique de. **A Responsabilidade limitada do quotista único: uma análise crítica da Lei 12441/2011.** Revista de Direito Mercantil industrial, econômico e financeiro -158. Ano L abril-junho/2011.

ATALIBA, Geraldo. **Direito tributário.** Revista dos Tribunais, 1969.

AZEVEDO, Alberto Gomes da Rocha Azevedo. **Dissociação da sociedade mercantil.** São Paulo: 1975.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11ª. ed. atualizada por Mizabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 6ª edição, Forense, 1974.

BANDEIRA, Gustavo. **Relativização da Pessoa Jurídica: a falta de patrimônio e a responsabilidade do sócio.** Niterói: Impetus, 2004.

BECHO, Renato Lopes. **As diversas interpretações para a responsabilidade tributária de terceiros – art. 134 do CTN.** Revista Dialética de Direito Tributário n185. Editora Dialética. 2011

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária.** São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria Nº 713/2011.** 14/10/2011. <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria-pgfn-713-2011.htm>.

BRASIL. **Portaria nº180/2010.** 25/02/2010. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2010/PGFN/PortariaPGFN180.htm>.

BRAGHINI, Marcelo. BRAGHINI, Ricardo. **Redirecionamento de execução fiscal contra os responsáveis tributários das sociedades empresárias falidas.** RET N 90 – Mar-Abr/2013 – Assunto Especial – Doutrina.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Breves ponderações acerca do redirecionamento de ação de execução fiscal em face de representantes de pessoa jurídica falida.** RET N 90 – Mar-Abr/2013 – Assunto Especial – Doutrina.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 3.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: Do Direito de Empresa**, v. 13, 2ª ed. Saraiva, 2005.

CEOLIN, Ana Caroline Santos. **Abuso na aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**, volume 2: direito de empresa – 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 12ª.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v.3.

COELHO, Fábio Ulhoa. **A sociedade limitada no novo Código Civil**. Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CORRÊA-LIMA, Osmar Brina. **Sociedade anônima – textos e casos**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

CORRÊA-LIMA, Osmar Brina. **Responsabilidade civil dos administradores de sociedade anônima**. Rio de Janeiro, AIDE, 1989.

CUNHA PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da. **A sociedade por cota de responsabilidade limitada**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1958.

DE FARIA, Leonardo. **Direito Societário na Atualidade: Aspectos Polêmicos**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GODOY, Marciano S. Responsabilidade Tributária de Sócios e Administradores de Empresas. In: DE FARIA, Leonardo (coord. e org.). **Direito Societário na**

Atualidade: Aspectos Polêmicos ? Belo Horizonte : Editora Del Rey, 2007. Capítulo 7.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Responsabilidade tributária pessoal do sócio por dívidas da pessoa jurídica.** In: TÔRRES, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional.** Volume II, 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Redirecionamento da execução fiscal e prescrição.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 181. 2010.

MAMEDE, Gladston. **Empresa e atuação empresarial.** 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007. v.1.

MARTINS, Fran. **Das sociedades por quotas no direito brasileiro e estrangeiro,** v. I. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 19.

MATIAS, João Luis Nogueira. **Da responsabilidade tributária no mercosul.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

MURTA, Antônio Carlos Diniz, **A responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada,** Tese de Doutorado, UFMG, 2000.

NUNES. Márcio T. G. **Desconstruindo a desconconsideração da personalidade jurídica – 1ª edição- 2 tiragem.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

PEIXOTO, Carlos F. C.. **A sociedade por quotas de responsabilidade limitada,** v I. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958. v I, p. 9.

PRADO, Roberta N., PEIXOTO, Daniel M., DE SANTI, Eurico M. D.. **Direito Societário: estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório.** São Paulo: Saraiva, 2009.

QUEIROZ, Maria E., TORRES, Heleno T. **Desconconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2005. 544 p.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito falimentar.** 14ª.ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v.1. 150.

REZENDE, Elcio N. A responsabilidade do sócio-gerente em sede de execução fiscal sob a ótica da Súmula 435 do STJ e do Direito Privado, seção 2, Responsabilidade de terceiros . In: TORRES, Edgard M. R., REZENDE, Elcio N. (coord.). **Temas atuais de direito sob a ótica de advogados públicos.** Belo Horizonte: Mosaico Produções Gráficas e Editora Ltda, 2010, p.91-92.

ROCHA, João L. C. **As sociedades por quotas como sociedades de capitais.** Revista de Direito Mercantil industrial, econômico e financeiro 122. Ano XL – abril – junho/2001.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico.** 31 Ed. Forense, 2014.

TAKANO, Sérgio A.. **Análise da Portaria PGFN nº 713/2011 em face da jurisprudência do STJ e do art. 135 do código tributário nacional – limites a responsabilização dos sócios e administradores.** Revista Dialética do Direito Tributário. Nº 203 – Agosto de 2012.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **O contrato social e sua função.** Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TÔRRES, Heleno T., QUEIROZ, Mary Elbe (Coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Edgard M. R., REZENDE, Elcio N. (coord.). **Temas atuais de direito sob a ótica de advogados públicos.** Belo Horizonte: Mosaico Produções Gráficas e Editora Ltda, 2010.

VAZ, José O. V. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN.** Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VAZ, José O. V.. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no código tributário nacional.** Tese de Mestrado. Belo Horizonte: UFMG, 2001.

VERÇOSA, Haroldo M. D.. **O futuro do direito comercial no Brasil.** Revista de Direito Mercantil industrial, econômico e financeiro – 153/154. Ano XLIX (Nova Série), janeiro – julho/ 2010.

ZEQUIM, Rodrigo C.. **Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa.** Curitiba: Juruá, 2003.

WALD, Arnold, GARCIA, Rodrigo. **A empresa no terceiro milênio: aspectos jurídicos.** 1ª ed., Editora Juarez de Oliveira Ltda, 2005.

WARDE JUNIOR, Walfrido Jorge. **Responsabilidade dos sócios: a crise da limitação e a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.** Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

WESER NETO, Francisco F.. **Fraudes empresariais.** Belo Horizonte: Fórum, 2011.

ANEXO A

EMENTÁRIO JURISPRUDENCIAL

Neste tópico serão apresentados alguns julgados que demonstram o confronto existente entre a literalidade da Lei e a doutrina amplamente majoritária, com orientação jurisprudencial que vem crescendo e se firmando nos Tribunais, principalmente no Superior Tribunal de Justiça.

Na atualidade, o tema da dissolução irregular decorre da própria forma como os Tribunais Superiores vêm se posicionando sobre a matéria da responsabilidade do sócio perante os débitos tributários das sociedades empresárias, conforme exceção prevista no CTN, possibilitando a execução forçada das dívidas do devedor contra o seu próprio patrimônio.

Nesse sentido, entende o STJ, como se observa dos julgados:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN.

1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08.

2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos. (STJ, EREsp 852437 / RS, 1ª Seção, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, j. 22/10/2008, DJe 03/11/2008)

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO DE SÓCIO-GERENTE NO PÓLO PASSIVO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - DISSOLUÇÃO IRREGULAR - MUDANÇA DE DOMICÍLIO FISCAL SEM COMUNICAÇÃO À FAZENDA PÚBLICA - AUSÊNCIA DE REGISTRO EM JUNTA COMERCIAL - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES - AGRAVO REGIMENTAL - ALEGAÇÃO DE REEXAME PROBATÓRIO - VALORAÇÃO DOS FATOS.

1. O mero inadimplemento do tributo não é causa de responsabilização tributária do terceiro para imputar-lhe a obrigação tributária por transferência.

2. A infração à lei, hipótese que autoriza a transferência da responsabilidade tributária, deve ser compreendida como o comportamento antijurídico do empresário e deve ser aferida em cada caso.

3. Há inúmeros precedentes desta Corte que consideram a dissolução irregular da pessoa jurídica como hipótese de infração à lei e, por conseguinte, causa suficiente para o redirecionamento da execução fiscal.

4. Trazendo o acórdão em seu corpo a descrição dos elementos de fato, a análise (valoração) da suficiência destes para a configuração ou não da responsabilidade tributária não implica no reexame do acervo probatório. Precedentes.

5. Agravo regimental não provido. (STJ, AgRg no REsp 866082 / RS, 2ª Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, j. 16/09/2008, DJe 14/10/2008)

(STJ - AgRg no Ag 728.540/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/10/2006, DJ 26/10/2006 p. 228, grifo nosso).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO. NÃO DEMONSTRADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS. AGRAVO PROVIDO. 1. No caso dos autos, não há nenhum elemento de prova a indicar que o sócio contra quem foi requerido o redirecionamento tenha agido com infração à lei, ao contrato social ou estatutos, ou excesso de poderes, não sendo possível, dessarte, o redirecionamento da execução com base na mera alegação de inadimplemento da obrigação tributária. 2. Conforme informação prestada na inicial, a empresa continua a desenvolver suas atividades, devendo ser tratada de forma diversa de empresa que se dissolve irregularmente. 3. Agravo provido. (TRF4, AG 2009.04.00.001853-6, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 01/04/2009, grifo nosso).

AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS **EMPRESA DEVEDORA** EM REGIME DE CONCORDATA PREVENTIVA DEFERIDA ANTES MESMO DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO - **EMPRESA NÃO ENCONTRADA PARA CITAÇÃO EM DOIS DE SEUS ENDEREÇOS, MAS LOCALIZADA EM OUTRA FILIAL - IMPOSSIBILIDADE DE PRESUMIR-SE A DISSOLUÇÃO IRREGULAR** - CONCORDATA POSTERIORMENTE CONVOLADA EM FALÊNCIA - MASSA FALIDA DEVIDAMENTE CITADA, COM A PENHORA NO ROSTO DOS AUTOS DA FALÊNCIA - INEXISTÊNCIA NOS AUTOS DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA DO ATIVO E DO COMPORTAMENTO DOLOSO OU FRAUDULENTO DOS SÓCIOS QUE JUSTIFIQUE O REDIRECIONAMENTO - DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO AUTORIZA O REDIRECIONAMENTO - PRECEDENTES DO STJ - PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS SÓCIOS ACOLHIDA - CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS. 1. Encontrando-se a **empresa devedora** em regime de concordata preventiva, sob o crivo do Poder Judiciário, não há como se **presumir** a sua **dissolução irregular** por não ter sido encontrada em algumas de suas filiais para citação pelo Oficial de Justiça, tanto mais se o meirinho a localizou em outra filial. 2. Com a convolação da concordata em falência, o redirecionamento da execução, na espécie, somente se justificaria caso (1) inexistisse ativo da massa falida para quitar os créditos da Fazenda quando do encerramento da falência e (2) restasse evidenciada a conduta dolosa ou fraudulenta dos sócios da falida, cuja prova cabia à Fazenda Pública, não produzida nos autos, no entanto. RECURSO

CONHECIDO E PROVIDO.

STJ, Ag Rg no REsp 257.631 (dissolução irregular)

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: AGRG NOS EDCL NO RESP 1227431 PR 2010/0209890-5
TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 435/STJ. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ENTENDIMENTO DA CORTE DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

Processo AgRg nos EDcl no REsp 1227431 PR 2010/0209890-5
 Relator(a) : Ministro SÉRGIO KUKINA
 Julgamento: 24/04/2014
 Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA
 Publicação: DJe 06/05/2014

Ementa

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 435/STJ. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ENTENDIMENTO DA CORTE DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente." (Súmula 435/STJ).

2. A certidão emitida por oficial de justiça, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço constante dos seus assentamentos na junta comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes. Precedentes: AgRg no AREsp 223.780/BA, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/11/12 e AgRg no AREsp 257.631/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 15/2/13. 3. Sobre a tese de que a penhora seria suficiente, a Corte a quo firmou seu entendimento no sentido de que a penhora existente nos autos não é capaz de saldar a dívida, assim, não pode o STJ reexaminar tal afirmação, sob pena de afronta à Súmula 7/STJ. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

STJ, Ag Rg no REsp 238.765 (redirecionamento – art. 135, CTN)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Nos termos do art. 135, do CTN o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando restar demonstrado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento de que "os indícios que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades, como certidão do oficial de justiça, são considerados suficientes para o redirecionamento da execução fiscal." (AgRg no REsp 851.564/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJ 17/10/07)

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 238765/RS, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Turma, DJe 04/02/2013)

O Ministro José Delgado julgou procedente o Recurso Especial nº 1.009.045 e determinou a exclusão do sócio da empresa executada do polo passivo da execução fiscal, pois o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal, razão pela qual não há que se falar em responsabilidade tributária de ex-sócio. A decisão foi assim ementada:

EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES. (...)

2. 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, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa á época dos fatos geradores.

3. 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).

4. 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).

5. 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.

6. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004.

7. Recurso provido (art. 557, § 1º-A, do CPC).