

I PRÊMIO CARF DE MONOGRAFIAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO - 2010

TEMA 2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

SUB-TEMA: Responsabilidade tributária dos sócios, gerentes e administradores de pessoas jurídicas que agem com excesso de poderes ou infrações de lei, contrato social ou estatutos

TÍTULO DA MONOGRAFIA: A Responsabilidade Tributária de todos os sócios na dissolução irregular de sociedades limitadas.

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo corrigir um erro que vem se fossilizando no Direito Tributário Brasileiro, relativamente à responsabilidade tributária dos sócios de sociedades limitadas em casos de dissolução irregular. A doutrina e a jurisprudência – tanto judicial como administrativa - pátrias apontam para a responsabilidade do chamado “sócio-gerente” quando dissolvida a sociedade de forma irregular, sem perceber que dissolução de sociedade não é ato de gerência ou que possa ser praticado pelo gerente e olvidando que o gerente pode até mesmo nem ser sócio. De fato, e como ficará demonstrado, a dissolução da sociedade depende da volição dos sócios e, em se tratando de dissolução com infringência às leis, todos os sócios assumem para si a responsabilidade pelos tributos devidos pela pessoa jurídica dissolvida irregularmente. Além disso, há o equivocado enquadramento da situação sob a égide do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade Tributária; Dissolução Irregular; Sociedade Limitada.

Sumário

| | | |
|-----|---|----|
| 1. | Introdução | 1 |
| 2. | Sociedades limitadas e sua natureza jurídica: personificação; autonomia patrimonial e limitação de responsabilidade | 09 |
| 2.1 | Personalidade jurídica e autonomia patrimonial | 09 |
| 2.2 | A limitação de responsabilidade nas sociedades limitadas | 10 |
| | A natureza personalística das sociedades limitadas | 16 |
| 3 | As normas de responsabilidade tributária | 20 |
| | Solidariedade, divisibilidade, exclusividade, pessoalidade e subsidiariedade | 20 |
| | O art. 124 do CTN | 22 |
| | O art. 134 do CTN | 23 |
| | O art. 135 do CTN e o Equívoco de Enquadramento da Dissolução Irregular | 27 |
| | Dissolução Irregular e Art.135 do CTN – erro de enquadramento | 34 |
| | Desconsideração de personalidade e Art.135 do CTN – erro de perspectiva | 35 |
| | Os artigos 136 e 137 do CTN | 36 |
| | O art. 4º, §2º da LEF | 39 |
| | Conclusão do Capítulo | 41 |
| 4 | A dissolução irregular | 42 |
| | O Erro de Concepção de Responsabilização do Gerente | 46 |
| | O Regime Jurídico de Responsabilidade pela Extinção Irregular | 49 |
| | A Extinção Irregular como Infração à Lei Tributária | 52 |
| | A Responsabilidade de Todos os Sócios na Extinção Irregular de Sociedades Limitadas | 59 |
| | A Questão Intertemporal | 67 |
| 5 | Conclusão | 71 |
| | Anexo I – Quadro-resumo de responsabilidade | 74 |
| 6 | Bibliografia | 55 |

1. INTRODUÇÃO

A tentativa de construir uma doutrina sobre responsabilidade tributária tendo por base os dispositivos de lei do Código Tributário Brasileiro é comparável ao de construção em área de pouca sedimentação. Neste caso, é bem provável que os engenheiros sugiram a escolha de outro terreno para o empreendimento. No campo do Direito, entretanto, não é dado, muita vez, ao jurista a mudança do terreno, considerando que a base sobre a qual se inflexiona – a legislativa - é imposta pelo legislador. É somente por um heroico exercício hermenêutico e pelo rigor da sistematização que se consegue descortinar esse tormentoso dilema de Direito Tributário, embora, pela quantidade de opiniões divergentes e contradizentes sobre o tema, seja de reconhecer não se tratar de tarefa fácil. Um tema de crucial importância – relativo à imputação tributária – merecia bem mais que os parcimoniosos dispositivos hoje declinados no Código Tributário Nacional – CTN.

Feitas essas observações de ordem, pretende-se examinar as normas que regulam a responsabilidade tributária dos sócios das sociedades limitadas em casos de dissolução irregular.

A tarefa mostra-se relevante, na medida em que a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, responsável por uniformizar a interpretação da lei federal, tem equivocadamente restringido a responsabilidade ao chamado “sócio-gerente”. Esse viés interpretativo, que é seguido pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –

CARF¹, e pela impassível doutrina, foi construído tomando por base – erroneamente, diga-se - o art. 135 do CTN e por meio de “enxertos” de posicionamentos jurisprudenciais, conduzindo ao trato inadequado da matéria.

Com efeito, no evoluir da jurisprudência sobre o tema, sempre se admitiu a responsabilização pessoal dos dirigentes das sociedades limitadas pelos créditos tributários decorrentes de atos cometidos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social, nos termos do art. 135 do CTN. Entretanto, a admissão da dissolução irregular como infração à lei passível de “redirecionamento” foi enquadrada no mesmo preceito, que, como se demonstrará, não tem a elasticidade semântico-normativa pretendida. Esse posicionamento foi encartado pelo Supremo Tribunal Federal - STF, à época das primeiras discussões em torno dos dispositivos do Código Tributário, mas seguindo tendência interpretativa que vinha se consolidando antes mesmo de o CTN entrar em vigor². De fato, em 15/10/1965, ao apreciar o Agravo de Instrumento - AI 29.958, o Ministro Lafayette de Andrada assentou em seu voto que *“nas sociedades por quotas de responsabilidade, como é a executada, o limite da responsabilidade dos sócios vai até a importância total do capital social, para todos e para cada um deles”*. Pela análise do voto proferido, percebe-se claramente a aplicação, às dívidas fiscais, dos preceitos da hoje revogada Lei das Sociedades Limitadas (Decreto 3.708/1919). Todavia, o STF já vinha admitindo a responsabilização do sócio-gerente, nos casos de dissolução

¹ Conselho de Contribuintes, 1ª Turma, Ac. 101-96145, de 23/05/2007. Rel. Cons. Sandra Maria Faroni: *“RESPONSABILIDADE PESSOAL- São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A dissolução irregular da empresa acarreta a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN”*.

² O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, datado de 25/10/1.966, com publicação no DOU em 27/10/1.966 (e retificado no DOU de 31/10/1.966), entrou em vigor em 01/01/1967, por força de seu art. 218.

irregular, e com base na legislação comercial. Ao julgar o Recurso Extraordinário – RE 49.999, datado de 23/05/1961 (Publicado ADJ de 23/07/1962), o Ministro Cunha Melo, apreciando controvérsia envolvendo Fazenda estadual, assentou ser *“responsável o sócio-dirigente de sociedade por cotas, de responsabilidade limitada, além da sua cota, quando exorbitou na gestão, consumindo o ativo social”*. Não bastava, no entanto, a extinção da sociedade. Era necessário, além, que a extinção ocorresse com fraude, como foi assentado em julgado de mesma data e publicação³. Com a promulgação do Código Tributário Nacional, as discussões acerca da responsabilidade em casos de dissolução irregular passaram a gravitar em torno de dois dispositivos: o artigo 134 e o artigo 135⁴, ambos do CTN. Em 08/06/1973, no RE 70.870 (DJ de 05/10/1973) , o STF proferiu julgamento, cuja ementa revela que “a sociedade por quotas de responsabilidade é mista e não de pessoas. Se extinta, o executivo fiscal, pelas dívidas dela, só poderá atingir os bens dos sócios se verificadas as circunstâncias excepcionais dos arts. 134 e 135, do CTN (lei (lei 5.172/66)”. Não obstante a ementa acima referida, no voto proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro, foi afastada a aplicação do art. 134, VII, por entender o relator não

³ STF, 2ª Turma; RE 47.513, de 23/05/1961 (DJ de 23/07/1962); rel. Ministro Victor Nunes: “Nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, os bens particulares do sócio respondem pelas dívidas sociais, para completar o capital, quando este não tenha sido integralizado (art. 9, do decreto 3.708, de 1919) - a liquidação da sociedade, no curso de execução contra ela ajuizada, não prova, só por si, que houve fraude, sobretudo se dos negócios sociais resultaram prejuízos para os sócios”.

⁴ CTN: Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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.

se tratar as sociedades limitadas de sociedades de pessoas, mas sim de sociedades mistas – de pessoas e de capital. De acordo com o voto, as sociedades limitadas eram mistas por analogia ao que dispunha o Código de Águas – Decreto-Lei 852/1.938, que assim as classificava, o que invariavelmente afastaria a aplicação do dispositivo Tributário – art. 134, VII, que trata de sociedade de pessoas⁵. Dois anos depois – em 30/09/1975, caso semelhante foi apreciado pelo STF, que voltou a afastar a aplicação do art. 134, VII, mas, nessa feita, reconhecendo o caráter personalista das sociedades limitadas. No debate do julgado, o relator, Ministro Cordeiro Guerra, entendeu pela aplicabilidade do art. 134, VII, do CTN às sociedades limitadas, considerando se tratar estas de sociedades de pessoas, sendo vontade do CTN afastar fraudes consubstanciadas pelas liquidação irregular desse tipo societário. Todavia, seu posicionamento restou vencido pelo voto divergente decantado pelo relator para o Acórdão, Ministro Leitão de Abreu. De acordo com a divergência, não obstante sejam sociedades de pessoas – e ressaltando ainda a controvérsia sobre o tema – o art. 134, VII, não descaracterizou o traço marcante das sociedades limitadas: a limitação de responsabilidade dos sócios ao montante do capital social integralizado. Confirmando seu posicionamento anterior, tomado no RE 76.538⁶, o Ministro Thompson Flores acompanhou a divergência, e desta forma restou firmada a posição do STF sobre o assunto e consolidada em julgados posteriores⁷. E desse modo, em relação às sociedades

⁵ É sabido e consabido que não cabe à lei dispor sobre classificações, trabalho típico da doutrina. O que a lei deve fazer é estabelecer regimes jurídicos, competindo então aos juristas vislumbrar os traços significativos desses regimes, compondo-os por meio de classificações. Confiar uma classificação de Direito Empresarial a um Código de Águas, a um Decreto-Lei de 1.938 é, no mínimo, desafiar a inteligência jurídica.

⁶ STF, 2ª Turma; RE 76.538, de 14/05/1974 (DJ 31/05/1974), rel. Min Thompson Flores.

⁷ STF, RREE 83.357; 85.463; 94.697; 94.868; entre outros.

limitadas, “ocorrendo o desaparecimento da sociedade sem liquidação regular, conforme determina a lei, respondem as pessoas nomeadas no art. 135, III, CTN, pelos débitos fiscais, em face da inexistência de patrimônio da sociedade⁸”.

Essa linha de interpretação foi seguida sem muitas variações pelo extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, que admitia a responsabilidade pessoal⁹ dos responsáveis tributários em casos de dissolução irregular, mas o fazendo nos termos do art.135 do CTN, ou seja, só a admitindo em relação ao sócio-gerente¹⁰. Por outro lado, com o passar do tempo, a jurisprudência do TFR foi se tornando mais maleável quanto aos casos que se enquadrariam sob a égide do art. 135 do CTN. Em princípio, somente nos casos de não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados configurava infração à lei exigida pelo mencionado dispositivo¹¹. Posteriormente, “a jurisprudência do TFR é no sentido de que, tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o sócio-gerente é responsável, pessoalmente, pelo pagamento, na qualidade de responsável por substituição (CTN, artigo 135, III)¹²”. Em julgado datado de

⁸ STF, 2ª Turma; RE 110.597, de 07/10/1986 (DJ 07/11/1986); rel.

⁹ TFR; Súmula 184: *Em execução movida contra sociedade por quotas, o sócio, citado em nome próprio, não tem legitimidade para opor embargos de terceiro, visando livrar da constrição judicial seus bens particulares.*

¹⁰TFR, 5ª Turma; Agravo de Instrumento 43.089, de 09/03/1983 (DJ de 14/04/83): “Tributário. Responsabilidade dos Sócios Quotistas pelas Obrigações Tributárias de Sociedade Irregularmente Dissolvida. Infração de Lei, Contrato ou Estatuto Social. Penhora sobre os Bens Pessoais dos Sócios para Garantia dos Créditos Fiscais. I- Se a sociedade por quotas encerrou-se irregularmente, sem destinação adequada de seus bens, respondem os sócios com seu patrimônio pessoal pelos tributos devidos, estando configurada a infração da lei e do estatuto social. (CTN, art. 135, inciso III). II- os sócios quotistas, que, não tendo recolhido os tributos devidos, permitiram a dissolução irregular da sociedade, são sujeitos passivos das obrigações tributárias, responsáveis por substituição, podendo ser citados e ter seus bens penhorados na mesma execução fiscal ajuizada contra a firma que apresentam, assegurando-se-lhes defesa em embargos do devedor, nos termos da Lei n. 6.830/80. Precedentes do TRF e do STF. III- agravo provido, para que se prossiga na execução”.

¹¹ TFR, 5ª Turma; Ac. 03209458, de 24/11/1980 (DJ 18/12/80); rel. Min. Pedro Aciole: “Tributário. Contribuições previdenciárias. Responsabilidade do sócio-gerente. Em princípio, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada os sócios não respondem pelas obrigações sociais, nem por quantia superior ao capital integralizado. no caso, porém, trata-se de contribuições previdenciárias descontadas e não recolhidas pela firma devedora, incidível, pois, a espécie, a regra do art.10, da lei 3.807/60.

¹² TFR, 6ª Turma; Ac. 6040268, de 13/08/1986.

16/12/1981 (DJ 25/03/1982), Acórdão 3343154, a 4ª Turma do TFR admitiu a possibilidade de inclusão no polo passivo não só dos sócios-gerentes, mas também daqueles que deram nome à firma¹³.

Com criação do Superior Tribunal de Justiça pela Constituição Federal de 1988, os Ministros do então extinto TFR foram transferidos à nova corte, e, conseqüentemente, o STJ acabou herdado o patrimônio hermenêutico preexistente, ao menos em princípio.. Neste passo, em casos de dissolução de fato de sociedades limitadas, subsistia a responsabilidade do chamado sócio-gerente¹⁴. Igualmente, considerava-se infração à lei o não repasse de tributos cobrados de terceiros¹⁵.

Porém, com a formulação de novas composições de seus órgãos, o STJ começou a elastecer o campo semântico-normativo do art. 135 do CTN, passando a considerar infração, para fins de responsabilização pessoal, o inadimplemento de

¹³ “*Execução Fiscal. Contribuições Previdenciárias. Sociedades por quotas. Responsabilidade do sócio-gerente ou daqueles que derem o nome a firma. encerramento das atividades sem deixar bens. I – os sócios-gerentes ou os que derem nome a firma respondem solidária e ilimitadamente pelos atos praticados com violação da lei, compreendendo-se nestes a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias na época própria, o que, em tese, constitui crime de apropriação indébita (lei n. 3.807/60, arts., 86 e 155, II; Decreto n. 3.708/1919), art. 10; CTN, art. 135, III. II - Em tal caso aqueles sócios responsáveis incluem-se na figura do sujeito passivo da obrigação principal, como responsáveis por substituição pelo pagamento das contribuições, o que torna desnecessária a inclusão dos seus nomes na certidão de dívida, a vistas do art. 585, V, do CPC. III - Ademais, cessado o funcionamento da sociedade, sem regular dissolução, se os sócios, citados, não indicam o paradeiro dos seus bens, torna-se caracterizada a pratica de ato contrario a lei (Código Comercial, art. 338)”*.”

¹⁴ STJ, 2ª Turma; Resp. 27234, de 15/12/1993 (DJ 21/02/1994); rel. Min. Humberto Gomes de Barros: “*PROCESSUAL - EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - DIVIDA DA SOCIEDADE - PENHORA - BENS DE SOCIO 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 (CTN, art. 134 - Dec. 3.708/19, art.. 2.)”*.”

¹⁵ STJ, 1ª Turma; Resp. 55566, de 09/11/1994 (DJ 05/12/1994), rel. Min. Garcia Vieira: “*EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS - RESPONSABILIDADE DO SOCIO-GERENTE. Os sócios-gerentes de sociedade por quotas são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias concernentes a ICM declarado e não pago, resultante de atos praticados com infração a lei. Infringe a lei quem quer o imposto de seus clientes (embutido no preço de seus produtos) e não o recolhe no tempo, forma e lugar determinado e ainda transfere suas quotas a pessoas fictícias ou sem qualquer patrimônio, para fugir de uma obrigação para com o fisco”*.”

obrigação tributária. Este foi o entendimento firmado no julgamento, pela 1ª Turma do STJ, do Resp. 7387, de 18/11/1992 (DJ 14/12/1992). No voto proferido, o Min. Garcia Vieira certificou que *“É claro que o não pagamento de tributos devidos ou a retenção destes, por sócio-gerente, caracteriza infração à lei e esta responsabilidade é objetiva (art. 136 do CTN) e não depende da ‘extensão (sic) do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e intenção (sic) dos efeitos do ato’ ”*.

Nova composição da 1ª Turma do STJ, mudança de entendimento. Em 1996, no Resp. 85.115, de 06/05/1996 (DJ 10/06/1996), o Min. Humberto Gomes de Barros reinaugurou a linha de entendimento que permeia a atual jurisprudência do STJ sobre o assunto. Tratava-se de caso em que o Fisco Estadual buscava a satisfação de crédito em executivo fiscal e requeria a inclusão do sócio que gerenciava a sociedade à época de ocorrência dos fatos geradores, mas que se despedira posteriormente da sociedade, alienando suas quotas. Em seu voto, o Ministro salientou que *“a responsabilidade solidária não é gerada no simples atraso de pagamento”* e que somente se *“Verificado o abandono da empresa, paralisando-se as atividades da sociedade, caracteriza-se a responsabilidade do gerente (que pode, até, nem ser sócio¹⁶), pelas dívidas não honradas”*. O voto foi acompanhado pelo Min. Milton Luiz Pereira, o qual citou precedente seu em mesmo sentido, provavelmente o Resp. 74877¹⁷.

¹⁶ Esse foi um dos raros julgamentos em que finalmente se percebeu que o gerente pode não ser sócio. Esse detalhe, que parece passar despercebido pelo Judiciário brasileiro, é bastante significativo para a resolução da questão.

¹⁷ STJ, 1ª Turma; Resp. 74.877 de 04/12/1995 (DJ 11/03/1996); rel. Min. Milton Luiz Pereira: *“TRIBUTARIO - SOCIEDADE REGULARMENTE DESCONSTITUIDA - RESPONSABILIDADE DO SOCIO - ARTIGOS 134 E 135, CTN. 1. Conquanto a jurisprudência oriente que os “sócios-gerentes” são responsáveis pela dívida tributária resultante dos atos praticados durante a sua gestão, afasta-se dessa compreensão quando o sócio, conforme regular alteração contratual, deixou a sociedade antes da inativação ou paralisação das atividades sociais. Somente pode restar responsabilidade em caso de falência (Dec. Lei 7.661, arts. 50 e 51, parágrafos 5 e 6)”*.

Nesse percurso pelo histórico da jurisprudência sobre o tema - dissolução irregular, nota-se que a formulação do entendimento jurisprudencial é resultado da composição dos institutos da *limitação de responsabilidade* e da *responsabilidade tributária*, especialmente pelo resultado do balanceamento entre os artigos 9 e 10 da antiga Lei das Sociedades Limitadas e dos artigos 134 e 135 do CTN, como se percebe dos julgados do Supremo Tribunal Federal¹⁸, do extinto Tribunal Federal de Recursos¹⁹ e do Superior Tribunal de Justiça²⁰.

Deste modo, e no intuito de descortinar a racionalidade jurídica que governa a matéria, pretende-se, neste trabalho, desenvolver uma análise interdisciplinar da questão, mas com abordagem em três momentos distintos. Em primeiro momento, indagaremos dos efeitos da autonomia patrimonial decorrente da

¹⁸ STF, 1ª Turma; AI 64662, de 21/10/1975 (DJ 21/11/1975); rel. Min. Rodrigues Alckmin: “*EXECUTIVO FISCAL. PENHORA EM BENS DE SOCIOS DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. - INADMISSIBILIDADE. - Sociedade regularmente constituída, com capital integralizado, “sem excessos ou violações praticados pelos sócios”. - inexistência de negativa de vigência do art. 10 do D. 3708/19, do art. 350 do Código Comercial e dos arts. 134 e 135 do C.T.N.*”.

¹⁹ TFR, 6ª Turma; Ac. 5625904, de 29/08/1984 (DJ 27/09/1984), rel. Min. Américo Luz: “*EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS IRREGULARMENTE DISSOLVIDA. RESPONSABILIDADE DO SOCIO-GERENTE (ART-135, III, DO CTN C/C ART-10 DO DECRETO 3.708, DE 1919). Os elementos constantes dos autos comprovam “quantum satis” que o sócio, cujos bens foram penhorados, administrava a empresa, à época em que foi constituído o crédito tributário. Desnecessidade de execução autônoma contra o aludido sócio, que responde, “ex vi legis”, como contribuinte substituto nos autos da ação de cobrança intentada contra a sociedade dissolvida”.*

²⁰ STJ, 1ª Turma; Resp. 141516, de 17/09/1998 (DJ 30/11/1998); Min. Humberto Gomes de Barros: “*TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE LIMITADA - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA PESSOA JURÍDICA (CTN, ART. 173, III). I - O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, Art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra. II - Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (Dec. 3.708/1919 - Art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital. III - O CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência. IV - Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica. V - A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica. VI - Na execução fiscal, contra sociedade por cotas de responsabilidade limitada, incidência de penhora no patrimônio de sócio-gerente, pressupõe a verificação de que a pessoa jurídica não dispõe de bens suficientes para garantir a execução. De qualquer modo, o sócio-gerente deve ser citado em nome próprio e sua responsabilidade pela dívida da pessoa jurídica há que ser demonstrada em arrazoado claro, de modo a propiciar ampla defesa”.*

personalização, da natureza jurídica das sociedades limitadas e do alcance da limitação societária de responsabilidade. Depois, buscar-se-á o sentido e alcance das normas de responsabilidade tributária existentes no ordenamento jurídico. E, finalmente, far-se-á a análise da normatividade resultante fricção entre os regimes jurídicos dos institutos da limitação de responsabilidade e da responsabilidade tributária, compondo-as em referência ao instituto da dissolução irregular das sociedades limitadas.

2. SOCIEDADES LIMITADAS E SUA NATUREZA JURÍDICA: PERSONIFICAÇÃO; AUTONOMIA PATRIMONIAL E LIMITAÇÃO DE RESPONSABILIDADE

2.1. Personalidade Jurídica e Autonomia Patrimonial

Dados os estreitos contornos do presente trabalho, não será feita ampla análise das teorias acerca da personalidade jurídica e meandros da teoria da empresa. Mas a compreensão da questão passa, ao menos, pela análise do regime jurídico aplicável às pessoas jurídicas, em especial, as do tipo societário de responsabilidade limitada. É assente que “*As pessoas jurídicas tem existência distinta da dos seus membros*²¹”, embora, no Brasil, como bem alerta Coelho (2002), não haja exata correspondência entre personalização jurídica e limitação de responsabilidade dos sócios, tendo em vista a existência de tipos societários cuja responsabilidade dos sócios é ilimitada. Não obstante, a personalização jurídica é a

²¹ Código Civil de 1916, art. 20.

base para a segregação patrimonial da sociedade e dos sócios e, em princípio, são os bens da sociedade que devem responder ilimitadamente pelas dívidas societárias²². Com razão, dos principais efeitos da personalização jurídica de uma sociedade está a sua “(...) *autonomia patrimonial. O patrimônio é seu, e esse patrimônio, seja qual for o tipo da sociedade responde ilimitadamente pelo seu passivo*” (REQUIÃO, 1995, p. 287). Dado o destaque patrimonial operado pela personificação, cabe indagar qual é o regime jurídico aplicável a este patrimônio e qual é o limite da segregação patrimonial da sociedade e daqueles que titularizam a condição de sócio.

2.2. A Limitação de Responsabilidade nas Sociedades Limitadas

Como asseverado, o patrimônio destacado e pertencente à sociedade responde ilimitadamente pelas obrigações sociais. Assim sendo, o regime jurídico de limitação refere-se aos sócios e àqueles que funcionaram como órgãos da sociedade. No deslinde da questão, sobeja questionar: qual a razão dessa limitação de responsabilidade? Qual a sua natureza? Qual o alcance? É aplicável a qualquer tipo de obrigação? Ou melhor, todas as obrigações tem a mesma natureza e por isso devem submeter-se ao mesmo regime jurídico de limitação?

O fundamento dessa limitação revela em grande parte as respostas dessas indagações. Coelho (2002) é um dos quem melhor dispôs sobre o assunto. De acordo com o comercialista, a autonomia patrimonial é curial ao desenvolvimento

²² De acordo com COELHO (2002, p.15), “*Da personalização das sociedades empresárias decorre o princípio da autonomia patrimonial, que é um dos elementos fundamentais do direito societário. Em razão desse princípio, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações da sociedade*”.

do sistema econômico capitalista-industrial, baseado na produção e circulação em massa, na medida em que representa uma proteção ao acúmulo de riquezas por parte do investidor. Sem o regime de proteção patrimonial, em muito se reduziria o estímulo a empreendimentos empresariais: *“A limitação da responsabilidade dos sócios é um mecanismo de socialização, entre os agentes econômicos, do risco de insucesso, presente em qualquer empresa”* (COLEHO, 2003, p. 402). Essa diluição de riscos do empreendimento empresarial privado é oportunizada pelo assentimento daqueles que contratam com a sociedade. Daí o porquê da preocupação formalística com a firma ou denominação desse tipo societário, ao se exigir que conste ao final daqueles a expressão limitada: aqueles que mantêm negócios com a sociedade limitada devem estar cientes da limitação de responsabilidade e se, não obstante essa ciência, travarem relações com a pessoa jurídica, estarão voluntariamente assentindo com essa limitação, assumindo assim para si os riscos do negócio²³.. Essa assunção de riscos não se dá gratuitamente, como bem sedimenta Coelho (2002). Tendo a oportunidade de avaliar os riscos do negócio, passam esses a compor sinalagmaticamente a remuneração pela assunção do risco. A precificação da obrigação é guiada pelo risco do negócio e este é, por sua vez, determinado pelo “tamanho” das garantias: *“Se considerar muito elevado o risco, o concedente do*

²³*“Pelo exposto, conclui-se que, ao tratar de credores negociais, o direito não precisa proteger nenhum dos contratantes, na medida em que as partes têm capacidade própria de proteger seus interesses. Neste sentido, o operador do direito deve limitar-se à verificação da validade e eficácia do acordo de vontades. Entre eles o contrato é lei entre as partes. Ao aplicador do direito, na análise da disciplina das obrigações privadas entre partes iguais, impõe-se a observância do princípio da autonomia da vontade. Este princípio não pode ser desprestigiado, sob pena de violação ao princípio da liberdade de contratar, que decorre de forma implícita de outro princípio, mais amplo, que consagra a liberdade da atividade econômica. Por outro lado, aos credores não negociais, a tutela jurídica se impõe, calibrada pela lei, para a condição de eficiência do cálculo empresarial. Na reinterpretação do princípio constitucional da isonomia, invoca-se o equilíbrio entre as partes contratantes, de modo que se possa atenuar as diferenças reais entre elas”* (SOUSA, 2006, p. 163).

crédito poderá condicioná-lo ao reforço das garantias, que se viabiliza, via de regra, pela coobrigação dos sócios, mediante fiança ou aval, dados em favor da sociedade” (COELHO, 2002, p. 402). Com razão, um banco, em uma negociação de financiamento, por exemplo, oferecerá a disponibilidade a uma taxa de juros que corresponda ao risco desse empréstimo, após analisar o patrimônio do requerente; poderá exigir garantias adicionais; e, em último caso, pode simplesmente não efetuar negócio algum. Já em relação aos credores não negociais, cuja relação não decorra pura e simplesmente da autonomia de vontade, a lei deve estabelecer privilégios especiais para sua proteção, relativizando a autonomia patrimonial e a personalização. Em relação a esses segmentos especiais, o empresário deve encará-los como custos jurídicos a serem suportados para o exercício de sua liberdade empresarial.

De um modo geral, nada impede que a política legislativa de um país submeta as obrigações tributárias ao regime de limitação. Entretanto, além da inadequação dessa submissão, essa política legislativa pode concretamente estar vedada em face dos específicos ordenamentos constitucionais.

Pela análise do fundamento da limitação – diluição de riscos de empreendimentos privados - percebe-se claramente a inadequação de submeter uma obrigação tributária – pretensão de direito público, na precisa terminologia de Nogueira (1995) – a um mesmo regime de uma obrigação privada. Infelizmente, no Brasil, perdeu-se a consciência da verdadeira essência da obrigação tributária: a de tratar-se de uma obrigação de cidadania de contribuir para o condomínio social²⁴. A

²⁴ Não é por menos que na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, um dos documentos mais representativos da luta pelo reconhecimento da cidadania como elemento da soberania popular está estampado:

perda dessa consciência tornou míopes a Jurisprudência e a doutrina pátrias, a ponto de só enxergarem a roupagem patrimonial de que se reveste a obrigação tributária²⁵. Esse depauperamento do valor do dever fundamental engendrou diversos equívocos no trato da matéria tributária. A supervalorização da limitação de responsabilidade societária em face da responsabilidade tributária é uma delas. Como admitir, por exemplo, que uma fabricante de cigarros, sujeita ao pagamento do IPI, cuja cobrança se destina a garantir a finalidade extrafiscal normativa de desestímulo ao consumo de cigarros, possa diluir seus riscos com o Estado²⁶? Ou ainda, que uma sociedade possa diluir seus riscos privados em relação a tributos que serão vertidos a serviços essenciais à população?

Não bastasse, essa diluição de riscos encontra limites na própria Constituição Federal, considerando que, na Ordem Econômica estabelecida pela Lei Fundamental, devem-se compor a liberdade de iniciativa, o regime privado de propriedade, a função social da propriedade e a promoção da justiça social. E o pagamento dos tributos insere-se tanto na função social como na promoção da justiça distributiva. O exercício de uma empresa – atividade de organização de produção e circulação de bens econômicos – pressupõe a atuação do poder estatal e exige essa atuação em seu desenvolver. A proteção da propriedade, do nome

“Art. 13.º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”(sublinhei e grifei).

²⁵ Tal miopia não ocorre em relação a outros deveres fundamentais, talvez pela ausência de interesses. O serviço militar, é outro exemplo de obrigação de cidadania constante de nossa carta política, cuja roupagem é a prestação de um serviço. Mas jamais se cogitou em resolver as questões pertinentes a essa relação na Justiça do Trabalho. Em relação ao Direito Tributário, entretanto, há uma desastrosa tentativa de reduzir a obrigação tributária a meros laços patrimoniais entre o Fisco e o contribuinte e submeter essa relação à mesma lógica das obrigações privadas.

²⁶ Quanto mais em face da exigência de provimento de ações de saúde por parte do Estado decorrente da atividade desse gênero de comércio.

comercial, a criação de infraestrutura, de segurança, dentre tantos outros segmentos, são bens pressupostos, providos pelo Estado, sem os quais sequer haveria liberdade de iniciativa. Por outro lado, o exercício da empresa gera intensa repercussão sobre a sociedade, como a apropriação de recursos econômicos e ambientais pertencentes a toda sociedade e seus efeitos colaterais (danos ambientais; pressão inflacionária, previdência e saúde do trabalhador); a criação de relações de conflito (relações de consumo, de emprego, de previdência de comércio); etc. O tributo representa a justa compensação pela apropriação privada de bens sociais e pela repercussão social ocasionadas pelo exercício empresarial²⁷. Destarte, o direito fundamental de livre iniciativa está umbilicalmente ligado ao dever fundamental de pagar os tributos incidentes sobre a atividade econômica e não há como dissociá-los. Só há que se falar em liberdade de iniciativa e proteção da propriedade na medida que se tenha como pressuposto o cumprimento das responsabilidades sociais²⁸.

²⁷“*A sociedade empresária, exercente de atividade econômica organizada, ao usar, gozar e dispor de seus bens, tem o dever respeitar a lei que protege interesses, bens e valores socialmente relevantes – como meio ambiente, o urbanismo, o desenvolvimento econômico, a segurança, a preservação do patrimônio histórico, saúde, etc – que, por sua relevância, sobrepõe-se ao seu interesse individual*” (SOUZA, 2006, p. 178).

²⁸“*O que mais releva enfatizar, entretanto, é o fato de que o princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário – ou a quem detém o poder de controle, na empresa – o dever de exercê-lo em benefício de outrem e não, apenas, de não o exercer em prejuízo de outrem. Isso significa que a função social da propriedade atua como fonte da imposição de comportamentos positivos – prestação de fazer, portanto, e não, meramente, de não fazer – ao detentor do poder que deflui da propriedade. Assim, se a partir deste ponto – função que legitima a propriedade – deixarmos fluir coerentemente o raciocínio, forçosamente concluiremos que a propriedade dotada de função social, que não esteja a cumpri-la, já não será mais objeto de proteção jurídica. Ou seja, já não haverá mais fundamento jurídico a atribuir direito de propriedade ao titular do bem (propriedade) que não está a cumprir sua função social. Em outros termos: já não há mais, no caso, bem que possa, juridicamente, ser objeto de direito de propriedade*” (GRAU, 2003, p.269).

Além disso, o princípio da isonomia tributária²⁹ impede seja conferido o tratamento diferenciado entre contribuintes que estejam em mesma situação. Neste ponto, essencial compreender a vetorialidade dos princípios. Muito se tem ressaltado o caráter limitativo dos princípios, como impediente ao exercício estatal de tributar³⁰. Mas, em verdade, os princípios são ambivalentes, porque, se de um lado limitam o poder estatal, por outro outorgam grau de liberdade máximo e legitimam a função estatal. Assim sendo, se de um lado é vedado ao Estado cobrar tributo sem lei que estabeleça, de outro, tem plena legitimidade para tributar mediante o uso de lei³¹. O mesmo passa com o princípio da isonomia tributária. Se a um tempo não pode o Estado instituir carga tributária desigual entre os integrantes da sociedade, de outra mão, tem a função de garantir que todos os que estejam em situação equivalente suportem essa carga. Assim sendo, é inaceitável que se possa diferenciar a responsabilidade relativa a uma sociedade simples ou em nome coletivo de uma sociedade limitada. Não vemos como uma declaração unilateral de irresponsabilidade registrada em cartório possa modificar o plexo de relações tributárias, mesmo porque *“as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para*

²⁹ Lei Geral Tributária - Decreto-Lei n.º 398/1998 da República Portuguesa: “Art. 5.º - Fins da tributação 1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

³⁰ STF, Pleno; ADI 712 MC, de 07/10/1992 (DJ 19/02/1993); rel. Min. Celso de Mello: “(...) O exercício do poder tributário, pelo estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações a competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições. (...)”

³¹ Obviamente, respeitando os demais princípios, que, de outro modo, tem a mesma dupla vetorialidade ou ambivalência.

*modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*³². A distinção entre tipos societários é estabelecida pela Lei Privada e para fins privados, não podendo ser opostas às obrigações tributárias, pois “*Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*”³³.

Para o Direito Tributário é irrelevante o tipo societário e a capacidade de sujeitar-se às obrigações tributárias independem até mesmo de “*de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional*”³⁴. A única distinção feita pela lei tributária é a relativa a sociedades de pessoas e sociedades de capital, no art. 134, VII, o qual será tratado com mais vagar adiante.

Deste modo, desfaz-se o cânone da oponibilidade absoluta do instituto privado da limitação de responsabilidade em face das obrigações tributárias. Pode-se dizer, como o fez COELHO (2002, p.403):

Diferente, por outro lado, é a situação dos credores não negociais, aqueles que não tem meios de formar seus preços agregando-lhes qualquer taxa de risco. Falo do fisco, do INSS, trabalhadores e titulares do direito de indenização (inclusive o consumidor). Para essa categoria de credores sociais, a limitação da responsabilidade dos sócios representa, normalmente, prejuízo, porque eles não dispõem dos mesmos instrumentos de negociação dos credores negociais para se preservarem da insolvência da sociedade empresária.

2.3. A Natureza Personalística das Sociedades Limitadas

³² CTN, art. 123.

³³ CTN, art. 109.

³⁴ CTN, art. 126, III.

Outro ponto fundamental diz respeito à natureza jurídica das sociedades limitadas. São sociedades personalísticas ou capitalistas? Para a correta percepção da questão é preciso, antes de mais nada, compreender o que são sociedades de pessoas e sociedades de capital. De acordo com Requião (1995), as sociedades de pessoas são aquelas que se formam tomando em consideração as qualidades dos sócios, ao passo que nas sociedades de capital são irrelevantes as características pessoais dos sócios, já que a atenção é voltada ao capital investido na sociedade. Num sistema de ações ao portador, por exemplo, nem mesmo o nome do sócio é conhecido. A distinção é importante em função da determinação do grau de comprometimento que devam ter os sócios em relação a seus negócios. Numa sociedade de pessoas, cujo vínculo entre os sócios se forma por meio de um contrato plurilateral, o comprometimento é de maior densidade jurídica, vez que, nesses tipos societários os sócios *“mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns”*³⁵, e por isso mesmo são maiores seus deveres-poderes em relação a seus negócios. Ao contrário, numa sociedade anônima, por exemplo, os acionistas preferenciais não detém qualquer influência sobre a administração societária. Como assinala CARRION (p. 657)³⁶

Na sociedade de responsabilidade limitada, presume-se a culpa do sócio administrador, face à liberdade de ação que possui, a sua autonomia, a imediaticidade que há entre seus atos e os da sociedade. O mesmo não acontece na sociedade anônima onde, por inexistir essas circunstâncias, a responsabilidade do administrador não se presume

Não obstante, os conceitos de personalismo e capitalismo societário vem esgarçando-se no Brasil pela confusão operada com o instituto da limitação de

³⁵ Código Civil de 1916, art. 1.363.

³⁶CARRION, Valentin. **Comentários à CLT**, 11ª ed. Revista dos Tribunais: São Paulo. *Apud* Oliveira (2009, p. 1)

responsabilidade, cujo combustível foi o aqodamento em querer afastar a aplicação do art. 134, VII, do CTN, às sociedades limitadas³⁷. Ora, o personalismo ou capitalismo de uma sociedade é caracterizado pela relação dos sócios entre si, pouco importando a relação dos sócios com terceiros, vale dizer: não é o regime jurídico aplicado ao patrimônio social destacado que define a natureza jurídica da sociedade, mas o nível de ligação entre os sócios. Nem se pode afirmar que são mistas, porque, se assim fosse, as sociedades de capital e indústria também (e com muito mais razão) o seriam, vez que parte de seus sócios são limitadamente responsáveis e outra parte são ilimitadamente responsáveis. Note-se que o contexto histórico das sociedades limitadas revela justamente o aspecto personalístico. Ao tratar do aparecimento das limitadas, Requião (1995) aponta que seu surgimento decorreu das ideias do Ministro do Comércio e da Indústria da Prússia, o qual, em memória dirigida às Câmaras de Comércio, após realçar as vantagens das sociedades de pessoas sobre as de capital, pronunciou-se pela criação de mais um tipo societário de caráter personalístico, mas estendendo a estas o princípio da responsabilidade limitada³⁸. Hodiernamente, nada impede que a sociedade limitada submeta-se a um regime próximo ao de sociedades anônimas, pela possibilidade de o contrato social prever a aplicação subsidiária da Lei das Sociedades Anônimas, nos termos do parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil³⁹. Mas isso não lhe retira

³⁷ Vide o já citado RE 70.870.

³⁸ Citando Villemor do Amaral, REQUIÃO (1995, p.330) reproduz o pronunciamento do Ministro Alemão Oechelhauser: *“as formas de sociedades comerciais, atualmente em vigor no Império Alemão, não mais atendem às necessidades econômicas; é preciso que o princípio da responsabilidade limitada, que vivamente interessa à vida econômica, penetre nas sociedades de caráter individualista, em que diretamente colaboram o capital e a inteligência; com capital igual e atividade humana igual, a sociedades individualistas produzirão, incontestavelmente, valores superiores aos das sociedades coletivistas”*.

³⁹ CC, Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

o caráter personalístico, vez que a aplicação da LSA é apenas supletiva e trata da regência da empresa, frise-se, estipula o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade, não interferindo na constituição do sujeito da atividade – a sociedade.

Impende novamente salientar que esse caráter personalístico implica maior grau atenção dos sócios, cabendo a eles, ainda que não detenham poderes de gerência, a fiscalização da probidade do administrador. Em sua excelente obra “Responsabilidade do Sócio não-administrador na Sociedade Limitada”, LORENS (2004, p.77 e 78) assinala que

Todavia, situação inquietante depreende-se do comportamento do sócio não-administrador, que empresta seu nome para a constituição da sociedade, subscreve e integraliza às vezes um por cento do capital e desconhece o que acontece durante a vida desse ente. Danos podem surgir, terceiros e credores podem ser prejudicados, enquanto os sócios, por já terem integralizado todas as quotas, estão isentos de qualquer responsabilidade. Ora, conforme bem registra o Professor Antônio Carlos Diniz Murta, ‘o Sócio-quotista, quando integra uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, seja no momento de sua formação, seja posteriormente, elege, expressamente, uma ou mais pessoas que serão alçadas condição de dirigentes ou sócios-gerentes dos rumos da dita sociedade. O sócio-quotista assume, neste ato, responsabilidade pelos caminhos a serem trilhados pela sociedade que compõe. Não pode simplesmente lavar suas mãos e dizer: nada mais tenho com isso, ou, o que for feito, nada tem a ver com minha vontade. Como assim? O procedimento de escolha do sócio-gerente é uma ação de grande relevância, sopesado e refletido, visto que, se malfeito, poderá acarretar, como consequência, prejuízos, não só para a sociedade, como também para terceiros”

Neste sentido, o Código Civil confere à assembleia de sócios da limitada e, se previsto no contrato social, ao Conselho Fiscal, os deveres de “*examinar, pelo menos trimestralmente, os livros e papéis da sociedade e o estado da caixa e da carteira, devendo os administradores ou liquidantes prestar-lhes as informações solicitadas*⁴⁰” e de “*denunciar os erros, fraudes ou crimes que descobrirem,*

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima

⁴⁰ CC, art. 1.069, I.

*sugerindo providências úteis à sociedade*⁴¹. Deste modo, não é dado ao sócio de uma sociedade limitada permanecer em estado de escusa de consciência (*conscious avoidance*) ou de cegueira preordenada (*willful blindness*), pois “*Salvo estipulação que determine época própria, o sócio pode, a qualquer tempo, examinar os livros e documentos, e o estado da caixa e da carteira da sociedade*⁴²” e se não o faz, deve ser responsabilizado por sua omissão:

Devem ser os sócios atentos ao exame dos negócios sociais. Fiscalizem-nos! Se assim não fosse, acobertados pelo limite de sua responsabilidade, poderiam, sub-repticiamente, retirar o capital social, ou distribuir lucros fictícios, aparentando estado de prosperidade inexistente⁴³.

3. AS NORMAS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Visto que o instituto da limitação privada de responsabilidade não é um muro intransponível à obrigação tributária, resta analisar os dispositivos de responsabilidade tributária dispostos no CTN e na Lei de Execução Fiscal - LEF, pertinentes ao trato da matéria. Em razão das inúmeras posições divergentes e até antagônicas, cabe a análise em separado destes dispositivos.

3.1. Solidariedade, divisibilidade, exclusividade, personalidade e subsidiariedade

⁴¹ CC, art. 1.069, IV

⁴² CC, art. 1.021.

⁴³ FERREIRA, Waldemar Martins. **Instituições de Direito Comercial**, p. 294. 3ª ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, *apud* LORENS (2003, p. 86).

Antes, porém, cabe desfazer alguns equívocos relativos a institutos aplicáveis aos casos de pluralidade de sujeitos em um dos polos da obrigação. A divisibilidade e a solidariedade são conceitos pertinentes à subjetivação plúrima, vale dizer, refere-se aos integrantes de um mesmo polo da obrigação. A divisibilidade ocorre quando *“Havendo mais de um devedor ou mais de um credor em obrigação divisível, esta presume-se dividida em tantas obrigações, iguais e distintas, quantos os credores ou devedores”*⁴⁴. Por outro lado *“Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”*⁴⁵. Por fim, exclusividade ocorre quando a responsabilidade de uma pessoa exclui a das demais.

Não se confundem com os institutos da personalidade ou subsidiariedade, que dizem respeito à posição ocupada pelo obrigado, em relação à demanda do credor. Quando subsidiária a responsabilidade, o devedor pode invocar o benefício de ordem para que primeiro respondam os bens do devedor principal. Na personalidade, o devedor vincula-se imediatamente ao cumprimento da obrigação⁴⁶.

Assim sendo, uma dívida pode ser pessoal e solidária ou pessoal e divisível. Ou ainda, subsidiária e solidária ou subsidiária e divisível. Esclarecidos os conceitos, passemos à análise dos dispositivos tributários.

⁴⁴ CC, art. 257.

⁴⁵ CC, art. 264.

⁴⁶ *“Em suma, tomando o conceito de Gomes de Souza, dum lado, e o da doutrina que exige a insuficiência de bens da empresa, doutro lado, podemos distinguir a responsabilidade subsidiária em sentido próprio da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, da seguinte forma: a) Responsabilidade subsidiária em sentido próprio: incidindo a hipótese legal, a pretensão em concreto para com o responsável surge quando o patrimônio do devedor principal mostrar-se incapaz de satisfazer a inteireza dos créditos tributários (insolvabilidade tributária, paralela à insolvência civil); b) Responsabilidade subsidiária em sentido impróprio: incidindo a hipótese legal, a pretensão em concreto para com o responsável surge quando o devedor principal, depois de esgotado o prazo legal ou administrativo, deixa de adimplir o crédito tributário (inadimplência tributária, paralela à insolvência comercial)”* (LOPES, 2009, p.4).

3.2. O art. 124 do CTN

O CTN trata da solidariedade⁴⁷ em matéria tributária em dois momentos distintos: um, de aplicação geral, inserido no capítulo da sujeição passiva. Interessamos o art. 124, impondo que “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”; e “II - as pessoas expressamente designadas por lei”, arrematando seu parágrafo único: “A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem”.

Pela leitura do dispositivo, verifica-se que há dois tipos de solidariedade: uma solidariedade pelo fato; e outra de vinculação pela lei. No primeiro caso, é o interesse comum pelo fato constitutivo do fato gerador. Por interesse comum deve-se entender a concorrência para o desencadeamento do fato gerador do tributo. A *comunhão* de interesses não representa necessariamente a ocupação de uma mesma posição jurídica entre os envolvidos, que pode até mesmo ser antagônica. Num contrato de compra e venda, por exemplo, comprador e vendedor ocupam

⁴⁷ “19. Já a solidariedade entre responsáveis é comum em toda espécie de responsabilidade quando há pluralidade de responsáveis. Assim, por exemplo, na responsabilidade subsidiária em sentido próprio, se dois ou mais são os responsáveis, são eles todos solidários entre si, apesar de seus débitos em concreto dependerem da insolvabilidade do contribuinte. Os responsáveis são solidários entre si, mas não com o devedor principal. Não há, aqui, responsabilidade solidária em sentido estrito. 20. A solidariedade entre contribuinte e responsável, por sua vez, ocorre quando a obrigação nasce em face do contribuinte mas, em decorrência de fato posterior, passa um terceiro a responder solidariamente com aquele, sem benefício de ordem. Nesse caso, respondem os dois igualmente, sendo a pretensão fiscal dirigida diretamente contra os dois. Eis a responsabilidade tributária solidária em sentido estrito. 21. Pelo que foi exposto, nota-se que a responsabilidade solidária em sentido estrito aproxima-se, na prática, da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio. Assim, nesta última espécie, havendo a impropriedade no pagamento do crédito tributário, surgiria a solidariedade entre contribuinte e responsável. A distinção conceitual, ainda assim, é possível, embora de pouca utilidade”. (LOPES, 2009, p.5).

posições jurídicas opostas, mas inegavelmente apresentam interesse comum na situação e a tanto fizeram convergir as vontades para realização do negócio.

No segundo caso, a lei determina em que situações pode haver solidariedade, mas, neste caso, deve-se respeitar os limites estabelecidos pelo CTN, como, por exemplo, na vinculação ao fato gerador exigida pelo art. 128.

3.3. O art. 128 do CTN

Conforme dispõe o art. 128 do CTN Art. 128 *“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”*, isso depois de afirmar que essa atribuição de responsabilidade se dá sem prejuízo das demais regras de responsabilidade previstas no CTN. A regra é, portanto, ao mesmo tempo ampliativa e restritiva, em termos de imputação. Ampliativa porque permite a imputação de responsabilidade além dos casos previstos no CTN, vale dizer: o que o CTN faz é, desde já, eleger casos de responsabilidade, mas a responsabilidade não se restringe a esses casos, podendo haver outros previstos em leis esparsas. E restritiva porque a responsabilidade só pode ser atribuída a pessoas vinculadas ao fato. Note-se que o responsável não produz o fato, mas tem algum liame direto ou indireto com ele.

Cabe aqui desfazer o equívoco de alguns resultante da interpretação da parte final do dispositivo ao estabelecer que pode haver exclusão da

responsabilidade do contribuinte ou atribuição subsidiária. Trata-se de disposição autorizativa e não restritiva, no sentido de que sempre deva haver exclusão da responsabilidade do contribuinte. Basta lembrar que, nos termos do art. 124, II, do CTN, há plena possibilidade de solidarizar-se, mediante lei expressa, contribuinte e responsável. E, de outro modo, o contribuinte já está invariavelmente vinculado à obrigação, bastando a lei silenciar para que não haja afastamento de sua responsabilidade.

3.4. O art. 134 do CTN

Na seção dedicada à responsabilidade de terceiros, encontram-se os dois dispositivos do CTN sobre os quais pairam as maiores discussões no que se refere ao tema da responsabilidade tributária – o art. 134 e o art. 135. Não nos anima aqui declinar uma plêiade de juristas e suas opiniões divergentes sobre o assunto, mas apenas na medida do necessário à compreensão da questão.

Nos termos do art. 134, *“Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”*, completado por seu inciso VII *“os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”*. E seu parágrafo único arremata: *“O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”*.

No caput do artigo estão dispostos os pressupostos e requisitos para a responsabilização e o regime jurídico aplicável. O dispositivo trata de casos de

“*cumprimento da obrigação principal*”, ou seja refere-se à prestação em pecúnia ou, simplesmente, ao pagamento. Não solvida a obrigação (pressuposto), pode-se exigila do responsável. Porém, para vincular o responsável, é necessário que este tenha intervindo ou se omitido de seus deveres (requisito). Quanto ao regime, impõe-se a solidariedade do responsável em relação ao contribuinte. Já em relação ao credor sua posição é de subsidiariedade, pois sua obrigação surge apenas “*Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”, pressupondo o dispositivo se tratar de uma impossibilidade momentânea e, uma vez readquirida a capacidade do contribuinte, nada impede que dele também seja exigida a obrigação. Mas, ao contrário do art. 124, a solidariedade do art. 134 comporta benefício de ordem. Tem-se assim uma obrigação já nascida pela ocorrência do fato gerador e seu não cumprimento por ato ou omissão das pessoas relacionadas nos incisos da disposição, dentre os quais “*os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas*”. Neste passo, o sócio de uma sociedade, inclusive uma limitada, que promover a venda de bens para torná-los líquidos e não recolher o respectivo tributo incidente, responde pela omissão. Assim como responderia o sócio que quitasse dívida para com credor privado em detrimento da quitação da obrigação para com o poder público. Poderia, ainda, responder pela omissão de fiscalizar o liquidante ou pela culpa lato senso em aprovar as contas deste⁴⁸.

⁴⁸Lei 6.404, “*Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder. § 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:(...) g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores, por favorecimento pessoal, ou deixar de apurar denúncia que saiba ou devesse saber procedente, ou que justifique fundada suspeita de irregularidade*”.

Apesar de o art. 134, VII, ter sido afastado pela artificiosa atribuição de caráter capitalístico das sociedades limitadas, o dispositivo não teria o alcance de vincular a responsabilidade dos sócios em casos de dissolução irregular. Isto porque o dispositivo destina-se a regular os casos em que há uma liquidação posta em curso e, em seu desenvolver, uma ação ou omissão do sócio enseja o não cumprimento da obrigação por parte do contribuinte. Note-se que liquidar é tornar líquido o patrimônio, é aliená-lo e transformá-lo em numerário no intuito de solver as dívidas sociais. Na dissolução irregular, como será demonstrado, não há liquidação. O art. 134 tem por fim precípuo evitar que fraudes sejam perpetradas durante o estágio de liquidação. VALVERDE (1954, p. 22) acentua que

Convém lembrar que a liquidação de uma sociedade pode ser simulada, isto é, resultar de uma deliberação dos sócios, com objetivo de fraudar a lei. Não é raro, entre nós, a liquidação simulada das sociedades que exploram a compra e venda de imóveis. Visam, com isso, entrando na fase de uma liquidação aparente, fraudar o fisco, ao qual deixam de pagar os impostos relativos ao exercício normal de sua atividade. A liquidação se eterniza e, dada a natureza do objeto de exploração da sociedade, os atos de realização de seu ativo se processam como se a sociedade em liquidação não estivesse.

Cabe ainda obtemperar que, apesar de a quase unanimidade da doutrina vislumbrar um caráter restritivo ao parágrafo único do artigo, ao referir-se o dispositivo que sua funcionalidade “*só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório*”, é preciso interpretá-la sistematicamente, pois as demais infrações cometidas pelas pessoas relacionadas, são respondidas em caráter pessoal, na forma do art. 135, em regime mais gravoso àquele previsto no art. 134. Aqui são necessárias cautelas para que não haja dissonância entre o disposto no caput e em seu parágrafo. O dispositivo não faz qualquer alusão acerca do momento da ação ou omissão do terceiro, nem a seus efeitos, bastando apenas que, por esta

ação ou omissão esteja o responsável vinculado ao descumprimento da obrigação. Por outro lado, a aplicação do artigo só ocorre quanto às penalidades moratórias. Reconciliando os dispositivos tem-se que, se da ação ou omissão resultar obrigação tributária nova, a responsabilidade solidária e subsidiária ocorrerá somente quanto a tributos e penas moratórias. Resultando multas não moratórias, sua responsabilidade é pessoal e solidária com a pessoa jurídica contribuinte, nos termos do art. 135, I. do CTN. Por outro lado, havendo crédito já constituído e não pago pela ação ou omissão do sócio, pouco importa a derivação deste (tributo, multa moratória ou não compensatória), respondendo invariavelmente o contribuinte subsidiária e ilimitadamente pela obrigação, não por ter cometido a infração ou dado azo o tributo, mas sim porque sua ação ou omissão o vincula ao crédito. Não faria o menor sentido neste caso segregar o crédito derivado de tributo e o crédito derivado pena pecuniária, e o Direito recusa interpretações absurdas.

Visto então que o art. 134 não solve o problema da dissolução irregular, passemos à análise do art. 135.

3.5. O art. 135 do CTN e o Equívoco de Enquadramento da Dissolução Irregular

É sob o art. 135 que a doutrina e a jurisprudência brasileira tem enquadrado a dissolução irregular. Antes de tratar da impertinência dessa subsunção, cabe analisar o alcance do art. 135, ao determinar que “*São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato*

social ou estatutos” as pessoas que enumera em seus incisos, sejam, as pessoas referidas no artigo 134, dentre os quais, os sócios das sociedades de pessoas, os mandatários, prepostos e empregados do contribuinte e, finalmente, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Pela análise sistemática da disposição, verifica-se que, ao tratar da responsabilidade de terceiros, o CTN estabeleceu duas regras distintas: uma, conservando a sua caracterização de terceiro para vinculá-lo subsidiariamente ao credor nos casos em que, por sua omissão ou ação, reste inadimplida obrigação tributária. Em outra ponta, caso um ato ilícito do terceiro produza um fato gerador, deixa o mesmo de ser terceiro para vincular-se pessoal e solidariamente⁴⁹ à obrigação: tratam-se de atos de má gestão⁵⁰. A solidariedade decorre do comum interesse na situação que constitui o fato gerador, interesse esse revelado no momento em que excede os limites da lei⁵¹. Dentro do exercício da lei, há volição tão-somente do contribuinte, ao passo que no excesso há vontade amalgamada do contribuinte e da terceira pessoa, respondendo o contribuinte pela má escolha de seu preposto⁵² (*culpa in comitendo, in vigilando e*

⁴⁹ Em sentido contrário, STJ, 2ª Turma. REsp. 724.077, de 20/10/2005 (DJ 21/11/2005), rel. Min. Francisco Peçanha Martins: *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO AO 13 DA LEI 8.620/93. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. 1. Os sócios-gerentes são responsáveis, por substituição, pelos créditos referentes a obrigações tributárias decorrentes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, ou quando tenha ocorrido a dissolução irregular da sociedade, comprovada, porém, a culpa. Há evidente confusão de pessoalidade, vínculo do obrigado para com o credor com ausência de solidariedade, que diz respeito ao vínculo dos devedores (ou credores) entre si.*

⁵⁰ Lei Geral Tributária - Decreto-Lei n.º 398/1998 da República Portuguesa: “Art. 32.º - Dever de boa prática tributária - Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas”.

⁵¹ Em Portugal, a Lei 15/2001 que instituiu o Regime Geral das Infracções Tributárias prevê em seu art. Art. 7, 1 que “As pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo”.

⁵² Lei 6.404/76: “Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder. § 1º São modalidades de exercício abusivo de poder: (...) d) eleger administrador ou fiscal que sabe inapto, moral ou tecnicamente”.

in eligendo) e o responsável pessoalmente⁵³ pela culpa ou dolo de sua conduta, revelada pelo excesso de poderes ou infração à lei.

Relativamente aos requisitos, necessário que haja uma obrigação tributária decorrente de um excesso de poder ou violação da lei, contrato ou estatutos. Ou seja, o terceiro age confrontando seus deveres legais e contratuais e desse agir desencadeia-se a situação configurativa do fato gerador. Importante ressaltar que não há necessidade de que o ato seja ilícito em si mesmo, mas que haja uma prática ilícita relacionada e desse conjunto decorra um fato gerador. Assim sendo, a responsabilidade subsiste tanto quando o contribuinte auferir renda decorrente de uma atividade ilícita empreendida pelo responsável, como também quando, embora o ato geratriz do fato gerador seja lícito, esteja acobertado por um ilícito, como no não registro de uma operação de faturamento sujeito ao PIS ou à COFINS. É o que se pode deduzir da expressão “ato praticado com excesso de poder” ou “ato praticado com infração de lei, contrato social ou estatutos”, pois a violação de uma lei pode ocorrer com a omissão de um dever determinado na lei ou pela prática de um ato contrário ao que determina a lei. Daí a resultar a responsabilidade quando o responsável age produzindo fato gerador, mas omitindo-se de dever legal (cobra o IPI ou o ICMS, mas não repassa ao Fisco), como também quando seu agir confronta com a lei (vende produtos “piratas”, auferindo renda com a atividade).

Dessa forma, tem-se a responsabilidade pessoal do terceiro quando:

⁵³ De acordo com LOPES (2009, p. 18) “A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio”.

Ato ilícito → fato gerador → obrigação tributária; **ou**
 { Ato lícito → fato gerador → obrigação tributária
 { Ato ilícito ou omissão de dever

Embora salutar, a redação do dispositivo é bastante questionável. Com forte inspiração no art.10 da antiga Lei das Sociedades Limitadas que determinava eu os sócios-gerentes responderiam para com a sociedade e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei, o art. 135 acabou por produzir enxertos de regimes de juridicidade duvidosa. Isto porque se a violação ao contrato social ou ao estatuto social é relevante nas relações privadas, em relação às obrigações tributárias importa a violação à lei para a responsabilização. Difícil imaginar que um gerente, desautorizado pelo contrato social, possa ser autuado pelo Fisco municipal pela venda regular (regularidade quanto ao negócio em si) de um imóvel do contribuinte. Destare, para que se possa vincular o gerente ou dirigente, necessário que a violação do contrato social ou estatuto ou excesso de poderes importem também direta ou indiretamente violação à lei e acarretem danos a terceiros. Deste modo, a violação do contrato ou excesso de poderes só podem ser compreendidas enquanto configurarem atos anormais de gestão, com repercussões negativas às bases econômicas da tributação. Bem salientado por Collet (2007), a ideia de ato anormal de gestão não pode ser dissociada de seu critério essencial, o interesse da empresa, significando que “(...) *un acte de gestion ne sera considéré comme normal que s'il participe à l'intérêt de l'entreprise*” (COLLET, 2007, p. 228). Procedendo a

transações estranhas ao objeto da sociedade, por meio de gestões temerárias (abuso de formas ou de direitos, erosão de bases de cálculo) e que causem danos ao Fisco, aí sim pode-se responsabilizar o dirigente. Tratando-se de violação do contrato que importem fatos tributários normais, não deve subsistir responsabilidade.

Questão interessante é a possibilidade de enquadrar-se a pura omissão sob o manto do art. 135: estaria a falta de pagamento de tributo enquadrada nas situações do art. 135? Depende. O artigo fala em ação com violação de lei da qual resulte obrigação tributária. Neste passo, a simples falta de pagamento de tributo não se enquadraria, considerando que a) a omissão de pagar tributo não é fato gerador de tributo, a obrigação já surgiu e apenas não há sua solvência b) o dispositivo fala de ato do qual decorra obrigação tributária, e não em omissão, ao contrário do que dispõe o art. 134. Neste passo, necessário que haja um ato conjugado com a omissão, como no caso do ato de circular mercadoria e reter ICMS cobrado de terceiros, correlato à omissão de não repassá-lo ao Fisco. Não obstante, é possível que subsista responsabilidade caso a sociedade deixe de pagar crédito tributário, vindo a ser penalizada por multa de ofício do art. 44, I⁵⁴ ou por multa de mora do art. 61⁵⁵, ambos da Lei 9.430/96 por ato do gerente que venha a violar a preferência do crédito tributário, considerando que *“O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de*

⁵⁴ Lei 9.430/96 “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

⁵⁵ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

*trabalho*⁵⁶. Com razão, possuindo fundos a sociedade, o ato do gerente com violação da lei tributária que estabelece preferência, ao verter esses fundos para pagamento de credores privados ou para a distribuição de lucros⁵⁷, conjugado com a omissão de solver a dívida fiscal no prazo, satisfaz as exigências do art. 135 do CTN. Curiosamente, a jurisprudência só admite a responsabilidade no segundo caso pela *“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 público*⁵⁸” e restringindo a responsabilidade ao sócio-gerente da limitada, olvidando que *“Dependem da deliberação dos sócios (...) a aprovação das contas da administração*⁵⁹”. Ora, verter fundos sociais em favor de terceiros privados em detrimento do pagamento de tributos também deve vincular à responsabilização o gerente, nos moldes do que dispõe o Código Civil: *“O administrador que, sem consentimento escrito dos sócios, aplicar créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros, terá de restituí-los à sociedade, ou pagar o equivalente, com todos os lucros resultantes, e, se houver prejuízo, por ele também responderá*⁶⁰”.

A vinculação de responsabilidade do sócio-gerente em casos de falta de pagamento poderia ser conjugada com duas condicionantes consagradas na Jurisprudência francesa: a gravidade e a repetição. Como atesta Legrand (2006), a falta de pagamento de tributos pode redundar na responsabilização solidária do

⁵⁶ CTN, art. 186.

⁵⁷CC, “Art. 1.009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade”.

⁵⁸ STJ, 1ª Turma; Resp. 738.502 de 18/10/2005 (14/11/2005), rel. Min. Luiz Fux.

⁵⁹ CC. Art. 1.071, I.

⁶⁰CC, art. 1.017.

dirigente da sociedade, por meio de procedimento específico estabelecido no art. 267 do Código de Procedimentos Fiscais francês⁶¹, quando os tributos deixam de ser sistematicamente pagos e em vista da gravidade da situação. Desta forma, afasta-se a responsabilidade em casos de uma única falta de declaração ou na falta de poucos pagamentos, só se falando em responsabilidade em razão de frequência e importância de inobservâncias dos deveres de pagar e declarar.

Ainsi, le défaut de déclaration ou de paiement de la TVA pendant plusieurs mois est considéré, de manière quasi-systématique, comme une inobservation grave des obligations fiscales de l'entreprise, entraînant la mise en cause de la responsabilité du dirigeant pour laissé s'accumuler une dette fiscale excessive et aggravé le passif de la société, rendant impossible le recouvrement de l'impôt. (LEGRAND, 2006, p.118).

Dessa forma, segregar-se-ia os atos de mera impontualidade societária dos atos de má gestão, consubstanciados na reiterada omissão de pagamento dos encargos de solidariedade social. Com razão, “*O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios*”⁶² e dentro deste dever de probidade encontra-se o de pagar os tributos relativos à atividade empresarial, como explicita o Código Tributário Alemão – *Abgabenordnung* – em seu art. 34, impondo aos gerentes, de acordo com o princípio da responsabilidade global, o dever de garantir que os tributos incidentes sobre a atividade empresarial

⁶¹Livre des Procédures Fiscales, art. 267 “*Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manoeuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable public compétent assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement*”

⁶²CC, art. 1.011.

serão pagos a partir dos fundos que estão a gerir⁶³, respondendo, nos termos do art.69, por atos de má gestão, inclusive pelo não pagamento dos encargos em seu tempo devido⁶⁴.

3.5.1. Dissolução Irregular e Art.135 do CTN – erro de enquadramento

Como já visto, a dissolução irregular tem sido admitida na doutrina e na jurisprudência como causa de inclusão dos responsáveis no polo passivo da obrigação tributária, mas o faz em relação ao chamado sócio-gerente, pela subsunção ao art. 135 do CTN.

Há dois equívocos neste enquadramento: um estrutural e outro de imputação. No primeiro caso, empresta-se um conteúdo semântico-normativo não comportado pelo preceito. No segundo, olvida-se de que dissolução de pessoa jurídica não é ato de gestão. Este segundo ponto será tratado adiante, com mais vagar. Por ora, é suficiente para afastar a aplicação do art. 135 aos casos de dissolução irregular a análise estrutural da disposição e sua confrontação com o fato. Efetivamente, a dissolução irregular é infração que se configura pela evasão patrimonial e não há obrigação tributária cuja hipótese de incidência seja a

⁶³ Abgabenordnung, Bundesrepublik Deutschland “§34 Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögensverwalter (1) Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen haben deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten”.

⁶⁴Abgabenordnung, Bundesrepublik Deutschland : “§69 Haftung der Vertreter Die in den §§ 34 und 35 bezeichneten Personen haften, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Die Haftung umfasst auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge”.

dissolução irregular de sociedade. Deste modo, não há como subsistir a responsabilidade pessoal do 135 que se trata de responsabilidade por “*créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*” pois a dissolução irregular não é causa geratriz de obrigação.

3.5.2. Desconsideração de personalidade e Art.135 do CTN – erro de perspectiva

Outro ponto relacionado diz respeito à desconsideração de personalidade em função do art. 135 do CTN. Coelho (2002) revela que no Direito brasileiro há duas teorias de desconsideração: uma, a que chama de maior e refere-se ao episódico afastamento da personalidade jurídica quando esta se apresentar como óbice à coibição de manipulação fraudulenta ou abuso de direito; outra nominada teoria menor, que corresponde à responsabilização por má gestão, extensão de responsabilidade, dentre outros institutos.

Aquilo que se chama de teoria menor é, na verdade, má compreensão da *disregard doctrine*, pois só há de falar-se em desconsideração quando a personalidade jurídica configurar uma barreira à repressão de fraudes. Se no ordenamento jurídico já consta norma sedimentado a responsabilidade, não se cogita de desconsideração.

No caso do art. 135 do CTN, não se desconsidera a personalidade da pessoa jurídica, ao revés, pressupõe-se-a, vez que o terceiro tornar-se-á protagonista figurando pessoalmente na obrigação juntamente com a sociedade.

3.6. Os artigos 136 e 137 do CTN

O art. 136 do CTN é norma geral de responsabilidade aplicável às infrações cometidas contra as normas tributárias. Segundo sua redação “*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”. Basicamente trata do elemento subjetivo dos tipos tributários. Alguma doutrina vislumbra no dispositivo a imposição de responsabilidade objetiva em matéria de penalidade tributária. Não concordamos que a disposição impinja responsabilidade objetiva. Independer “da” intenção não é o mesmo que independer “de” intenção. O que o artigo diz é que, salvante lei em contrário, os tipos infracionais tributários penalizam a conduta tanto quando o agente agir com dolo como também quando agir com culpa, em todas as suas modalidades (imperícia, imprudência ou negligência) e intensidades (grave, leve, levíssima). Essa é a opinião de AMARO (2004, p.):

O preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da intenção, o que torna (em princípio) irrelevante a presença de dolo (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito).

(...)

O art. 136 pretende, em regra geral, evitar que o acusado alegue que ignorava a lei, ou desconhecia a exata qualificação jurídica dos fatos, e, portanto, teria praticado a infração ‘de boa-fé’, sem intenção de lesar o interesse do Fisco. O preceito supõe que os indivíduos, em suas atividades negociais, conhecem a legislação tributária, e, se não a cumprem, é porque ou realmente não a quiseram cumprir (o que não está presumido pelo dispositivo) ou não diligenciaram para conhecê-la e aplicá-la corretamente em relação aos seus bens, negócios ou atividades, ou elegeram prepostos negligentes ou imperitos. Enfim, subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos stricto sensu, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência ou vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também

a culpa in eligendo ou in vigilando). Sendo, na prática, de difícil comprovação o dolo do indivíduo (salvo em situações em que os vestígios materiais sejam evidentes), o que preceitua o Código Tributário Nacional é que a responsabilidade por infração tributária não requer a prova, pelo Fisco, de que o indivíduo agiu com conhecimento de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e de que ele quis descumprir a lei.

Ao contrário do Direito Penal, em que os delitos culposos são delitos de exceção, no Direito Tributário, salvo disposição em contrário, aos delitos responde-se tanto por dolo quanto por culpa (*stricto sensu*) e se apena a ambos na mesma medida. Outro traço dos delitos tributários é caracterizarem-se como delitos de mera conduta, pois independem “*da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Por outro lado, embora não explicitamente previsto no CTN, plenamente aplicável o princípio da causalidade⁶⁵ pelo qual “*Respondem pela infração (...) Conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie*”⁶⁶. Em casos de infração da legislação tributária, há responsabilidade solidária dos que a cometeram ou dela se beneficiaram, em razão do interesse comum no fato. Por outro lado, em regra, essa responsabilidade é subsidiária, havendo responsabilidade pessoal nos casos estabelecidos no art. 137 do CTN⁶⁷.

⁶⁵Regime Geral das Infrações Tributárias, Lei 15/2001 da República Portuguesa art. 8º, 7 – “*Quem colaborar dolosamente na prática de infração tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infração, independentemente da sua responsabilidade pela infração, quando for o caso*”.

⁶⁶Código Aduaneiro, Decreto-Lei 37/1966, art. 95, I.

⁶⁷Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O art. 137 trata de casos derivados de crimes, contravenções e dolo específico cometidos contra determinadas pessoas. Há dois regimes aplicados: um de solidariedade, no que se refere aos seus dois primeiros incisos e outro de exclusividade, previsto no seu inciso III, pois, neste caso, o agente age contra a pessoa para quem presta serviço, não havendo comunhão de interesses. Para que não subsista a responsabilidade solidária da sociedade, entretanto, é preciso que esta comprove não se terem vertido benefícios decorrentes dos atos praticados pelos agentes e que sua personalidade não estava sendo utilizada para ilícitos (ou seja, que os atos foram cometidos contra sua pessoa) e que não houve culpa *in eligendo*, *in vigilando* ou *in contrahendo*, relativamente às atividades de seu preposto⁶⁸. Exemplificando:

a) Numa casa de câmbio, o sócio-gerente abre contas de CC5 para remessa ilegal de divisas ao exterior, sem comprovação de origem da renda. Nesta situação, aplica-se o art.135, respondendo a sociedade e o sócio faltoso, em solidariedade, pois há abuso da personalidade jurídica e da estrutura empresarial. De fato, basta lembrar que o art.137, I sedimenta que quando se conceituar o fato também como crime, responde o agente, “salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito”. Vale expressar, quando o crime é cometido em favor da sociedade ou com abuso da personalidade, aplica-se o CTN, art.135; b) O contador de uma casa de câmbio falsifica documentos da empresa,

⁶⁸CC, “Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele. Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos”.

abre uma conta CC5 e procede a remessas ilegais de divisas, sem comprovação de origem, fazendo-se passar como uma operação social, vindo a incidir na presunção de renda do art.42 da Lei 9.430/96. Neste caso, o crime é cometido contra a empresa, aplica-se o art.137, III, b. A responsabilidade é pessoal ao agente, não subsistindo responsabilidade à sociedade, visto neste o crime se dá contra a pessoa jurídica, mediante artil. A ausência de solidariedade decorre inexistência de interesse comum (o interesse é contraposto), exigida no inciso I do art.124 do CTN. Entretanto, para elidir a solidariedade, é ônus da sociedade demonstrar, cumulativamente, que não se beneficiou do ilícito e que não concorreu com dolo ou culpa (*in eligendo, in vigilando ou in contrahendo*)⁶⁹.

Como será demonstrado, o art. 136 – juntamente com o art. 124, é uma das bases para a responsabilização dos sócios em casos de dissolução de fato, já que ao dissolver irregularmente uma pessoa jurídica, vários dispositivos do CTN são violados.

3.7. O art. 4º, §2º da LEF

De conformidade com o disposto no art. 4º, §2º da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/1980) “*À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial*”. O preceito é plenamente compatível com o art. 128 do

⁶⁹CC, “Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito”.

CTN, vez que “*a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa*”, mas deve-se observar as restrições impostas neste dispositivo, pois essa pessoa terceira deve estar “*vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*”. Não deve impressionar o fato de o dispositivo mencionar sua aplicabilidade à dívida ativa, pois a lei disse menos do que deveria, havendo de se interpretá-lo corretivamente. De fato, não há como imprimir dois regimes distintos de responsabilidade, um antes e outro posterior à inscrição, sendo que se trata do mesmo crédito e da mesma obrigação. A inscrição é ato de formalização e controle, não interferindo na qualidade do crédito ou da obrigação. Além disso, responsabilidade é matéria referente a obrigações, estejam estas no estágio em que estiverem. E ainda que assim não fosse, há aplicabilidade em função do necessário diálogo entre as normas: sempre que a violação de uma norma privada importar reflexos negativos à relação tributária, tais atos devem ser considerados violação à lei tributária. De fato, a lei civil ao proteger a generalidade de credores, protege evidentemente o credor tributário.

Neste diapasão, as normas de responsabilidade previstas no Código Civil são aplicáveis às dívidas tributárias, todavia, devem-se compatibilizar com os dispositivos do CTN, Lei Complementar, respeitando os limites impostos pela norma geral tributária e compatibilizando-se com a especial natureza do crédito tributário.

Nestes termos:

a) o crédito tributário, crédito de natureza especial e preferencial, não pode ter tratamento inferior ao conferido a uma obrigação privada⁷⁰, a não ser que

⁷⁰Lei Geral Tributária - Decreto-Lei n.º 398/1998 da República Portuguesa: “*Art. 50.º - Garantia dos créditos tributários: 1 – O património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários. 2 – Para garantia*

essa inferiorização esteja prevista na própria lei tributária, como a do art. 186, parágrafo único, inciso I, do CTN⁷¹;

b) as limitações de direito privado não podem ser opostas ao crédito tributário sempre que essas limitações não respeitem a especial natureza do crédito tributário, obrigação de cidadania;

c) as normas de responsabilidade civil e comercial aplicam-se às obrigações tributárias, seja por força da combinação do art. 128 do CTN com o §2º do art. 4º da LEF, seja pelo diálogo entre as normas em função da intersecção das disciplinas. Entretanto, estas normas só serão aplicáveis na medida em que respeitem os limites impostos na legislação tributária.

3.8. Conclusão do Capítulo

Do exposto até o momento, percebe-se que aos diferentes tipos de ilícitos correspondem graus distintos de reações do ordenamento jurídico, que podem consistir em penalidades pecuniárias a serem suportadas pelo próprio contribuinte ou responsabilização de terceiro pelo crédito tributário, em regime de solidariedade ou não. Essas reações podem ser resumidas pelo seguinte quadro, podendo haver alguma variação em função de vertentes específicas que devem ser analisadas caso a caso⁷²:

dos créditos tributários, a administração tributária dispõe ainda: a) Dos privilégios creditórios previstos no Código Civil ou nas leis tributárias”.

⁷¹ “*Na falência: o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado”.*

⁷²Por exemplo, a reiterada prática de não pagar o tributo em dia, resultando no aumento desmesurado do passivo social, conduzindo à responsabilização pessoal do administrador, além das multas de mora.

| | | |
|--------------------|---|---|
| falta de pagamento | atos e omissões ilícitos dos quais decorram obrigações principais | atos e omissões ilícitos dos quais NÃO decorram obrigações principais |
| multa de mora | multa de ofício + responsabilização pessoal. | responsabilização pessoal. |

Visto que o instituto privado da limitação da responsabilidade não é uma barreira intransponível para a responsabilização tributária e demonstrado o erro de subsumir a dissolução irregular ao art. 135, passa-se ao correto tratamento jurídico do tema.

4. A DISSOLUÇÃO IRREGULAR

A dissolução irregular não é um instituto de Direito Tributário, mas que traz em seu bojo reflexos às relações tributárias e daí a necessidade de tratá-la em caráter interdisciplinar a questão. Mister se faz perquirir do “instituto”, recorrendo ao Direito Privado, vez que *“Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas (...)”*⁷³, para depois recorrer ao Direito Tributário no intuito de verificar qual o tratamento mais consentâneo com a disciplina tributária [*“(...) mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”*⁷⁴]

A correta apreensão do instituto da dissolução societária depende da compreensão de sua formação. REQUIÃO (1995, p. 265) revela que a *“A sociedade se forma pela manifestação de vontade de duas ou mais pessoas, que se propõem*

⁷³CTN, art. 109, *in initio*.

⁷⁴CTN, art. 1089, *in fine*.

unir os seus esforços e cabedais para a consecução de um fim comum". Essa formação se dá, no Direito brasileiro, por meio de um contrato, assentindo o jurista paranaense à teoria do contrato plurilateral do professor italiano Tullio Ascarelli. Aponta que da conjugação e convergência de vontades dos sócios nasce a sociedade. "*No contrato plurilateral, uma [parte] está ao lado da outra, contratando para a realização do fim comum, que é a obtenção do lucro*". (REQUIÃO, 1995). Assim sendo, a sociedade é resultado da vontade dos sócios, da vontade de associar-se – *affectio societatis*. Como disse PIC (1925)⁷⁵ "*não há sociedade sem vontade, em todos os contratantes, de cooperar, direta ou indiretamente, na obra comum, em comunhão de capitais (lato sensu) e dos esforços pessoais dos membros*".

A extinção da sociedade é a antítese da sua constituição, que pode ocorrer, em relação às limitadas, nos casos previstos no art. 1.033 do CC, dentre os quais está a quebra de *affectio societatis*, quando os sócios deliberam por não mais continuar a sociedade, cessando, dessa forma, a convergência plurilateral de suas vontades constitutivas. É de meridiana clareza que se a sociedade se forma pela conjugação de vontade dos sócios, sua extinção só poderia ocorrer pela "desconjugação" dessa vontade, e não pela vontade de um órgão seu: o gerente.

Essa extinção é precedida de dois atos anteriores: a dissolução e a liquidação da sociedade. Por dissolução pode-se entender o ato de declaração formal de vontade que determina a cessação do estado negocial da empresa e inicia o processo de liquidação, na precisa lição de Carvalhosa (2002). Por sua vez, a

⁷⁵PIC, Paul. **Des Sociétés Commerciales**. Paris: Rousseau & Cie, 1925. *Apud* REQUIÃO (1995, p. 289).

liquidação corresponde ao procedimento destinado à cessação das atividades empresariais, por meio da realização do ativo e pagamento do passivo de acordo com a ordem de preferências legais. Dissolvida e liquidada a sociedade, segue-se a extinção, ou seja, “o ato declaratório de confirmação do ato de dissolução e de aprovação final dos procedimentos de liquidação cujo efeito é o desaparecimento da pessoa jurídica, com pagamento dos credores (...)” (CARVALHOSA, 2002, p. 19).

Tratando-se de mera declaração de vontade, a dissolução não faz cessar a personalidade jurídica da sociedade que “ (...) *subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua*⁷⁶”. Mas essa personalização após a declaração de dissolução é provisória e vinculada à finalidade de liquidação, pois “(...) *em todos os casos [de dissolução], deve continuar a sociedade, somente para se ultimarem as negociações pendentes, procedendo-se à liquidação das ultimas*⁷⁷”. Só há, portanto, que se falar em personalidade “se” e “enquanto” houver estado de liquidação. Neste sentido, TROP LONG (1843)⁷⁸ atesta que “*A sociedade se extinguiu para comerciar, agir ou empreender; parece que de algum modo se prolonga para regular o passado e pôr ordem nos seus negócios. É esta a idéia que exprime a formula usada nas circulares dos negociantes: a sociedade não subsiste senão para a sua liquidação*”.

Logo, aquilo que convencionou-se chamar de “dissolução irregular”, trata-se, em verdade, de “extinção irregular”, por resultar de uma declaração informal de vontade ou de um estado de comportamento dos sócios que indique a quebra de

⁷⁶CC, art. 51.

⁷⁷ Código Comercial de 1.850, art. 335, *in fine*.

⁷⁸ TROP LONG, Raymond-Théodore. **Du contrat de Société civile et commerciale**. Paris: Charles Hingray, 1.843. apud VALVERDE (1953, p. 11)

affectio societatis e pela ausência de um procedimento de liquidação, substituído pela pura e simples evasão patrimonial e caracterizada pela ausência de averbação de sua cessação “no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita⁷⁹”. De perceber que se, por um lado, a personalidade subsiste para fins de liquidação, pode-se entender que operada a evasão patrimonial e logicamente inviabilizada a liquidação em função disso, não há mais estágio de personificação da sociedade. Na extinção irregular, como já dito, não há liquidação, e sim evasão patrimonial e as diferenças entre evasão e liquidação são flagrantes. A evasão é um estado permanente pelo qual os bens sociais são redestinados aos sócios, sem pagamento das dívidas societárias e com violação de preferências legais, ao passo que liquidação “designa uma fase ou estado transitório, em que se praticam atos e operações destinados a exonerar o patrimônio social das dívidas e preparar a partilha do remanescente, reduzido a dinheiro, pelos sócios” (VALVERDE, 1953, p. 16). A evasão é estado de fato, ao passo que a liquidação é estado de direito e é somente na medida em que se constitua em situação *jurídica* que a sociedade conserva sua personalidade *jurídica*: o direito não dá guarida situações de fato anormais e fraudulentas.

Neste estado de coisas, extinta irregularmente uma sociedade, não há mais que se falar em autonomização patrimonial vez que, na precisa lição de REQUIÃO (1995, p.286) “A *autonomia patrimonial* é um atributo da personalidade”. Neste sentido, andou bem o Conselho de Contribuintes ao encartar que “*Anulam-se os lançamentos efetuados em nome de pessoa jurídica que se encontrava extinta,*

⁷⁹CC, art. 51, parágrafo único.

*desde o início da ação fiscal, inclusive*⁸⁰ por erro de identificação de sujeito passivo, muito embora, como se percebe do acórdão, tenha persistido na equivocada ideia de que a autuação deveria ter sido feita na pessoa do administrador. Sequer há necessidade de desconsideração de personalidade para alcançar os bens dos sócios. Com razão, na extinção irregular ocorre a confusão patrimonial, tal qual se exige para a desconsideração de personalidade, mas só há de se desconsiderar a personalidade em se tratando de pessoa jurídica existente, esteja ela ativa ou em fase de liquidação.

4.1. O Erro de Concepção de Responsabilização do Gerente.

É curioso notar o caminho tomado pela jurisprudência em relação ao tema, redirecionando a responsabilidade tributária ao chamado sócio-gerente da sociedade, cometendo dois equívocos palmares. O primeiro, ao esquecer que nem todo gerente ostenta a qualidade de sócio⁸¹. O segundo, ao atribuir ao gerente um poder que não tem, tratando-se apenas de um órgão gestor, um mero “ (...) *preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência*⁸²” e que “*Quando a lei não exigir poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados*⁸³”. Com efeito, ao gerente compete a prática de atos de

⁸⁰Conselho de Contribuintes, 3ª Turma. Ac. 203-12440, de 21/09/2007 (DOU 19/11/2007). Rel. Cons. Odassi Guerzoni Filho.

⁸¹CC, “*art. 1.061. Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de dois terços, no mínimo, após a integralização*”.

⁸²CC, art. 1.172.

⁸³CC, art. 1.173

gestão, onde se compreende uma diversa gama de atividades, como a gestão operacional (negociação com credores, produção de bens e serviços, distribuição de produtos, gerenciamento de riscos do negócio, etc), a gestão financeira (administração de fluxo de caixa, etc); gestão de pessoas, gestão de custos, gestão de qualidade dentre inúmeras outras. Todavia, embora seja ampla a atividade gerencial, esta não supera os limites dos poderes de administração dos negócios, vale dizer, dentre os poderes do gerente não está o de dissolver ou extinguir a sociedade: dissolução e extinção de sociedades não são nem nunca foram ato de gerência. Nunca o foram porque o Código Comercial de 1850, em seu art. 335, 3, estabelecia que *“As sociedades reputam-se dissolvidas: (...) Por mútuo consenso de todos os sócios”*. E o atual regramento do Código Civil não discrepa ao determinar, em disposição específica para as limitadas – art. 1.071, VI –, que *“Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato (...) a incorporação, a fusão e a dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação”*.

Erram ainda os Tribunais pátrios ao atribuírem ao gerente o dever de liquidar a sociedade, asseverando que *“(...) é seu dever, diante da paralisação definitiva das atividades da pessoa jurídica, promover-lhe a regular liquidação, realizando o ativo, pagando o passivo e rateando o remanescente entre os sócios ou os acionistas”*. Não é, pois *“Ocorrida a dissolução, cumpre aos administradores providenciar imediatamente a investidura do liquidante, e restringir a gestão própria aos negócios inadiáveis, vedadas novas operações, pelas quais responderão*

*solidária e ilimitadamente*⁸⁴". Ou seja, o dever do administrador é tão somente de investir imediatamente o liquidante nos negócios, devendo cessar também imediatamente suas atividades gerenciais, salvante os negócios inadiáveis, ou seja, aqueles cuja paralisação poderia acarretar algum prejuízo à sociedade agônica. Este, por sua vez, pode até mesmo ser pessoa estranha à sociedade. Sua escolha é determinada pelos sócios, seja antecipadamente pela previsão no contrato, seja o escolhendo em ato posterior: "*Se não estiver designado no contrato social, o liquidante será eleito por deliberação dos sócios, podendo a escolha recair em pessoa estranha à sociedade*⁸⁵". Dessarte, o administrador ou sócio-gerente até pode ser nomeado liquidante, mas essa nomeação depende da vontade dos sócios, vale dizer: gerente e liquidante não se confundem⁸⁶. E não se diga que o sócio-gerente majoritário tem poderes absolutos caso se autoeleja liquidante, pois é seu dever "*convocar assembleia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário*⁸⁷", sem contar que "*O liquidante pode ser destituído, a todo tempo em qualquer caso, por via judicial, a requerimento de um ou mais sócios, ocorrendo justa causa*⁸⁸".

⁸⁴CC, art. 1.036.

⁸⁵CC, art. 1.038.

⁸⁶*Durante a fase de liquidação, e até a extinção da personalidade jurídica, a representação da anônima ou da limitada não cabe mais, respectivamente, aos diretores ou administradores, mas sim ao liquidante. Este é o órgão responsável pela manifestação de vontade da pessoa jurídica em liquidação. Eventualmente, até pode ocorrer de ser investido nas funções de liquidante quem já representava a sociedade antes da dissolução como diretor ou gerente. Essa situação é, aliás, comum na dissolução extrajudicial. São, contudo, bem diferentes as atribuições no exercício de cada órgão. E a diferença está relacionada à extensão da personalidade jurídica da sociedade, antes e depois da dissolução-ato. Enquanto o administrador tem amplos poderes para obrigar a pessoa jurídica por quaisquer atos, mesmo estranhos ao objeto social (...), o liquidante somente a pode vincular nos atos próprios de liquidação"* (COELHO, 2002, p.458/459).

⁸⁷CC, art. 1.103, VI.

⁸⁸CC, art. 1.038, §1º.

Pode ocorrer ainda de o liquidante ser pessoa distinta da do administrador e, nesse caso, *“O liquidante, que não seja administrador da sociedade, investir-se-á nas funções, averbada a sua nomeação no registro próprio⁸⁹”*.

Percebe-se, pela clareza das disposições, que o gerente, por si só, não detém poderes de extinção ou de liquidação e é somente na condição de sócio, funcionando como órgão deliberativo – a assembleia de sócios, que pode ter alguma voz ativa nessa matéria. Só podem desfazer a sociedade aqueles que podem fazê-la: os sócios. Outrossim, em casos de liquidação o gerente não mais atua à frente dos negócios, estando limitado seu papel a colaborar com o liquidante, sendo dever deste *“proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo⁹⁰”*. Ao contrário do que se tem suposto, portanto, a liquidação marca o fim do poder gerencial do administrador⁹¹.

4.2. O Regime Jurídico de Responsabilidade pela Extinção Irregular

Já dito que a extinção de pessoa jurídica não é regulada pelo Direito Tributário, mas sua ocorrência afeta as relações tributária e, por isso, deve ter sua resolução no âmbito do Direito Tributário. É da intersecção das normas de extinção da pessoa jurídica previstas no Direito Privado e das normas gerais de

⁸⁹CC, art. 1.102, parágrafo único.

⁹⁰CC, art. 1.103, III.

⁹¹*“A dissolução expressa pelo distrato, se for convencional, ou pela sentença do juiz decretando a dissolução, se for judicial marca o fim do período normal das atividades econômicas da empresa. Um ou alguns sócios serão designados pelos demais para operar a liquidação social. Somente eles podem gerir a sociedade no período de agonia social que se inicia. Esses sócios são os liquidantes”* (REQUIÃO, 1995, p.278)

responsabilidade tributária que sobressai o regime jurídico de responsabilidade tributária por extinção de pessoa jurídica.

O art. 136 do CTN é o grande protagonista nesse seara, pois a dissolução irregular importa a violação de normas tributárias imantando a responsabilização dos agentes. De fato, o art. 136 é a norma geral de “*responsabilidade por infrações da legislação tributária*”⁹². Ao agirem em desacordo com as normas de vinculação patrimonial, de liquidação e de preferência dos créditos tributários, respondem os sócios – todos, e não somente o sócio-gerente - seja pela ausência do exercício fiscalizador que lhes confere a lei, seja pelo proveito da assimilação do patrimônio social, lembrando que em tais casos, respondem pelo dolo como também por culpa no exercício de suas funções ou omissões de deveres.

Neste obstante o protagonismo do art. 136, o coadjuvante art. 128 do CTN desempenha papel crucial para a trama. Ao relegar à lei ordinária o casuísmo da responsabilidade, sob o pálio da limitação exposta em seu próprio corpo – a vinculação do terceiro ao fato gerador, o art. 128 - conjugado ao §2º do art. 4º da LEF – permite a internalização das normas de responsabilidade previstas no Direito Privado pelo Direito Tributário. É óbvio que se trata de relegação à lei ordinária, ao contrário do que cogitam alguns. Isto porque se o art. 128 pretendesse relegar a outra ou outras leis complementares, não teria qualquer sentido a limitação, uma vez que a outra lei complementar revogaria a limitação ao simplesmente dispor em contrário. De outro lado, a Constituição só relega à lei complementar a regulação geral, não podendo descer ao casuísmo, vale dizer, falece-se-lhe competência para

⁹²CTN, art. 136, trecho.

evitar o engessamento do Direito Tributário. A Constituição neste ponto foi sábia: atribuiu ao CTN o papel orgânico de conferir uniformidade ao Sistema Tributário Nacional pela veiculação de normaçoão geral e deixando os casuísmos – a contrario sensu – à lei ordinária.

O art. 4º, §2º da LEF promove um balanceamento entre as normas de responsabilidade tributária, civil e comercial e é do dialogo dessas fontes que resulta o regime de responsabilidade aplicável à extinção irregular. Trata-se de norma de extensão e de caráter material, que complementa a disposição processual inserida no inciso V do mesmo dispositivo, o qual permite a promoção da execução fiscal contra “*o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado*”. Disto resulta que toda norma da legislação comercial e civil que atribua responsabilidade a terceiro vinculado ao fato passa a ser tributária sempre que a matéria se refira a tributos. De outro lado, a violação de uma norma do direito privado que gere responsabilidade de terceiro vinculado ao fato, será uma violação à norma tributária sempre que essa violação reflita-se nas relações tributárias.

Com o desaparecimento da pessoa jurídica pela extinção irregular, os sócios passam à condição de responsáveis pessoais e solidários pelas obrigações tributárias, solidariedade decorrente comunhão de interesses revelado pelo fato ilícito⁹³. A sociedade extinta irregularmente equivale, em certa medida, às sociedades não personificadas, na qual “*Todos os sócios respondem solidária e*

⁹³Ley General Tributaria – Ley 58/2003 del Reino de España: Artículo 42. Responsables solidarios. 1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción

*ilimitadamente pelas obrigações sociais*⁹⁴". Efetivamente, a extinção irregular de uma sociedade é o estado correlativo ao da constituição irregular⁹⁵.

4.3. A Extinção Irregular como Infração à Lei Tributária

A Jurisprudência dos Tribunais Superiores pacificou o entendimento de que a *dissolução irregular* – melhor seria dizer *extinção irregular* - constitui infração tributária. Mais ainda resistem algumas vozes em contrário, como se observa em julgado do Tribunal Regional Federal da Quarta Região⁹⁶ - TRF4. No acórdão, o Relator assevera que

Outra imprescindibilidade com que ora se me deparo é a necessidade de um dimensionamento da expressão “dissolução e liquidação regulares” que vem sendo repetida em jurisprudência como requisito para que se livre o patrimônio do sócio de constrangimento por força de dívida da sociedade. Estaria aí uma exigência de ordem formal, impondo-se que o administrador promova um desfazimento da *fictio iuris* em que se constitui a companhia limitada? Creio que não. No universo da realidade fática, jamais encontrei sociedade limitada em dificuldades financeiras que procedesse a uma autoliquidação formal. Qual seria a finalidade? Esclarecer apenas o destino que se deu ao patrimônio, somente a título de justificativa perante o Fisco? Seria exigir demais de quem sossobrou no mar das constantes crises financeiras nacionais que tanto aflige os que se arriscam em atividade produtiva. Nem, em geral, detêm nível de informação para tal procedimento, e menos ainda recursos financeiros para pagar a um contador tal inútil procedimento. Em se olhando, pois, a legislação como incidente na realidade em que atua, outra solução se não me depara: a regularidade de liquidação e dissolução está na ausência de atos dolosos ou culposos que impliquem na responsabilidade objetiva.

⁹⁴ CC, art. 990.

⁹⁵ Regime Geral das Infracções Tributárias, Lei 15/2001 da República Portuguesa; art. 7º, 5 – “*Se a multa ou coima for aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica, responde por ela o património comum e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente, o património de cada um dos associados*”.

⁹⁶TRF4, 1ª Seção; EIAc 2000.04.01.140559-4, de 03/04/2002 (DJ 08/05/2002). Rel.Des. Luiz Carlos de Castro Lugon.

Como se fosse absurdo exigir dos sócios a observância do dever de liquidar o patrimônio social, imposto pelo Código Civil, para cumprir o dever geral de cidadania e como se não devesse o contribuinte prestar contas à Administração Fiscal. Não se trata apenas de informar o destino que se deu ao patrimônio, pois a liquidação importa um conjunto de atos destinados a tornarem líquidos os bens sociais no intuito de quitar as dívidas sociais⁹⁷, não sendo desnecessário lembrar que *“As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais⁹⁸”*. Na precisa lição de COLEHO (2003, p. 451):

Os preceitos legais sobre a dissolução-procedimento visam, de um lado, assegurar a justa repartição, entre os sócios, dos sucessos do empreendimento comum, no encerramento deste; e, de outro, a proteção dos credores da sociedade empresária. Em razão desse segundo objetivo, se os sócios não observaram as regras estabelecidas para a regular terminação do sujeito artificial, respondem pessoal e ilimitadamente pelas obrigações sociais. Em outros termos, se eles simplesmente paralisam a atividade econômica, repartem os ativos e se dispersam (dissolução de fato), deixam de cumprir a lei societária, e incorrem em ilícito. Respondem, por isso, por todas as obrigações da sociedade irregularmente dissolvida. O acionista ou sócio minoritário que não participou do golpe deve, para não ser também responsabilizado, requerer a dissolução judicial da sociedade.

Ora, uma sociedade comercial, profissional, deve, sim, ter pleno conhecimento de suas atividades, e se acaso não tenha esse “nível de conhecimento” estará sendo imperita na condução de sua atividade. *“A organização da atividade econômica é orientada pelo cálculo empresarial. A empresarialidade, pois, é sua marca”* (SOUSA, 2006, p. 148). Em relação à contratação do contador, isto está explícito dentre os deveres de profissionalidade para o exercício empresaria, uma vez que o Código Civil impõe que *“(…) a escrituração ficará sob a*

⁹⁷ “

⁹⁸CC, art. 1.001

*responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade*⁹⁹.

E sossobrar em crises é um risco inerente ao empreendimento privado, que estão sujeitos quaisquer pessoas que pretendam investir capitais. Ora, quem deseja os bônus, deve suportar os ônus. *“Cabe ao empresário estruturar sua empresa. E esta atividade importa riscos. Uma vez que fatores externos muitas vezes – como crises políticas ou econômicas internas ou externas ao seu país – podem influenciar o insucesso de sua empreitada”* (SOUSA, 2006, p. 148). o exercício empresarial pressupõe o cálculo desses riscos e a provisionamento de fundos de insucesso, baseados no princípio contábil da prudência.

Não por menos que alguns países adotam expressamente em suas legislações o dever de prestar contas ao Fisco em casos de extinção de pessoas jurídicas. No Chile, O Código Tributário¹⁰⁰, em seu artigo 70, dispõe expressamente que *“No se autorizará ninguna disolución de sociedad sin un certificado del Servicio, en el cual conste que la sociedad se encuentra al día en el pago de sus tributos”*. Em Portugal, a Lei Geral Tributária impõe deveres ao liquidante de Pessoas Jurídicas em seu artigo 26 dispondo que *“Na liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas”*. Na disciplina do

⁹⁹CC, Art. 1.182.

¹⁰⁰DECRETO LEY N° 830/1974 de la Republica del Chile.

Regime Geral das Infracções Tributárias, a Lei 15/2001¹⁰¹ da República Portuguesa penaliza em seu artigo 88, por frustração de créditos, aqueles

Quem, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário é punido com prisão até dois anos ou multa até 240 dias.

Na Argentina, a Lei de Procedimentos Fiscais¹⁰² prevê em seu artigo 6º a responsabilidade dos administradores e liquidantes em seu art. 6º, em caso de pessoa jurídicas em atividade ou em fase de liquidação:

Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan

¹⁰¹Dispõe ainda o mesmo Diploma Legislativo: “Artigo 8.º Responsabilidade civil pelas multas e coimas

1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

2 - A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 - As pessoas a quem se acham subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

4 - As pessoas a quem se acham subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

5 - O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas.

6 - O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas colectivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas.

7 - Quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infracção, independentemente da sua responsabilidade pela infracção, quando for o caso.

8 - Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade”.

¹⁰²Decreto 821/98 de la República Argentina

para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

(...)

c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c).

Essa mesma Lei ainda prevê, em seu artigo 7º que *“tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos”* para logo em seguida, em seu artigo 8º arrematar que *“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas”* os representantes legais, destacando-se em especial:

a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de sociedades irregulares o de hecho. También serán responsables, en su caso, los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren.

Na Espanha, em casos de extinção de sociedades limitadas, ainda quando liquidadas, os sócios – todos eles – respondem pelas dívidas fiscais não

pagas, embora seja limitada essa responsabilidade ao valor de sua quotas, na exata dicção do artigo 40, 1 da Lei Geral Tributária espanhola, que dispõe sobre a responsabilidade de “*Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad*”, ao encartar que

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Não obstante, o mesmo artigo em seu apartado 3 impõe regime mais gravoso, de responsabilidade ilimitada, acaso a extinção ocorra sem a liquidação patrimonial:

En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

Pelo comparativo de legislações, verifica-se que as premissas para a responsabilização em casos de extinção irregular são: a) a violação da preferência do crédito tributário; b) qualificada pela evasão patrimonial proporcionada pela extinção irregular da sociedade. Provadas essas premissas, legitima-se a inclusão dos sócios no polo passivo da obrigação tributária.

Importante ressaltar que a conduta dolosa ou culposa se prova indiciariamente com a demonstração dessas premissas, ou seja, pela “ (...) *circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias*¹⁰³”, lembrando que os indícios são meios de prova legítimos e são plenamente admissíveis no

¹⁰³CPP, art. 239.

processo civil e administrativo, por força dos artigos 332 do CPC¹⁰⁴ e 29 do Decreto 70.235/1972¹⁰⁵. Não se deve confundir “indício” com “presunção” como o fez Bodnar (2010). Na opinião do autor *“muitas podem ser as causas geradoras da dissolução irregular não necessariamente decorrentes da prática de atos dolosos ou culposos atribuídos aos gestores”* (BODNAR, 2010, p. 131), arrematando que *“(…) a simples dissolução irregular não caracteriza ato abusivo quando não restar demonstrada a presença dos pressupostos para a responsabilização, especialmente o nexos de causalidade entre o fato (dissolução irregular) e o dano (inadimplemento)”*. Não parece que haja *“simples dissolução irregular”*, no sentido de se tratar de um mero fato. Se a dissolução foi irregular, há ilicitude, e da sinuosidade do fato sobressai a conduta dolosa ou culposa. Em delitos, a prova indiciária é fundamental, pois, tirante os casos de confissão, não existe um “certificado de dolo ou culpa”.

É inegável que os sócios, tendo plena ciência da dívida por meio de sua contabilidade, agem com dolo ou, no mínimo, com culpa, ao determinarem a extinção de fato da sociedade, sem o respectivo cumprimento das obrigações fiscais. *“Na verdade, se quem dissipa os seus bens para frustrar dívidas fiscais tem obviamente a consciência do que está a fazer, porque ele sabe os bens que tem e as dívidas que tem e só com base nestes pressupostos se pode assumir que agiu de forma a lograr a efectiva frustração de créditos”*¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Art. 332 - Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa

¹⁰⁵ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

¹⁰⁶ Tribunal da Relação de Coimbra, Portugal. Acórdão nº TRC_25/07.5IDCIBR.C1 de 06/01/2010. Resumo: Crime de Frustração de Créditos - Elementos Típicos - Qualificação Jurídica dos Factos Provados. Disponível em http://bdjur.almédina.net/juris.php?field=node_id&value=1569144. Acesso em 12/10/2010.

Cabe ao Fisco, por conseguinte, comprovar as premissas do inadimplemento e da extinção irregular, presumindo-se, aí sim, “(...) *dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (...)*”¹⁰⁷. De notar que a presunção é apenas do fato da extinção, sendo o dolo e a culpa comprovadas pelos indícios.

De outro lado, querendo os sócios demonstrarem que sua conduta não foi dolosa ou culposa, a eles compete a prova, visto que eles detêm as provas necessárias a tanto e “*O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados*”¹⁰⁸.

4.4.A Responsabilidade de Todos os Sócios na Extinção Irregular de Sociedades Limitadas

A responsabilização é questão de imputação. Em caso de infrações, devem ser responsabilizados os que cometeram os ilícitos. De acordo com Kelsen (1999, p. 133 e 134):

Conceito essencialmente ligado com o conceito de dever jurídico, mas que dele deve ser distinguido, é o conceito de responsabilidade. Um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta quando oposita conduta sua é tornada pressuposta de um ato coercitivo (como sanção). Mas este ato coercitivo, isto é, a sanção como consequência do ilícito, não tem de ser necessariamente dirigida – como já se fez notar – contra o indivíduo obrigado,

¹⁰⁷ Súmula STJ 435: "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".

¹⁰⁸CC, art. 1.194.

quer dizer, contra o indivíduo cuja conduta é o pressuposto do ato coercitivo, contra o delinquente, mas pode ser dirigido contra um outro indivíduo que se encontre com aquele numa relação determinada pela ordem jurídica. O indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito responde pelo ilícito, é juridicamente responsável por ele. No primeiro caso, responde pelo ilícito próprio. Aqui o indivíduo obrigado e o indivíduo responsável são uma e a mesma pessoa. Responsável é o delinquente em potencial. No segundo caso, responde o indivíduo pelo delito cometido por outro: o indivíduo obrigado e o indivíduo responsável não são idênticos.

Nesta direção, a responsabilidade dos sócios da sociedade limitada os vincula à conduta ilícita da sociedade de não pagar a obrigação legal. Essa vinculação ocorre em decorrência da culpa em sentido lato, que tanto envolve o dolo, ou seja, a vontade consciente de cometer a evasão patrimonial com violação da preferência do crédito tributário, como também em função da culpa em sentido estrito, caracterizada pela imperícia ou negligência de não se proceder à liquidação patrimonial. E negligência, ainda na esteira de KELSEN (1999, p. 138)

“(...) consiste na omissão deste dever de previsão prescrito pela ordem jurídica, na falta da prudência prescrita. Ela não é – como a previsão ou intenção – uma relação positiva entre o íntimo do delinquente e o resultado (evento) indesejável produzido ou não evitado pela conduta exterior. Consiste na ausência de uma tal relação, relação essa que é prescrita pela ordem jurídica. Neste sentido, o delito negligente é um delito de omissão para cuja verificação é estatuída a responsabilidade pelo resultado”.

Notadamente, a supressão do procedimento liquidatório previsto em lei gera repercussões negativas à relação tributária existente entre o Fisco e a sociedade contribuinte, pois os bens sociais compõem o arcabouço de garantias do crédito tributário e por isso mesmo “(...) responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida (...)”¹⁰⁹.

¹⁰⁹CTN, Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados

A evasão patrimonial a) retira a capacidade contributiva do devedor (art.184, CTN); e b) importa violação do direito de preferência legal conferido ao crédito (art. 186 do CTN), e neste ritmo importa responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios que assentiram à extinção irregular. Note-se que aqui não há qualquer sentido em falar em capacidade contributiva, pois esta representa a medida da tributação, e não o limite da responsabilidade por infrações¹¹⁰.

Com efeito, extinguir irregularmente a sociedade é infração à lei, pois a garantia patrimonial representados pelos bens e direitos sociais e a preferência creditícia tributária estiveram e estão previstas em lei. Seja no período anterior ao CTN, por força do Decreto 22.866/1933 que dispunha em seu art.1º que “*Os impostos a taxas devidos á Fazenda Pública, em qualquer tempo, são pagos preferencialmente a quaisquer outros credits, seja qual fôr a sua natureza*” e no parágrafo único do precitado dispositivo que “*Pelo pagamento respondem todos os bens do devedor, do seu espolio ou massa falida, ainda quando gravados por onus reais, que não poderão obstar o processo executivo para respectiva cobrança*” e arrematava em seu art. 2º “*Consideram-se feitas em fraude da Fazenda Pública as alienações ou seu começo, realizadas pelo contribuinte em debito*”, disposição esta, diga-se, mais ampla e mais consentânea com a natureza especial do crédito tributário que o atual art. 185 do CTN. Seja ainda por força dos já precitados artigos 184 e 185 do CTN.

unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

¹¹⁰“*Atente-se, os sócios respondem perante os credores da sociedade, caso não realizem o procedimento dissolutório regular, em desobediência aos preceitos do direito societário; mas nessa hipótese, não estão exatamente respondendo por dívidas da sociedade, e sim por ato ilícito que eles mesmos praticaram. É a figura da dissolução irregular, ou ‘golpe na praça’, como alguns comerciantes costumam dizer*” (COELHO 2002, p. 18).

É curioso que desde a introdução das sociedades limitadas no Brasil, os Tribunais Superiores não tenham se dado conta de algo simples e cristalinamente previsto em seu regime jurídico, ditado pelo art. 16 do Decreto 3.708/19, de que “*As deliberações dos socios, quando infringentes do contracto social ou da lei, dão responsabilidade ilimitada áquelles que expressamente hajam ajustado taes deliberações contra os preceitos contractuaes ou legaes*” e repetido no atual regramento do Código Civil de 2002, em seu art. 1.080: “*As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram*”.

Como já falado, na clareza da disposição do art. 1.071, inciso VI, do Código Civil, “*Dependem da deliberação dos sócios (...) a incorporação, a fusão e a dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação*”, assim como, por força da mesma disposição em seu inciso VII “*Dependem da deliberação dos sócios (...) a nomeação e destituição dos liquidantes e o julgamento das suas contas*”.

O liquidante é o gerente da sociedade agônica e por isso mesmo “*As obrigações e a responsabilidade do liquidante regem-se pelos preceitos peculiares às dos administradores da sociedade liquidanda*¹¹¹”. Aos sócios cabe nomear o liquidante e, se não o fizerem, imantam a si a responsabilidade pela gerência da liquidação vez que “*A administração da sociedade, nada dispondo o contrato social, compete separadamente a cada um dos sócios*¹¹²”.

A partir da dissolução irregular, segue-se uma série de violações às normas que necessariamente conduzem à responsabilização dos sócios diga-se de

¹¹¹CC, art.1.104.

¹¹²CC, art. 1.013.

todos os sócios, pois são eles os responsáveis pela deliberação de dissolução, pela não nomeação do liquidante e pelo não exercício das atribuições do liquidante que deixaram de nomear, tendo em vista que “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções¹¹³”.

Com efeito, com a supressão da fase liquidatória, todos os atos previstos no art. 1.103 do Código Civil deixam de ser realizados, em especial, os atos de *“arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam¹¹⁴”;* de *“ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas¹¹⁵”;* de

exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente¹¹⁶.

De *“convocar assembleia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário¹¹⁷”;* de *“confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda¹¹⁸”.*

Não nomear o liquidante é omitir-se no dever de observar a preferência creditícia da Fazenda tendo considerado que *“Respeitados os direitos dos*

¹¹³CC, art. 1.016.

¹¹⁴CC, art. 1.103, II.

¹¹⁵CC, art. 1.103, IV.

¹¹⁶CC, art. 1.103, V.

¹¹⁷CC, art. 1.103, VI.

¹¹⁸CC, art. 1.103, VII.

credores preferenciais, pagará o liquidante as dívidas sociais proporcionalmente, sem distinção entre vencidas e vincendas, mas, em relação a estas, com desconto¹¹⁹.

Evadir o patrimônio social, tomando para si os bens é violar a garantia creditícia fazendária, pois os bens sociais só podem ser tomados pelos sócios depois de pagos os credores: *“Os sócios podem resolver, por maioria de votos, antes de ultimada a liquidação, mas depois de pagos os credores, que o liquidante faça rateios por antecipação da partilha, à medida em que se apurem os haveres sociais¹²⁰”*.

Por fim, a não cumprirem o disposto no art. 1.109 do Código Civil, seja *“Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembleia”*, os sócios deixam de conferir publicidade à extinção impedindo que os credores possam exercer seus direitos de *“Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito a exigir dos sócios, individualmente, o pagamento do seu crédito, até o limite da soma por eles recebida em partilha, e a propor contra o liquidante ação de perdas e danos”*. Na ausência de nomeação de liquidante, as perdas e danos fatalmente recairão sobre todos os sócios. A sensibilidade que faltou aos Tribunais Superiores no trato da matéria não se repetiu na percepção de outros Tribunais pátrios. O Tribunal de Justiça de Minas Gerais asseverou que

O encerramento irregular das atividades de sociedade por quotas de responsabilidade limitada constitui fraude contra a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, credora de obrigações tributárias, e equivale a ato ilícito capaz

¹¹⁹CC, art. 1.106.

¹²⁰CC, art. 1.107.

de equiparar, no que tange à responsabilidade ilimitada do sócio não-gerente quanto às obrigações sociais, razão pela qual é ele parte passiva legítima para figurar na execução fiscal movida contra a empresa¹²¹.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina objurgou a conduta dos sócios de sociedade limitada, ao sedimentar que

Ora, é por demais sabido que o simples encerramento das atividades da pessoa jurídica, como confessado pela recorrida, sem a competente baixa nos seus registros comerciais caracteriza dissolução irregular da pessoa jurídica, que é ato de infração à lei e permite a desconstituição da personalidade fictícia para atingir a pessoa dos seus sócios. Neste sentido, já decidiu esta Corte que, "a dissolução irregular da sociedade mediante mera paralisação de suas atividades, por si só, já constitui infração à lei" (AI n. 99.022627-1, Des. Luiz César Medeiros)¹²².

Embora enquadrando erroneamente a infração no art. 135, o Tribunal de Justiça de São Paulo admitiu que

Ora, se é certo tratar-se de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não é menos certo que a empresa não mais se encontra em funcionamento. Empresa desativada, sem que tanto seja comunicado ao Fisco, com as declarações de praxe, implica no reconhecimento de infração a legislação fiscal, não tendo ela comunicado sua alteração de endereço. Surge, pois, clara a aplicação do disposto no artigo 135, do Código Tributário Nacional, de forma que respondem os bens dos sócios se a empresa estiver desativada, pacificado o entendimento que empresa desativada implica em dissolução irregular de sociedade, como de resto bem mencionado na R. Sentença. Desta forma, há de se convir, que a penhor a em bens particulares dos sócios, pode ser realizada em razão da disposição contida no já mencionado artigo 135, do Código Tributário Nacional. Oportuno salientar a constatação de ato ilícito, ainda que na modalidade culposa, consistente na alteração do endereço e cessação de atividades de empresa sem as devidas comunicações¹²³

Bastante significativo é o julgado tomado nos Embargos Infringentes 187.369-04/02, de 12/03/2002, rel. Des. Lúcio Urbano¹²⁴ da 2ª Câmara Cível do

¹²¹TJMG, 8ª Câmara Cível. Ac. 1.0701.02.020202-7/001, de 21/10/2004 (DJ 16/03/2005). Rel. Des.Fernando Bráulio.

¹²²TJSC, Terceira Câmara Civil, Agravo de Instrumento n. 2002.008421-8, de 31/10/2002. Rel. Torres Marques.

¹²³TJSP, 2ª Câmara de Direito Público. Ac. 24.515-5/4-00, de 18/11/1997.REI. Des. Lineu Peinado.

¹²⁴ Em outro julgado na 2ª Câmara Cível – Ac.nº 000.215.569-5/00, de 16/10/2001 (DJ 23/11/2001) também na condição de relator, o Des. Lúcio Urbano entendeu que “*O fechamento ilegal do comércio, pelo simples método de "baixar as portas", é gravíssima infração, que igualmente atinge sócios majoritários, minoritários, com*

Tribunal de Justiça de Minas Gerais, colacionado por Lorens (2004). Aponta que, em voto proferido pelo Des. Nilson Reis consta:

Como a pessoa humana, a sociedade pode dissolver-se, extinguir-se. Mas, para sua dissolução, a lei prevê procedimento próprio: por distrato, consensual e dissolução judicial. O ato de extinção deverá ser arquivado na Junta Comercial (art. 338 Código Comercial, Lei n. 4.726/65, Lei n. 8.934/94 e ainda o art. 219 da Lei das Sociedades Anônimas e arts. 18 e 21 do Código Civil brasileiro). Se não há dissolução e liquidação regulares, mas clandestinamente, verifica-se a sua dissolução de fato, irregular, portanto, pois *contra legem*. Nessa hipótese, responde a sociedade por suas obrigações contraídas a terceiro. E não somente ela, também a do gerente (art. 10, Decreto n. 3.708 e art. 135, CTN), porque administrador. A sua responsabilidade é objetiva. Decorre da lei. E aquele sócio não-gerente prestador de capital, mas que diante da dissolução clandestina, irregular, não exerce o seu direito-dever, consente com a irregularidade, tem a sua responsabilidade consagrada na disposição do art. 159, Código Civil brasileiro, que literaliza a responsabilidade civil subjetiva por prática de ato ilícito. (...) Ainda, sendo irregular a dissolução da sociedade ou clandestina a sua dissolução, porque não regularmente feita, sem conhecimento de bens e estando ela apenas com existência viva no seu ato constitutivo arquivado na Junta Comercial, também é evidente que os sócio quotistas. Conduzindo-se culposamente, a sua responsabilidade é subjetiva (art. 159 do Código Civil brasileiro), porque ferido o princípio da legalidade disposto no art. 5º, II, da CR ('Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.'). numa interpretação teleológica dos art. 16 do Decreto n. 3.708/19 c/c art. 159, do Código Civil brasileiro.

No Rio Grande do Sul, a jurisprudência do Tribunal de Justiça é uníssona ao responsabilizar todos os sócios em casos de dissolução irregular. Em recentíssimo julgado tomado no Agravo de Instrumento 70037975331– datado de 05/08/2010 (DJ 11/08/2010), o relator Des. Carlos Rafael dos Santos Júnior deduziu que *“Todavia, no caso de dissolução irregular da empresa, todos os sócios podem responder com seus bens, caso não tenham tido o cuidado de encerrar regularmente as atividades sociais”*. Depois de reconhecer a tendência de responsabilizar-se apenas o sócio-gerente, ponderou que em se tratando de dissolução irregular *“Nestes casos, com a devida vênia, não apenas dos sócios que poderes de gerência ou sem ele, destarte tornando-os, a todos, responsáveis pelas obrigações sociais”*.

exercem cargo gerencial, pois a dissolução é praticada sempre por todos os sócios, admitida prova de absoluto afastamento ou em se tratando de sócio meramente de capital". No Paraná, em 01/06/2010, ao julgar o agravo 35896, a 2ª Câmara Cível do TJPR – rel. Cunha Ribas assentou com muita propriedade que a extinção irregular resulta de uma comunhão de iniciativas¹²⁵.

4.4.1. A Questão Intertemporal

Suscita-se ainda a questão em relação a quais sócios devam ser redirecionadas as dívidas fiscais – os que atuaram à época de ocorrência do fato gerador ou os que estavam à frente das atividades na época da dissolução. Em alguns julgados de nossos Tribunais tem-se responsabilizado o sócio que exercia a gerência à época do fato gerador, como o decidido Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1105993, de 18/08/2009 (DJ 10/09/2009) da 2ª Turma do STJ, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques: *“A irresignação do agravante vai de encontro ao entendimento já pacificado por esta Corte no sentido de que a dissolução irregular da sociedade, fato constatado pelo acórdão recorrido, autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador*”. Em alguns outros, o STJ entendeu que o redirecionamento ao

¹²⁵ *“Aliás, penso que quando se trate de Sociedades (mormente como aqui, que se trata de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Ltda.), nas hipóteses de ENCERRAMENTO ILEGAL DA EMPRESA, A DECISÃO NESSE SENTIDO NÃO PODE SER ATRIBUÍDA EXCLUSIVAMENTE AOS ATOS E PODER DE GERÊNCIA, POIS A REPERCUSSÃO DO ATO, POR AFETAR A TODOS OS SÓCIOS, INSERE NITIDAMENTE UMA COMUNHÃO DE INICIATIVAS”. ENCERRAMENTO DE SOCIEDADE É DECISÃO QUE ENVOLVE PARTICIPAÇÃO DE TODOS OS SÓCIOS. É CONSENSO. Ninguém admitiria que a gerência de uma Sociedade pudesse ter TANTA LIBERDADE E AUTONOMIA que dispensasse qualquer atitude dos sócios, gerentes ou não, para uma decisão dessa relevância e consequências”* (a caixa alta consta do original).

sócio-gerente só seria cabível se o fosse ao tempo de ocorrência do fato gerador e ainda ao tempo da dissolução irregular¹²⁶. Por fim, a Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010 (DOU 26.02.2010), no parágrafo único do art. 2º dispõe que “*Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários*”.

Essas posições são insustentáveis. Como já referido, a questão da responsabilidade é questão de imputação por ilícito e deve responder aquele que cometeu o ilícito, seja pela prática da conduta, seja pelo domínio do fato. Em primeiro lugar, não há que se exigir tenha o sócio figurado no momento do inadimplemento e ainda na dissolução¹²⁷, pois a dissolução é, de per si, a infração por “*diminuir as garantias do crédito tributário*”¹²⁸. Por outro lado, ao contrário do

¹²⁶ STJ, 2ª Turma, AGRESP 200901942962, de 17/12/2009 (DJ 02/02/2010). Rel. Min. Benedito Gonçalves: “*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 a 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)*” (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.009.997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2/4/2009, DJe 4/5/2009)”.

¹²⁷ TRF4, 1ª Turma. AI 2009.04.00.009542-7, de 27/03/2009 (DJE 02/04/2009). Rel. Des. Joel Ilan Paciornik: “*Agora, acaso se entendesse que apenas poderia ser responsabilizado o sócio que estivesse à frente dos negócios tanto no momento do nascimento da obrigação quanto no momento da dissolução irregular, eventual alteração do contrato social nesse interregno poderia acarretar a peculiar situação em que nenhum dos sócios seria responsabilizado, mesmo diante da prática de ato contrário à lei. Evidente que tal entendimento daria ensejo à promoção de alterações fraudulentas ou pro forma do contrato social, justamente para evitar a responsabilização de qualquer dos sócios. Cabe enfatizar que, em situações como esta, uma alteração contratual, após a aquisição dos débitos, pode implicar a hipótese em que sócio algum responderia solidariamente pelas obrigações. Não haveria responsável? (...) Dessarte, o administrador da empresa à época do ato ilegal (dissolução irregular) é o responsável tributário pelos débitos, ainda que por fatos geradores anteriores a sua gestão, eis que, ao assumir a função de seu antecessor, teve, ou deveria ter tomado ciência da situação dos negócios da empresa, bem como dos atos praticados pela administração anterior, e se assim não procedeu, faltou com o seu dever de diligência, o que, juntamente com a constatação da dissolução irregular da sociedade, caracteriza conduta contrária a lei, de maneira a justificar o redirecionamento da execução fiscal.*”

¹²⁸ STJ. REsp. 1.674, de 16./10/1995 (DJ 6/11/1995). Rel. Min. Ari Pargendler.

pretendido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional “*Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, sem ocorrer extinção ilegal da empresa, nem ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos*¹²⁹”. Pior ainda o posicionamento de redirecionar a responsabilidade ao sócio que figurava à época do fato gerador, mas não na dissolução, visto que não cometeu o ilícito da dissolução¹³⁰. O TRF4, depois de algumas vacilações¹³¹, vem firmando o melhor posicionamento para a questão. Em 17/11/2009 (DJE 16/12/2009), no julgamento do AI 2009.04.00.033762-9 pela 2ª Turma – Rel. Des. Vânia Hack de Almeida registrou que “*O redirecionamento só é possível ao gestor que exerceu suas funções ao tempo da dissolução irregular, por ser, em tese, o responsável pela dissipação dos bens da empresa, eis que, durante o período de sua gestão, estava a par da situação de inadimplência fiscal, cabendo-*

¹²⁹ STJ, 1ª Seção. EREsp 100.739, de 6/12/1999 (DJU 28/2/2000) Rel. Min. José Delgado

¹³⁰ “68. A análise da jurisprudência do STJ no que tange à responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN deve se basear mais nos seus pressupostos e conclusões do que em atenção aos signos ‘substituição’, ‘pessoalmente’, ‘subsidiária’ e ‘solidária’ que comumente surgem qualificando a responsabilidade tributária do “sócio-gerente” que comete infração à lei. Assim, para se desvendar a natureza da responsabilidade acolhida, devemos partir, antes de tudo, da natureza dos atos que ensejam essa responsabilidade. 69. Como vimos no item anterior, o STJ, quando admite o chamamento do administrador à execução fiscal, parte da idéia de responsabilidade por ato ilícito. É a ilicitude que permite sua responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência. É irrelevante a condição de sócio; não é suficiente a condição de administrador; é necessária a prática de ato ilícito. 70. Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude” (LOPES, 2009, p. 17 e 18).

¹³¹ TRF4, 2ª Turma. Ac. 91.04.06287-6, de 29/09/1995 (DJ 29/11/1995). Rel. Des. José Fernando Jardim de Camargo : “EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIRO. SOCIO-GERENTE. EMPRESA DESATIVADA. RESPONSABILIDADE SUBSIDIARIA. IPI. 1. Comprovado pelo contrato social que o devedor era sócio gerente da empresa na época do fato gerador. 2. O sr. oficial de justiça certificou que nas buscas realizadas constatou o fechamento da empresa. 3. A desativação da empresa sem o pagamento das dívidas tributárias (IPI) implica na sua dissolução irregular, e, em consequência, a responsabilidade do sócio-gerente e subsidiária (art. 10 do DEL.3708/19).

lhe solver os débitos da pessoa jurídica". Já no AI 2009.04.00.029610-0, de 13/08/2009 (DJE 18/08/2009), a Relatora – Des. Luciane Amaral Corrêa Münch assentou com muita propriedade que dissolvida irregularmente a sociedade sem remanescerem bens para garantia dos seus credores, passa a ser ônus de seus administradores provar que esses bens não foram desviados, dilapidados ou aplicados no pagamento de credores sem observância das preferências legais¹³²

¹³²“No tocante à hipótese de dissolução irregular, Luiz Felipe Silveira Difini expõe o seguinte: Convencionou-se chamar dissolução irregular o ato pelo qual os sócios, em vez de liquidar legalmente a sociedade, fazendo o respectivo distrato (ou, se contencioso, pela ação própria de liquidação de sociedades, ainda regulada pelos arts. 655 a 674 do CPC de 1939) e providenciando seu registro, simplesmente fecham o estabelecimento e dividem (ou dissipam) o estoque (bens sociais), sem saldar obrigações pendentes, inclusive fiscais. Sem dúvida, há aí infração à lei (que dispõe sobre a forma de liquidação de sociedades) e ao contrato social (que dispõe sobre a forma de liquidação e partilha - Código Civil, art. 1.035), de que participam todos os sócios que dispõem irregularmente sobre o destino dos bens sociais, gerando sua responsabilidade. (Manual de Direito Tributário - 3ª ed. São Paulo, Ed. Saraiva, p. 219. Nesse caso, a justificativa para o redirecionamento é de que, ausente processo de apuração do ativo e de liquidação do passivo, não são criadas as condições necessárias para que as dívidas da empresa sejam salgadas de acordo com as preferências legalmente estabelecidas, submetidas ao crivo judicial. Assim, há posições doutrinárias que, tendo em conta o dever de todos os sócios - administradores ou não - de promover a liquidação regular da empresa, sustentam a possibilidade de cobrança dos tributos inadimplidos não só daqueles que detêm o poder de mando na empresa, mas de todos os sócios. Todavia, considerando os termos do art. 135, inc. III, do CTN, no qual há referência aos "diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado", embora a causa de responsabilização seja a dissolução irregular, entendo que somente as pessoas que se enquadram nessas posições de mando na empresa é que podem ser responsabilizadas no âmbito tributário. Ademais, a disposição contida no art. 134, inc. VII, do CTN só se aplica a sociedades de pessoas, não a sociedades comerciais. Hugo de Brito Machado, a esse respeito, sustenta que somente o administrador pode ser responsabilizado, nos seguintes termos: Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. (Curso de Direito Tributário - 21ª ed. São Paulo, Ed. Malheiros, 2002, p. 131). Ademais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em passado recente não acolhia de forma tranqüila essa tese, situação que se modificou na atualidade. Como decisão exemplificativa desse entendimento, transcrevo a seguinte ementa: PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 515 DO CPC - INEXISTÊNCIA - TRIBUTÁRIO - SÓCIO-GERENTE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - NATUREZA SUBJETIVA - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL - PRECEDENTES - DISSOLUÇÃO IRREGULAR - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO MINORITÁRIO: IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES. (...) 3. Em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, somente as pessoas com poder de mando devem ser responsabilizadas. Sendo incontroverso nos autos que a empresa (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) foi dissolvida irregularmente e que a sócia executada não detinha poderes de gerência, descabe a sua responsabilização (art. 10 do Decreto 3.708/1919). 4. Recurso especial improvido. (REsp 656.860/RS, 2ª Turma do STJ, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 16.08.2007, p. 307). Assim, dissolvida irregularmente a sociedade sem remanescerem bens para garantia dos seus credores, passa a ser ônus de seus administradores provar que esses bens não foram desviados, dilapidados ou aplicados no pagamento de credores sem observância das preferências legais. Contudo, para que se possa responsabilizar o sócio pela dissolução irregular, é condição essencial que este tenha exercido poderes de gerência/administração na sociedade e detenha tais poderes quando da ocorrência dos indícios da

Neste sentido, são os sócios que figuravam à época da dissolução os responsáveis, e não aqueles que figuravam na época do fato gerador. Pode ocorrer, entretanto que ambos – sócio da época do fato gerador e sócio da época da dissolução – respondam conjuntamente se a obrigação impaga resultou de um ato ilícito daquele e posteriormente dissolvida por esse¹³³. Pode ainda suceder de a as quotas terem sido fraudulentamente cedidas a “laranjas” para o cometimento da dissolução irregular. Neste caso, respondem todos os que concorreram para o ilícito.

5. CONCLUSÃO

A questão da responsabilidade tributária dos dirigentes e sócios de pessoas jurídicas é apenas um capítulo de uma questão muito mais fundamental: o conflito de valores: de um lado, o necessário desenvolvimento econômico, impulsionado pelo livre exercício da atividade empresarial e, de outro, o cumprimento do dever fundamental de cidadania e solidariedade social, um dos pilares para a implementação do vetor da justiça social. É a partir dessa composição de valores que o Estado Brasileiro será capaz de cumprir seus objetivos de construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional¹³⁴. Esse balanceamento passa pela exata compreensão do que os institutos jurídicos

extinção irregular, ou seja, o redirecionamento da execução com base nesse fundamento deve-se dar com relação aos sócios-gerentes/administradores contemporâneos à época em que se verificaram os sinais de extinção irregular da empresa”.

¹³³ TRF1, 8ª Turma. AI 200801000360815, de 21/10/2008 (DJ21/11/2008). Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso: “ (...) No tocante aos débitos tributários anteriores à cessão das cotas sociais, o ulterior desligamento do executado, que era sócio ao tempo do fato gerador, não exclui sua responsabilidade tributária por sucessão de obrigações, desde que verificadas as hipóteses do art. 135, III, do CTN, haja vista que as convenções particulares acerca da responsabilidade tributária não são oponíveis à Fazenda Pública (...)”.

¹³⁴CF/1988, art. 2º.

representam, da sua natureza e extensão. O instituto da limitação de responsabilidade é um instituto privado, cuja finalidade precípua é o estímulo à atividade empresarial. Dirige-se essencialmente aos demais integrantes da sociedade enquanto ostentarem esse caráter privativo. Quando, entretanto, se irrogam na dimensão pública, representada pelo aparato burocrático do Estado, essa limitação não pode pura e simplesmente ser oposta, senão na medida da disciplina jurídica própria e em vista dos princípios e valores albergados pela Ordem Constitucional. É plenamente possível, portanto, a sobrevivência desses valores, desde que sejam dimensionados os exatos contornos da essencialidade da obrigação tributária, não como um mero dever patrimonial para com o Estado, mas sim como dever de solidariedade e de justiça.

Neste passo, o pagamento do tributo deve ser encarado como o pressuposto necessário ao desenvolvimento da liberdade empresarial, e não o contrário, no sentido de que a liberdade é o não pagar e restar sem responsabilidade. É só por meio da inserção de uma cultura de essencialidade da tributação que se poderá desenvolver uma produção empresarial saudável e responsável. De outro lado, a regulamentação da responsabilidade tributária no Brasil necessita de urgente reformulação, com preceitos mais claros e de modo a distinguir a mera impontualidade da sociedade, com os graves desmandos gerenciais, consubstanciados na gravidade da conduta, ou na reiteração de inadimplência, de modo a comprometer a capacidade contributiva da sociedade.

No que tange à extinção irregular, é indubitável se tratar de infração, que se caracteriza pela evasão patrimonial, e neste ponto a lei tributária deveria tratar

expressamente do tema a fim de evitar controvérsias, tornando ainda mais explícito aquilo que já está na lei. Efetivamente, a extinção de fato, com evasão patrimonial, representa a erosão da garantia creditícia que representava o capital social e retira a capacidade contributiva da sociedade. Este estado de capacidade pode ser afastado, desde que os sócios demonstrem, por meio de sua contabilidade, que a insolvência não decorreu de má gestão do administrador, nem da má fiscalização ou de sua omissão por parte da assembleia de sócios. Do contrário, não havendo regular extinção, representada pelas três fases necessárias – dissolução, liquidação e registro, todos aqueles que concorreram para a infração devem responder – ou seja todos os sócios.

Neste diapasão, o regime jurídico a ser impresso é aquele que já consta do ordenamento com base no art. 136 do CTN, por se tratar de infração da legislação tributária cumulado com a solidarização legal entre contribuinte – este já encarado como mera massa patrimonial com capacidade contributiva, se ainda formalmente constarem bens em seu nome - e responsáveis, tendo por base de extensão o art. 124 do CTN, conjugado com as disposições de responsabilidade das leis privadas.

ANEXO I – QUADRO-RESUMO DE RESPONSABILIDADE

| Sociedade | Administração | Responsabilidade dos sócios | Tipo de responsabilidade | Fundamento legal (CTN) |
|-----------------------------------|---------------------------------------|--|--------------------------|---------------------------------|
| Ativa, sem personalidade jurídica | Todos os sócios | Quaisquer atos (lícitos, ilícitos) ou omissões. | Pessoal e solidária | Art.123, III c/c art. 124, I |
| Ativa | Gerente (de fato ou de direito) | Atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. | Pessoal e solidária | Art.135, I c/c art.124, I |
| | | Por infrações da legislação tributária. | Pessoal e solidária | Art.136 c/c art.124, I |
| | | Crimes, contravenções e dolo específico contra as pessoas por quem respondam. | Pessoal e exclusiva | Art.137 |
| Dissolução regular | Liquidante (de fato ou de direito) | Nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. | Subsidiária e solidária | Art.134, VII |
| | | Atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. | Pessoal e solidária | Art.135, I c/c art.124, I |
| | | Por infrações da legislação tributária. | Pessoal e solidária | Art.136 c/c art.124, I |
| | | Crimes, contravenções e dolo específico contra as pessoas por quem respondam. | Pessoal | Art.137 |
| Dissolução irregular | Todos os sócios | Por infrações da legislação tributária | Pessoal e solidária | Art.136 c/c art.124, II |

6. BIBLIOGRAFIA

- ABRAHAM, Marcus. **O Direito Civil como Fundamento Normativo para o Redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio da Empresa.** In: Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, nº 8. Brasília: SINPROFAZ, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Curso de Direito Tributário.** 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.
- BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador.** Curitiba: Juruá, 2010.
- BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária.** Curitiba: Juruá, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Waldemar Claudio de. **A responsabilidade Tributária dos Gestores de Empresas.** In: Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, nº 6/7. Brasília: SINPROFAZ, 2005.
- CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades por Ações.** 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário.** 16ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial.** 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COLLET, Martin. **Droit Fiscal.** Paris: PUF 2007.
- DORIA, Dylson. **Curso de Direito Comercial.** 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 1998.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4ª edição. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 7ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

HEDLER, Cristina Luísa. **Responsabilidade Tributária e Aplicação Prática do Art. 135 do Código Tributário Nacional**. In: Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, nº 3/4. Brasília: SINPROFAZ, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica (disregard doctrine) e os Grupos de Empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

LEGRAND, Gérard. **Le Recouvrement de l'Impôt**. Paris: Litec, 2006.

LIMA, Eduardo Garcia de. **Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2008.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **PARECER/PGFN/CRJ/CAT/ nº 55/2009**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional 2009.

LORENS, Júlio Cesar. **Responsabilidade do Sócio Não-Administrador na Sociedade Limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MARQUES, Leonardo Nunes. **A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas Obrigações Tributárias e o Novo Código Civil**. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 111. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. **Responsabilidade Tributária**. In: Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). São Paulo: CEJUP, 1997.

OLIVEIRA, Marcia Henriques Ribeiro de. **PARECER PGFN/CAT/Nº 1275/2009**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional 2009

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.

SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. **Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica**. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUSA, Sueli Baptista de. **Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

VALVERDE, Trajano de Miranda. **Sociedade por Ações**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1953.