

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

LUCAS COLOMBERA VAIANO PIVETO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E
ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE LIMITADA: ASPECTOS DO
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

MARÍLIA
2016

LUCAS COLOMBERA VAIANO PIVETO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE LIMITADA: ASPECTOS DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO
FISCAL

Trabalho de Conclusão apresentado ao curso de
Direito da Fundação “Eurípides Soares da
Rocha”, como parte dos requisitos para a
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Adriano de Oliveira Martins.

MARÍLIA
2016

PIVETO, Lucas Colombera Vaiano.

A responsabilidade tributária dos sócios e administradores da sociedade limitada: aspectos do redirecionamento da execução fiscal / Lucas Colombera Vaiano Piveto; Orientador: Adriano de Oliveira Martins. Marília, SP: [s.n], 2016. 84 f.

Trabalho de curso (Graduação em Direito) – Curso de Direito, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2016.

1. Sócio. 2. Administrador. 3. Sociedade Limitada. 4. Responsabilidade Tributária. 5. Redirecionamento da Execução Fiscal.

CDD: 341.39



Lucas Colombera Vaiano Piveto

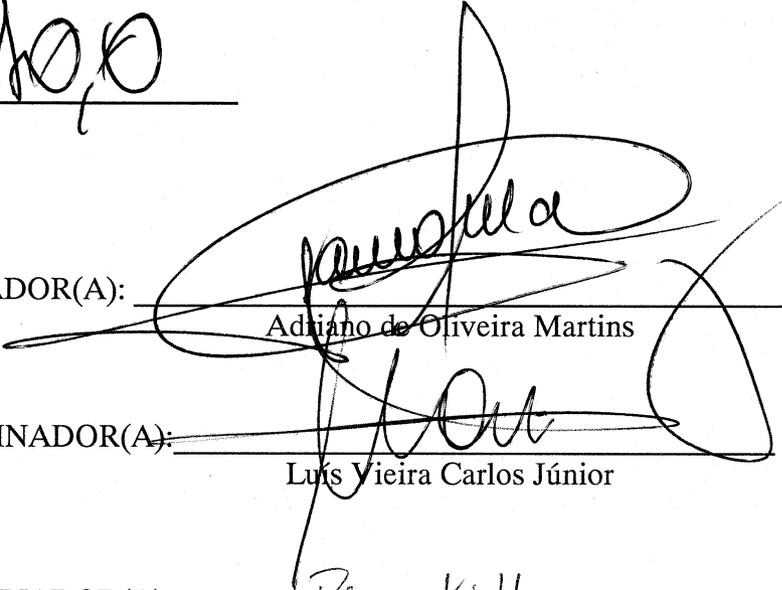
RA: 51718-6

A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores da Sociedade Limitada: Aspectos do Redirecionamento da Execução Fiscal.

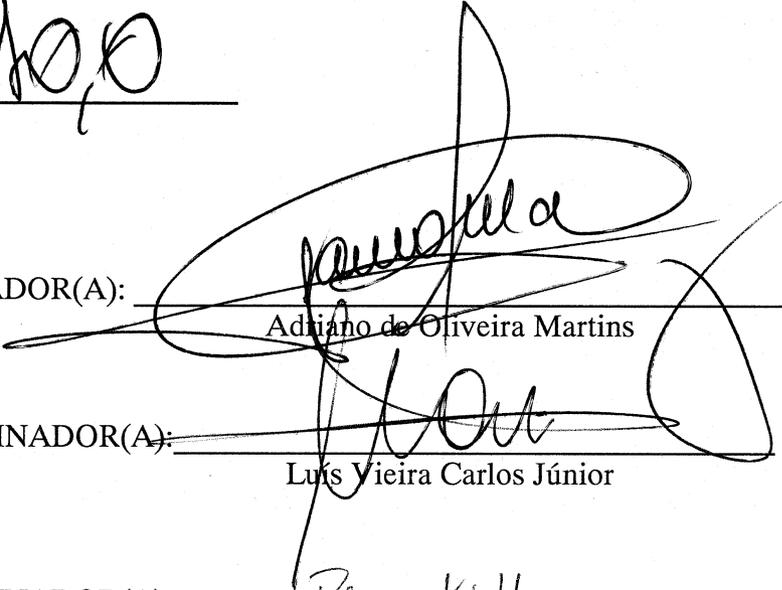
Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota: 10,0

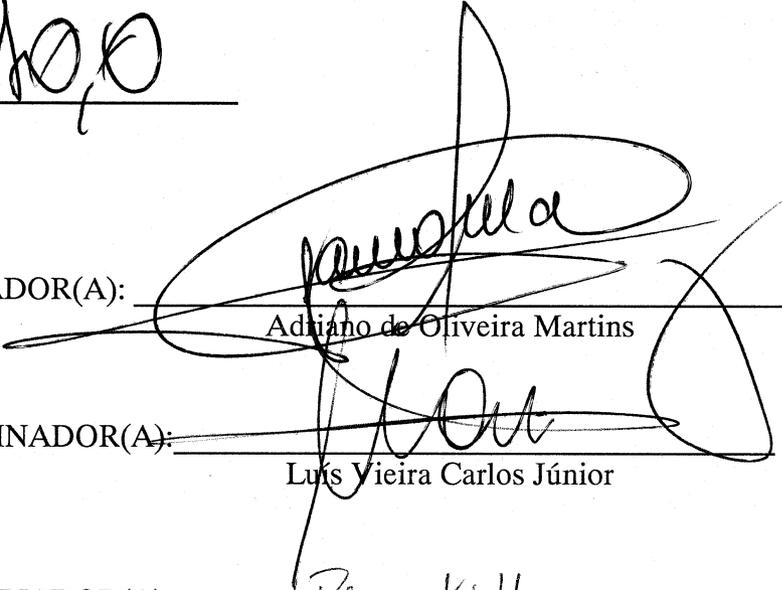
ORIENTADOR(A):


Adriano de Oliveira Martins

1º EXAMINADOR(A):


Luis Vieira Carlos Júnior

2º EXAMINADOR(A):


Renan Kirihata

Marília, 28 de novembro de 2016.

Dedico o presente trabalho aos meus pais, Paulo Cesar Colombera e Lilian Colombera Vaiano, e a toda a minha família querida, pelo apoio e carinho de sempre.

Dedico aos queridos mestres, e agora colegas, Alex Sandro Gomes Altimari, Fernando Augusto de Nanuzi e Pavesi, Janaína Cardia Teixeira, Caio Pinheiro Garcia de Oliveira, e Raísa de Oliveira, em especial, e a todos os advogados do escritório Gomes Altimari Advogados, do qual tenho a honra e a oportunidade de fazer parte como estagiário e, em breve, como advogado, no qual aprendi todas as lições necessárias ao desenvolvimento pessoal e profissional.

AGRADECIMENTOS

Talvez, elaborar os agradecimentos seja uma das partes mais fáceis deste trabalho, porquanto que podemos escrever em primeira pessoa sem qualquer receio, assim como pela lembrança de momentos inesquecíveis que surgem, a cada parágrafo, das pessoas especiais que conhecemos e o tempo compartilhado ao longo desses últimos anos que, na maioria das vezes, ultrapassa o convívio diário com os nossos familiares em razão da quantidade de horas despendidas para o alcançar o pleno êxito.

Com imensa gratidão, à minha família, por nunca ter poupado esforços para que eu tivesse a melhor educação e sempre me deu absoluto incentivo imprescindível para a realização de qualquer projeto. Eu gostaria de agradecer vocês quem eu mais amo nesta vida e que são a razão da minha existência: Lilian Colombera e Paulo Colombera. Com saudade, aos meus bisavós, Carlos Colombera e Dulce de Abreu Colombera, cujo amor incondicional levarei para sempre no meu coração.

Entrei no curso do Direito do Centro Universitário Eurípedes Soares de Marília com a convicção de que tinha escolhido a área correta para enfrentar a labuta do dia a dia com garra e para o resto da minha vida, seja por meio de concurso público, seja na advocacia. Logo no primeiro ano, felizmente, ganhei o livro “Grandes Advogados” de uma pessoa muito especial chamada José Luiz Zacharias Queiroz e tive certeza: a advocacia é a minha profissão. Fica, aqui, o meu agradecimento a ele por ter dado àquele aluno do primeiro ano um ponta pé inicial, atitude que me acompanhará por toda a minha história; além de tornar-se um grande amigo.

No início do primeiro ano, e após árdua procura de vaga no município de Marília, obtive êxito no processo seletivo para estagiar na Gomes Altimari Advogados. Fica aqui o meu agradecimento ao Alex Sandro Gomes Altimari e Fernando Augusto de Nanuzi e Pavesi por terem me aceitado no quadro de estagiário sem qualquer conhecimento profissional, pela paciência com o estagiário que mal sabia o que estava fazendo, por terem me ensinado a humanidade no trato com nossos clientes e colaboradores, e, por derradeiro,

por não terem receio de disseminar comigo os conhecimentos técnicos e profissionais conquistados ao longo dos últimos dez anos de profissão. Muito obrigado.

Ao meu orientador Adriano de Oliveira Martins, que muito educadamente me auxiliou neste Trabalho de Conclusão de Curso, expresso o meu profundo respeito, não só pelo excelente trabalho como professor e por seu imenso conhecimento jurídico, mas também, e principalmente, pela maneira como compartilha esse conhecimento com os alunos da graduação, por ter me apresentado ao Direito Empresarial, pela atenção e pela paciência com as quais me orientou.

Aos professores Mário Coráini Júnior e Ricardo Pinha Alonso, pelo primeiro contato com o direito Tributário e por todo apoio.

Aos meus amigos Antônio Martino, Bruno Baldinoti, Carolina Bonilha, Daniela Ramos Marinho, Fabricio Taira, Gabriel Abib Soriano, Jéssica Caires, José Luiz Zacharias Queiroz, Leonardo de Oliveira Simões, Lucas Coelho, Marcelo de Freitas, Priscila Oliveira e Rafael Gianini, agradeço por terem me recebido tão bem.

Com felicidade, àqueles amigos e amigas, colegas e não colegas, que, de certa maneira, alegraram esses últimos anos da curso de Direito.

Por derradeiro, agradeço aos funcionários – docentes e servidores – do Centro Universitário Eurípedes de Marília (UNIVEM) que permitiram que essa jornada de cinco anos transcorresse da melhor forma possível e que contribuíram e continuarão a contribuir para o crescimento acentuado de nossa jovem faculdade.

“A vida é como andar de bicicleta. Para manter o equilíbrio, é preciso se manter em movimento”.

Albert Einstein.

05 de fevereiro de 1930

PIVETO, Lucas Colombero Vaiano. **A responsabilidade tributária dos sócios e administradores da sociedade limitada**: aspectos do redirecionamento da execução fiscal. 2016. f. 82. Trabalho de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2016.

RESUMO

O presente trabalho foi elaborado para a obtenção do título de bacharel ao curso de Direito do Centro Universitário Eurípedes de Marília - UNIVEM. O tema responsabilidade tributária dos sócios e administradores da sociedade limitada e seus aspectos do redirecionamento da execução fiscal tem sido protagonista tanto em inúmeros debates doutrinários quanto no âmbito jurisprudencial. O presente trabalho tem como objetivo delimitar a responsabilização tributária dos sócios na sociedade limitada a partir do momento em que pratica atos de gerência, a conduta viola à legislação, o contrato ou estatuto social. Estudar-se-á, mais precisamente, a sociedade limitada por ser o enquadramento societário mais utilizado no mundo empresarial, assim como pela prerrogativa do princípio da autonomia patrimonial. Contudo, em muitos casos, a finalidade da sociedade pode ser desvirtuada por parte de seus sócios ou administradores, justamente para elidir qualquer responsabilidade pessoal e evitar o prejuízo patrimonial, caracterizando a fraude contra credores, como a Fazenda Pública. Mas, como exceção ao referido princípio, utiliza-se a responsabilidade de direito regulamentada no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, no afã de resguardar o interesse e evitar o prejuízo ao erário público. Identificamos que o mero inadimplemento da obrigação tributária não é motivo plausível para caracterizar a responsabilização dos sócios da sociedade limitada, tratando-se, nesse caso, de responsabilidade subjetiva, enquanto que o encerramento irregular da sociedade caracteriza presunção relativa de infração legal e, conseqüentemente, pode motivar a responsabilização dos sócios que tinham o poder de gerência quando da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. É nesse contexto que este trabalho terá como finalidade a ilustração, com fulcro na doutrina, legislação e jurisprudência, acerca da responsabilidade dos sócios no âmbito tributário. E, por derradeiro, abordaremos o redirecionamento da ação executiva fiscal ajuizada ou redirecionada contra o sócio por obrigações assumidas por parte da pessoa jurídica.

PALAVRAS-CHAVES: Sócio; Administrador; Sociedade Limitada; Sócio; Execução fiscal; Redirecionamento da Execução Fiscal.

PIVETO, Lucas Colombero Vaiano. **The tax liability of partners and managers of limited-liability company: aspects of redirection of enforcement.** 2016. f. 82. Work of course (Bachelor's degree in law) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

ABSTRACT

This work has been developed for obtaining a Bachelor's degree in law school at Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM. The subject tax liability of partners and managers of the limited-liability company and its aspects of redirection of foreclosure has been a protagonist both in doctrinal debates as under case law. The present work aims to delimit the tax liability of the partners in the limited-liability company at the time of the perpetration of acts of management, conduct that violates the law, or the Articles of Organization or bylaws. It will study, more precisely, the limited-liability company as the corporate framework most widely used in the business world, as well as the prerogative of the principle of autonomy of assets. However, in many cases, the purpose of the society can be abused by their partners or directors, precisely to circumvent any personal responsibility and avoid injury, featuring fraud against creditors, as the Exchequer. But, as an exception to that principle, the responsibility of law regulated in art. 135, paragraph III, of the National Tax Code, in the eagerness to protect the interest and avoid injury to the public purse. We have identified that the mere breach of tax obligation is not plausible reason to characterize accountability of partners of the limited-liability company, since, in this case, of subjective responsibility, while the irregular closure of the limited-liability company features relative presumption of legal infraction and, consequently, can motivate the accountability of partners who had the power of management in the event of the triggering event of the tax obligation. It is in this context that this work will have as purpose the illustration, based on the doctrine, legislation and jurisprudence on the responsibility of the partners under tax law. And, ultimate, we'll cover the redirection of the tax execution action filed or redirected against the partner for obligations assumed by the legal person.

KEYWORDS: Partner; officer; limited-liability company; tax execution; redirection of the tax execution action.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art: Artigo

CC: Código Civil

CF: Constituição Federal

CPC: Código de Processo Civil

CTN: Código Tributário Nacional

STJ: Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
CAPÍTULO 1 - A SOCIEDADE LIMITADA NA SEARA DO DIREITO TRIBUTÁRIO ...	16
1.1 Considerações Gerais	16
1.2 Prolegômenos para o estudo do tema: um pouco da origem histórica e natureza jurídica das sociedades empresárias com responsabilidade limitada.....	16
1.3 A constituição da sociedade limitada	20
1.4 A personalidade jurídica.....	21
1.5 Início da personalização	21
1.6 A administração da sociedade limitada.	22
1.7 Deveres e responsabilidades na sociedade limitada	22
1.8 A responsabilidade dos sócios na sociedade limitada e a desconsideração da personalidade jurídica à luz do novo Código de Processo Civil	25
CAPÍTULO 2 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	28
2.1 O sujeito passivo da obrigação principal tributária: o contribuinte e o responsável	28
2.2 A expressão “responsabilidade” no âmbito tributário	32
2.2.1 Gradação da responsabilidade tributária: pessoal, solidária e subsidiária.....	34
2.2.2 Responsabilidade objetiva e subjetiva	37
2.3 Responsabilidade tributária: por substituição e por transferência	38
CAPÍTULO 3 - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E DIRIGENTES DA SOCIEDADE COM RESPONSABILIDADE LIMITADA	44
3.1 Análise do artigo 134 do Código Tributário Nacional	44
3.2 Análise do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional: As hipóteses de transferência de responsabilidade em razão de culpa ou dolo	47
3.3 Condutas que ensejam a responsabilidade: atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.....	51
3.4 O mero inadimplemento da obrigação tributária.....	54
3.5 Dissolução irregular da atividade empresarial.....	57
3.6 Responsabilidade do sócio retirante pelas dívidas fiscais relacionadas no momento de sua administração	61
CAPÍTULO 4 - A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E O SEU REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS E DIRIGENTES DA SOCIEDADE LIMITADA	63
4.1 Considerações sumárias.....	63
4.2 O responsável tributário no âmbito judicial	63
4.3 Hipóteses de redirecionamento da execução fiscal	65
4.4 Disregard of legal entity à luz do novo Código de Processo Civil.....	66
4.5 A execução fiscal e os instrumentos de defesa dos sócios e administradores.....	71
CONCLUSÃO.....	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	80

INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária dos sócios e administradores da sociedade limitada é considerado assunto imprescindível no estudo do Direito, notadamente pelo atual cenário político econômico de alto índice de insucesso de empresas que deixam de honrar as suas obrigações perante à Fazenda Pública, culminando, na maioria das vezes, no encerramento irregular da atividade.

A esse respeito, é fundamental a análise da sociedade limitada, justamente por constituir o tipo societário mais comum entre as mais diversas sociedades empresárias inscritas perante a Junta Comercial. Há o entendimento no mundo corporativo de que, a partir deste tipo societário, haver-se-á a limitação da responsabilidade dos sócios. Nesse quadro, verifica-se sua importância no âmbito da administração pública, na medida em que, pelo grande número de sociedades limitadas no território brasileiro, também é grande o volume de tributos arrecadados ao erário público por meio deste tipo societário.

Ademais, é inquestionável o aumento acentuado de execuções fiscais em trâmite perante ao Poder Judiciário e, por via de sua consequência, a diligência e os atos processuais requeridos por parte do Fisco na tentativa de satisfação de crédito, de modo a cumprir determinadas condições necessárias para que seja possível a quebra da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, direcionando a sua pretensão executiva contra o patrimônio pessoal dos administradores ou sócios.

Nesse palmilhar, em caráter introdutório, propõe-se, no primeiro capítulo, a análise perfunctória a respeito da natureza histórica e jurídica da sociedade limitada, da regra geral de limitação da responsabilidade dos sócios e natureza jurídica, seja de pessoa, seja de capital, para melhor compreensão do tema na responsabilidade tributária dos sócios e das condições necessárias para a aplicabilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica à luz do Novo Código de Processo Civil.

No segundo capítulo, adentrar-se-á na necessária análise dos partícipes do polo passivo da relação jurídico-tributária, uma vez que o direito Tributário prevê pessoas distintas como contribuintes, responsáveis, substitutos, e o desdobramento pela responsabilidade objetiva, subjetiva, pessoal, solidária, subsidiária, culposa e dolosa.

No capítulo seguinte, abordamos o fenômeno da responsabilidade tributária dos sócios e administradores da sociedade limitada pelas dívidas tributárias da sociedade, sob a condição

de que estas tenham praticado algum ato com excesso de poderes ou infração a legislação, contrato ou estatuto social.

Aprecia-se, então, as disposições contidas nos arts. 134 e 135 do CTN para construir a correta significação da norma que atribui essa responsabilização aos sócios da sociedade limitada. Constituirá objeto de estudo, ainda no terceiro capítulo, a consolidação da Súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça, que passou admitir a mudança do domicílio fiscal da empresa sem a devida comunicação aos órgãos competentes, presumindo-se o encerramento irregular da sociedade, assim, possibilitando a legitimidade do redirecionamento da execução ao sócio gerente. Analisar-se-á, outrossim, os principais fundamentos da responsabilidade do administrador no caso de encerramento irregular da pessoa jurídica.

Por fim, na quarta parte do trabalho, serão analisadas a ação de execução fiscal e as hipóteses de redirecionamento mais comumente praticadas no dia a dia como elementos suficientes para autorizar a responsabilização pessoal do gestor da sociedade limitada. Com isso, uma vez presentes os pressupostos legais e os elementos de prova que embasam o redirecionamento com fundamento legal na dissolução irregular da pessoa jurídica, assim como pela prática de alguns dos requisitos necessários estampados nos arts. 134 e 135 do CTN, conclui-se pela responsabilização das referidas pessoas.

Ainda no último capítulo, com um olhar lançado ao futuro, abordaremos os meios de defesa a serem utilizados pelos sócios ou administradores da sociedade limitada, como a objeção de pré-executividade e embargos à execução fiscal, no afã de garantir-lhes o direito de se defenderem contra a atribuição das responsabilidades existentes no CTN, assim como em caso de desconsideração da personalidade jurídica.

CAPÍTULO 1 – A SOCIEDADE LIMITADA NA SEARA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Considerações Gerais

O modelo de constituição da sociedade empresária adotado por parte do empresário para empreender o objeto social é imprescindível para que seja possível estabelecer exatamente o liame obrigacional que existir-se-á entre as pessoas que figurarão no quadro societário em relação a pessoa jurídica, além da responsabilidade que existirá entre estes perante o Fisco.

O presente trabalho científico, portanto, busca analisar a responsabilidade tributária dos sócios e administradores, assim como o redirecionamento da execução fiscal.

1.2 Prolegômenos para o estudo do tema: um pouco da origem histórica e natureza jurídica das sociedades empresárias com responsabilidade limitada

Neste capítulo, estudar-se-á o surgimento da sociedade empresária com responsabilidade limitada na Alemanha, analisando-se, previamente, os anseios sociais dos pequenos e médios empreendedores, determinadas premissas a respeito da legislação aplicável à referida sociedade no território pátrio, assim como alterações legislativas realizadas nos últimos anos.

O instituto da sociedade com responsabilidade limitada – historicamente enquadrada como sociedade por quotas de responsabilidade limitada – encontra-se acorrentada à necessidade de proteger os pequenos e médios empreendedores que almejavam explorar atividade econômica típica das anônimas, com a norma da limitação da sua responsabilidade pessoal, sem que fosse necessário obter qualquer tipo de chancela prévia governamental, como as sociedades anônimas, assim como deixar de atender as complexas formalidades destas (COELHO, 2012, p. 454).

No que diz respeito à origem da sociedade limitada, Fazzio Júnior (2003, p. 26 - 27) esclarece que:

Os historiadores dedicados ao Direito Econômico põem em relevo que na Inglaterra, as *private companies* ocuparam a posição intermediária entre as *partners companies* (sociedade de pessoas) e as *public companies* (sociedade de capital), combinando a limitação da responsabilidade social com a preponderância do elemento pessoa do sócio. Embora a origem legislativa da

sociedade limitada deva ser debitada à Alemanha, foi na Inglaterra, em meados do século XIX, que se deu reconhecimento ao princípio da responsabilidade limitada aos sócios.

Importante enfatizar que a origem legislativa e a incumbência de trazer ao mundo jurídico a sociedade limitada teve, como ponto inicial, a Alemanha, por intermédio da vinda da *Gesellschaft mit beshrankter Haftung*, a qual regulamentou o instituto, de forma pioneira, pela Lei Alemã de 1892.

Nesse sentido, assevera o professor Fabio Ulhoa Coelho (2012, p. 454):

A sociedade limitada, como um tipo próprio de organização societária, e não como uma sociedade anônima simplificada, surge na Alemanha, em 1892. Nascida de iniciativa parlamentar (ao contrário da generalidade dos demais tipos de sociedade, cuja organização de fato precede a disciplina normativa), a *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* corresponde de tal forma aos anseios do médio empresariado que a iniciativa alemã se propaga, e inspira os direitos de vários outros países.

No território brasileiro, a primeira tentativa de introduzir a sociedade limitada ocorreu por meio do Projeto de novo Código Comercial, de Inglês de Sousa, no exercício de 1912, de um capítulo denominado “Das sociedades limitadas” (TEIXEIRA, p. 405-415). Após transcorrer seis anos da referida iniciativa, mais precisamente em 1918, o deputado gaúcho Joaquim Luis Osório, baseando-se nesse mesmo trabalho, submeteu à apreciação da Câmara dos Deputados um projeto, no qual criou-se as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, tendo sido acobertada, posteriormente, pelo Decreto n.º 3.708, de 10 de janeiro de 1919 (Ibidem).

Com o advento do Código Civil de 2002, a primeira parte do Código Comercial de 1850 e o referido Decreto de 1919 restaram revogados, motivo pelo qual os dispositivos legais, que regulamentam acerca da sociedade empresária com responsabilidade limitada, encontram-se previstos do artigo 1.052 ao 1.087 daquele diploma legal.

Nesse contexto, faz-se necessário considerar que a sociedade empresária com responsabilidade limitada é constituída com a prerrogativa legal de que a responsabilidade de cada um dos sócios que figuram no ato constitutivo é restrita ao valor de suas cotas sociais, porém, todos respondem, de forma solidária, pela integralização do capital conforme artigo 1.052 do Código Civil (BRASIL, 2012).

Ademais, constituir-se-á o referido tipo societário com a celebração de contrato social entre dois ou mais sócios (instrumento particular bilateral e/ou plurilateral), os quais, em estrita observância, devem possuir o pressuposto necessário do *affectio societatis*.

Em outras palavras, o referido termo latim jurídico realça a indivisibilidade da sociedade em detrimento da comunhão dos sócios, que deverão coordenar seus interesses e objetivos para alcançarem um desempenho produtivo em prol do objeto social previsto no ato constitutivo, sendo certo que, inexistindo esse ânimo, provoca-se o desfazimento da sociedade empresaria pela carência do vínculo societário.

A ênfase atribuída ao pressuposto de constituição do *affectio societatis* e a fixação da natureza jurídica das sociedades limitadas traduzida no contrato social pelos sócios constituem assunto controvertido no ordenamento jurídico brasileiro, eis que cinge-se, precisamente, na complexidade de enquadrar o tipo societário como sociedade de pessoas e, por outro lado, como sociedade de capital, termo esse importante para a compreensão da responsabilidade tributária positivada.

Isso significa que as sociedades empresárias com responsabilidade limitada podem se enquadrar como sociedades de pessoa ou de capital, de modo que, na primeira, importante salientar que a existência do sócio, os seus atributos e a forma de ingresso dependem da aceitação dos demais sócios, enquanto que na segunda, o primordial consiste na contribuição material, sendo a forma de ingresso independente da concordância dos demais sócios.

Malgrado a discussão acerca da natureza jurídica do momento da existência do referido tipo societário no atual códex até os dias atuais, o Código Civil de 2002¹ não adotou o entendimento formal a respeito do caso, de maneira que possibilita aos sócios aplicarem “a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima”, desde que haja expressamente cláusula contratual previsto no ato constitutivo da empresa.

Caso não inexistir cláusula contratual no sentido de adotar o tipo societário – de pessoas ou de capital – no contrato social, aplicar-se-ão, pois, as disposições previstas no capítulo da sociedade simples (Subtítulo II, Capítulo I, do Código Civil de 2002).

Tanto é verídico a notoriedade do assunto que o ilustre doutrinador da área empresarial Fabio Ulhôa Coelho (COELHO, 2012, p. 460) descreve a respeito do impasse da natureza da sociedade limitada no ordenamento jurídico pátrio. Veja-se:

A discussão sobre a natureza da sociedade limitada é um dos mais importantes temas do direito societário brasileiro. Deriva, por certo, do contexto em que ela surgiu, como um novo tipo de sociedade, isto é, o da busca de uma alternativa para a exploração de atividades econômicas, em parceria, que pudesse assegurar a limitação da responsabilidade característica da anônima, mas sem as formalidades próprias desta. A meio caminho, portanto, entre as

¹ Emanada o artigo 1.053 do Código Civil: “a sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples”. (BRASIL, 2002)

sociedades de pessoas, existentes ao tempo de sua introdução no direito alemão no fim do século XIX, e a anônima, sempre de capital, a limitada acabou assumindo uma configuração híbrida, revelando ora os traços daquelas, ora os desta.

Nessa toada, em virtude da omissão por parte do legislador quando da especificação a respeito da natureza, a farta doutrina entende a necessidade de atribuir às cláusulas estampadas nos atos constitutivos da pessoa jurídica a natureza de cada sociedade limitada. Com isso, considera-se incumbência dos sócios da pessoa jurídica de direito privado, e não propriamente da legislação, definir a natureza desta sociedade, seja de capital, seja de pessoa.

A vontade dos sócios transferida ao contrato social é vista como imprescindível para definir a natureza jurídica da sociedade limitada, porquanto que dependerá deste interesse para enquadrar como sociedade de pessoa ou sociedade de capital. Noutros dizeres: “as sociedades em que os atributos dos sócios interferem na realização do objeto social são chamadas de pessoas; aquelas em que tais atributos não interferem são as de capital” (COELHO, 2012, p. 460).

Para tentar conceituar, Maria Helena Diniz (2007, p. 122) tenta diferenciar as sociedades de pessoas sobre o conceito de sociedade de capital:

Sociedade de pessoas. Direito Comercial. Aquela em que os sócios se escolhem mutuamente, considerando-se a idoneidade moral e econômica, e havendo predominância do *intuitu personae* sobre o *intuitu pecuniae*, no seu funcionamento. É aquela em que a pessoa do sócio, como diz Fran Martins, tem papel preponderante, não só na constituição como também durante a vida da pessoa jurídica; logo, a morte ou incapacidade de um reflete na sociedade, gerando em geral, sua dissolução parcial, com diminuição do capital, visto que a sua quota não é livremente cessível, por estar sujeito a certos condicionamentos estabelecidos no pacto social, que estipula proibições atinentes à transferência de quotas.

(...)

Sociedade de Capital. Direito Comercial. Sociedade mercantil organizada em função dos bens que formam o capital social, como a sociedade anônima, a sociedade comandita, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Seus sócios respondem pelas obrigações sociais até a importância do capital com quem entraram para a sociedade, e votam segundo aquele capital. As decisões sociais são tomadas pelo maior número de ações, ainda que pertençam a apenas um sócio. A pessoa do sócio não é levada em consideração para seu funcionamento, não sofrendo a sociedade, como ensina Fran Martins, nenhuma alteração com mudança, morte ou incapacidade deste. Só importa a contribuição do sócio para o capital. Havendo tal capital, a sociedade funciona mesmo sem a colaboração do sócio, podendo sua administração ser confiada a terceiro.

O Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário n.º 70.870-SP, de relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro, assentou que “a sociedade por cotas de responsabilidade é mista e não de pessoas”. O Superior Tribunal de Justiça, há muitos anos, entendeu em determinados casos submetidos à apreciação recursal que a sociedade empresária com responsabilidade limitada não se enquadra como sociedade de pessoas. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. ART. 135, III, DO CTN. RECURSO ESPECIAL. Em vista disso, é de ser excluída a responsabilidade pessoal da recorrida como sócia-gerente. De outra banda, fosse aplicável o inciso. VII, do art. Art. 134, do CTN -e penso que não é, mesmo porque sociedade por quotas de responsabilidade limitada não é sociedade de pessoas - chegar-se-ia a igual conclusão perante o art. 135, III. (BRASIL, 1998).

Nesse contexto, falar-se-á em sociedade de pessoas aquelas a partir da figura do sócio que é considerado importante para o êxito do empreendimento em razão de característica, de modo que ficará para o segundo plano a sua contribuição social, enquanto que, na sociedade de capital, a contribuição material do sócio é necessária para a sociedade; isto é, a sua ausência do quadro social não contribui e importa ao bom e regular desenvolvimento do objeto social.

Feitos essas considerações, as quais são imperiosas para o entendimento do redirecionamento da execução fiscal com base na dissolução irregular da pessoa jurídica (objeto de estudo do item 3.5), importante concluir no sentido de que, para pôr fim a controvérsia existente a respeito à natureza jurídica da sociedade empresária, o contrato social firmado entre os representantes legais é que demonstrará o seu caráter, seja *intuitu personae*, seja *intuitu pecuniae*.

1.3 A constituição da sociedade limitada

As sociedades podem ser classificadas em contratuais ou institucionais, de modo que, na primeira, o liame societário será concretizado por meio de um contrato e, por via de sua consequência, a eventual controvérsia social existente será solucionada por força dos princípios gerais do contrato. Por outro lado, as sociedades institucionais é formalizada pelo ato institucional pelo que lhe carece a feição do instrumento particular de contrato (COELHO, 2009, p. 26).

Assim, classificam-se “[...] contratuais as sociedades em nome coletivo, em comandita simples e limitada, e institucionais as sociedades anônima e em comandita por ações” (ibidem).

Com isso, a sociedade limitada constituir-se-á por um instrumento particular, este denominado contrato social, o qual é formado pela união de interesses com interesse em comum, diferenciando-se dos contratos bilaterais, em que se existe a prévia deliberação das cláusulas contratuais a serem escritas.

1.4 A personalidade jurídica

Antes de adentrar-se a responsabilidade dos sócios na sociedade limitada, cumpre-nos fazer uma análise perfunctória a respeito da personalidade jurídica.

Ao contrário do que pode transparecer, além dos seres humanos sujeitos de direitos e obrigações, as pessoas jurídicas e os entes despersonalizados também o são, os quais são divididos em dois grupos, quais sejam os primeiros de natureza humana (pessoas naturais e o nascituro) e os segundos, seres inanimados (pessoa jurídica e entes despersonalizados).

Conforme o disposto no Código Civil, as sociedades de natureza empresárias são dotadas de personalidade jurídica que possuem aptidão genérica para prática de qualquer ato, sendo defeso àqueles que não se coadunam com a legislação, ao contrário do sujeito de direito despersonalizado, em que somente é autorizado a praticar os atos essenciais ao cumprimento de sua função ou os expressamente permitidos (COELHO, 2009, p. 09-11).

A partir da constituição de uma determinada pessoa jurídica e o seu regular exercício da atividade empresarial, existir-se-á um ente autônomo e distinto que responde em nome próprio, de modo a resguardar os bens pessoais dos sócios desta pessoa jurídica. O instituto de sociedades civis e empresárias encontra-se consubstanciada no art. 44² do CC.

1.5 Início da personalização

Segundo os dispostos nos arts. 45³ e 985⁴ do CC, o início da pessoa jurídica dar-se-á por meio de um ato formal, a saber, pelo registro do ato constitutivo na Junta Comercial para o fim

² Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: I - as associações; II - as sociedades; III - as fundações. IV - as organizações religiosas; V - os partidos políticos. VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (BRASIL, 2002)

³ “Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo”. (BRASIL, 2002)

⁴ “Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150)”. (BRASIL, 2002)

de justificar a segurança jurídica deste ato, assim como a publicização da pessoa sujeito de direitos.

Nesse sentido, infere-se que a pessoa jurídica de direito privado terá a sua existência no mundo jurídico a partir do registro de seu ato constitutivo perante a Junta Comercial quando tratar-se de contrato ou estatuto social, como é o caso da sociedade limitada e empresário individual com responsabilidade limitada, ou Registro Civil de Pessoas Jurídicas⁵ por tratar-se sociedade simples, com exceção às cooperativas que devem registrar seus atos na Junta Comercial e não no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, apesar de serem equiparadas às sociedades simples pelo Código Civil de 2002.

Por derradeiro, se porventura determinada sociedade exercer atividade empresarial ou intelectual sem o competente registro do ato constitutivo perante ao órgão competente, será considerada como irregular e, conseqüentemente, os sócios dessa sociedade não poderão gozar da autonomia patrimonial, respondendo solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais. Além disso, essa sociedade será considerada pelo disposto no capítulo que trata acerca da sociedade em comum, conforme se depreende do disposto no art. 986⁶ do Código Civil.

1.6 A administração da sociedade limitada.

A administração da sociedade limitada pode ser praticada por uma ou mais pessoas, sócias ou não. Se porventura for adotada essa última hipótese, para a designação de administradores não sócios, dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização, conforme o disposto no art. 1.061 do CC.

Com isso, os administradores ou dirigentes são os responsáveis que exteriorizam a vontade da sociedade, vinculando-a perante terceiros. *Ab initio*, esses não são responsáveis pelas obrigações assumidas por parte da sociedade.

1.7 Deveres e responsabilidades na sociedade limitada

⁵ “Art. 998. Nos trinta dias subsequentes à sua constituição, a sociedade deverá requerer a inscrição do contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede”. (BRASIL, 2002)

⁶ “Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, rege-se-á a sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.” (BRASIL, 2002)

O contrato social obriga as partes contratantes entre si, ao mesmo modo em que as obrigam perante a pessoa jurídica que foi constituída. A principal obrigação assumida pelo sócio quotista em relação a sociedade é a integralização do capital social, que significa a efetiva contribuição subscrita no contrato social em razão da sua constituição ou aumento do capital a ser realizada em capital, bens ou serviços, sendo vedada pelo art. 1.055⁷ do CC a contribuição tão somente em serviços.

Em consonância com o art. 1.052⁸ do CC, a responsabilidade de cada sócio é limitada ao capital subscrito e são solidariamente responsáveis pela integralização total do capital. Contudo, a referida responsabilidade é subsidiária, fato esse que o sujeito ativo da obrigação e credor deverá promover os atos de expropriação de bens do patrimônio social, nos termos do art. 1.024⁹ do CC, evitando o meio mais oneroso ao devedor.

No que diz respeito a responsabilidade dos administradores em face de terceiros, os deveres de cuidado e diligência encontram-se estampados nos artigos 153 e 155 da Lei n.º 6.404, que dispõe sobre a sociedade por ações, ao passo em que deverá empregar, no exercício de suas funções, aquela atitude que todo homem ativo e probo costuma utilizar na administração dos seus próprios negócios.

Em cumprimento as incumbências, os administradores devem respeitar os limites inerentes aos poderes de gestão, sob pena de responsabilizarem, pessoalmente, pelos seus atos, isto é, devem atuar em estrita observância ao contrato e estatuto social, a legislação pátria, além daquelas obrigações impostas pelos sócios administradores. A esse respeito, destaca-se que “o administrador deve, no exercício de sua função, empregar o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seu próprio negócio, servindo à sociedade com lealdade e mantendo as reservas sobre os negócios” (CAMPINHO, 2005, p. 228).

O art. 1.012 do CC emana que o administrador, nomeado em ato separado, responde pessoal e solidariamente com a sociedade quando aquele, antes de requerer a averbação do instrumento de nomeação, praticar atos em nome da sociedade. A sociedade limitada é regida,

⁷ “Art. 1.055. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio. § 1º Pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade. § 2º É vedada contribuição que consista em prestação de serviços”. (BRASIL, 2002)

⁸ “Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”. (BRASIL, 2002)

⁹ “Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais”. (BRASIL, 2002)

preferencialmente, na omissão do capítulo que lhe é próprio, pelas normas da sociedade simples, motivo pelo qual esse dispositivo legal se aplica ao caso daquele tipo societário.

Além disso, o parágrafo segundo do art. 1.013 do CC preconiza que o administrador ao realizar operações sociais, com conhecimento ou dever de conhecimento de que estava agindo em desacordo com a maioria dos sócios, responderá por perdas e danos perante a sociedade.

Logo, se porventura o administrador não sócio realizar uma operação mercantil, como exemplo, venda de um bem imóvel, e possuindo o conhecimento de que a maioria dos sócios era contra a concretização dessa alienação, responderá em relação a sociedade por perdas e danos.

Nos termos do parágrafo único, do art. 1.015 do CC, o excesso ou abuso de poder praticado por parte dos administradores isenta a sociedade da culpa e a exime de honrar com a obrigação assumida perante terceiro, se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade, provar-se que era conhecida de terceiro ou que tratava-se de operação, evidentemente, estranha aos negócios da sociedade. Nesse quadro, para elidir a oposição da responsabilização da sociedade, o terceiro que almeja negociar com a sociedade limitada, deve consultar o contrato social para identificar qual o objeto social, assim como os limites de representação dos administradores.

Por outro lado, quando o administrador não sócio realiza as funções com abuso de poderes ou infração a lei, ao contrato ou estatuto social, torna-se responsável pelos danos ocasionados a sociedade e, também, aos terceiros prejudicados, nos termos do art. 1.016 do CC.

Como será analisado em momento oportuno, a Fazenda possui instrumento processual adequado para afastar a blindagem patrimonial da sociedade limitada, a fim de responsabilizar os sócios além do capital social, como a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN, em que os sócios responderão por dívidas sociais, desde que tenham praticada conduta com dolo.

Ademais, a partir do mau uso da pessoa jurídica por parte de alguns dos sócios da sociedade, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica prevista no Novo Código de Processo Civil poderá ser acionado por parte do sujeito ativo da obrigação por violação ao art. 50 do CC, com o propósito de responsabilizar o sócio pelo uso da sociedade para fins de interesse privado ou até mesmo de terceiros.

1.8 A responsabilidade dos sócios na sociedade limitada e a desconsideração da personalidade jurídica à luz do novo Código de Processo Civil

O Código Civil Brasileiro que regulamenta a sociedade empresária com responsabilidade limitada apresenta bastante simplicidade. A sociedade limitada possui como benefício, em detrimento dos demais tipos societários, a possibilidade de blindagem patrimonial dos sócios pelas obrigações civis. A responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade limitada, desse modo, encontra-se vinculada ao patrimônio social.

Em consulta aos registros empresariais do Estado de São Paulo, é possível vislumbrar que, ao constituir uma sociedade empresária, os seus responsáveis possuem a preferência pela modalidade da sociedade de responsabilidade limitada, tendo esse tipo societário suma importância em relação aos demais. Esse tipo de empresa sofreu aumento considerável de registros, segundo informação extraída do endereço eletrônico da Junta Comercial do Estado de São Paulo.

Isso decorre pelo fato de que os sócios não respondem com os patrimônios existentes em seus respectivos nomes em relação aos credores e obrigações assumidas por parte da sociedade empresária. Contudo, eles respondem pela realização total do capital social subscrito, devendo ocorrer a integralização do capital social a fim de que sejam liberados de eventual responsabilidade ou constrição de bens pessoais.

Daí, o códex acima mencionado prevê a exceção à regra em que, caso não seja integralizado o devido capital social, torna-se possível redirecionar a responsabilidade da obrigação social adquirida pela sociedade empresária em desfavor dos sócios até o montante necessário à integralização.

Note-se que o tipo societário em discussão não permite que o patrimônio pessoal do sócio da sociedade empresária em questão seja responsabilizado e atingido pelas obrigações sociais (dívidas da sociedade) da pessoa jurídica, desde que, ao menos, ocorra a integralização do capital social. A referida pessoa jurídica, desse modo, encontra-se acobertada por um dos mais importantes princípios da seara empresarial, a saber, da autonomia patrimonial em que os sócios não respondem, via de regra, pelas obrigações desta.

A autonomia patrimonial consiste na blindagem patrimonial dos bens particulares existentes em nome dos sócios da sociedade empresária, com a pretensão de delimitar consideravelmente a responsabilidade destes em detrimento as obrigações sociais, no afã de que o referido patrimonial se torne inatingível. Apesar da referida prerrogativa consagrada pelo

nosso sistema jurídico, há casos em que os sócios da sociedade empresária utilizam deste enquadramento para cometer fraudes e abusos.

Para coibir a concretização dos referidos atos que extrapolam o objeto social, a partir de decisões jurisprudenciais, a doutrina jurídica criou, nos Estados Unidos da América, Inglaterra e Alemanha, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em que, naquela época, autorizava-se o Poder Judiciário a quebrar a regra da autonomia patrimonial utilizada a bel prazer por parte daquelas sociedades que contrariavam a legislação com a prática de fraudes. Com isso, ignorando-se o princípio, era possível responsabilizar, direta e ilimitadamente, o sócio por obrigação que era devida pela sociedade (COELHO, 2011, p. 342).

Nessa linha de raciocínio, já é possível auferir que a desconsideração da personalidade jurídica é permitida em casos extremos no momento em que ocorrer a utilização inadequada do princípio da autonomia patrimonial, com a realização de abusos e fraudes. A finalidade dessa doutrina, segundo o entendimento proferido pelo Relator Raul Araújo, Ministro do Superior Tribunal de Justiça, no exercício de 2015.

(...) A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity doctrine*) incorporada ao nosso ordenamento jurídico tem por escopo alcançar o patrimônio dos sócios-administradores que se utilizam da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para fins ilícitos, abusivos ou fraudulentos, nos termos do que dispõe o art. 50 do CC: comprovação do abuso da personalidade jurídica, mediante desvio de finalidade ou de confusão patrimonial, em detrimento do interesse da própria sociedade e/ou com prejuízos de terceiros. (BRASIL, 2015)

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica se encontra positivada no artigo 50 do Código Civil, de forma que:

Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (BRASIL, 2002)

Ademais, o Código de Defesa do Consumidor, em seu artigo 28, preconiza que:

O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de

insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. (BRASIL, 1990)

No que tange ao Código de Processo Civil de 1973 (BRASIL, 1973), antes de março do exercício corrente, os sócios e os administradores das sociedades limitada poderiam ser surpreendidos com a decisão judicial que deferiu a desconsideração da personalidade jurídica e, por via de sua consequência, responderem pelas obrigações assumidas *ab initio* por parte da empresa com seus respectivo patrimônio pessoal.

Contudo, o atual códex consagra em seu diploma processual a regra do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, de modo que o magistrado deverá ouvir, de forma antecedente, as partes envolvidas no litígio, cujo patrimônio poderá ser alcançado pela aplicabilidade do instituto objeto de estudo neste capítulo, dando-lhes, também, o momento processual para produzir provas que entendam cabíveis.

Com isso, o magistrado possui um dever legal de ouvir as referidas pessoas naturais ou jurídicas existentes no quadro societário da pessoa jurídica antes de optar pelo deferimento do referido instituto processual. Esse entendimento encontra-se em consonância com preceitos constitucionais, especialmente do princípio do contraditório, já que era prática bastante comum, até a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, desconsiderar a personalidade jurídica sem qualquer oitiva prévia dos envolvidos na quebra da blindagem patrimonial.

Não obstante ao Código Civil e o Código de Defesa do Consumidor, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica também se encontra prevista em outros diplomas legais, como Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (Lei n.º 12.529/2011, artigo 34), Lei do Meio Ambiente (Lei n.º 9.605/1998, artigo 4º), e Direito Processual Civil (artigos 133 e seguintes) o que demonstra as consequências jurídicas e patrimoniais que o tema em análise pode trazer nestas searas, mas também no ramo tributário, o qual será analisado detalhadamente nos próximos capítulos, sobretudo no item 3.6 do presente estudo.

CAPÍTULO 2 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 O sujeito passivo da obrigação principal tributária: o contribuinte e o responsável

O surgimento da obrigação tributária não depende de manifestação de vontade do sujeito passivo à sua instituição. Por isso, a relação jurídica tem natureza *ex legis*, de sorte que, se porventura ocorrer um fato jurídico tributário, em virtude de um fato tipificado em determinada norma, advém a relação entre sujeito ativo (Estado) e passivo (pessoas sujeitas à tributação).

No que diz respeito à obrigação tributária, ela deve ser entendida na acepção de relação jurídica, significando o vínculo que compele o devedor a uma prestação a favor de credor e, em contrapartida, este pode exigir o cumprimento da obrigação pelo devedor. Trata-se a obrigação de dar, fazer, ou não fazer (TAKETA, 2011, p. 14).

Na definição de Vittorio Cassone (2011, p. 142):

Obrigação tributária é o vínculo jurídico que une duas ou mais pessoas, chamada sujeito ativo (Fisco) e outra sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.

Diferentemente do que parece, o direito Tributário diz respeito a um direito obrigacional, não tendo diferença quanto a estrutura do direito obrigacional comum. A obrigação tributária não difere da obrigação civil no tocante ao sujeito ativo e passivo justamente por existir determinada identidade entre credor/tributante e devedor/contribuinte ou responsável.

Em outras palavras, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se juntamente com o sujeito ativo, uma vez que, praticado o fato jurídico tributário, enquadrando-se à norma, surge o vínculo obrigacional, ainda que o devedor ignore ter conhecimento sobre a obrigação tributária. Com isso, esta vincula e submete o devedor ao devido cumprimento de uma das prestações indicadas no trecho a seguir delimitado.

Para fins didáticos, a relação jurídica é aquela “em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito” (MACHADO, 2003, p. 200).

Na seara do direito Tributário, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de receber o dinheiro relativo ao fato gerador, enquanto que o sujeito passivo tem a obrigação de liquidar o tributo¹⁰ ou penalidade pecuniária (obrigação principal).

Sujeito passivo da obrigação tributária pode ser considerada aquela pessoa que tem o dever de prestar ao credor (sujeito ativo) o objeto da obrigação tributária.

Ao dizer sobre os sujeitos da relação jurídico-tributária, a referida obrigação possui duas espécies: principal e acessória. Segundo o Código Tributário Nacional, a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, §2º), enquanto que a obrigação principal almeja o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º).

O cerne da obrigação tributária tem relação com a prestação a que se submeterá o contribuinte ou o responsável, eis que, caso a prestação tenha escopo pecuniário, a obrigação será caracterizada como principal ao passo em que representa uma obrigação “de dar”. Noutra vértice, caso a prestação não se constitua com pretensão pecuniária, caracterizar-se-á como acessória, tendo, desse modo, relação com a obrigação “de fazer” ou “não fazer”.

Nesse contexto, o procedimento de nascimento dessa obrigação decorre do fato gerador. Neste ínterim, Hugo de Brito Machado (2010, p. 281) esclarece que “a obrigação tributária (lato sensu) nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação”.

Feito esse esclarecimento sumário no que diz respeito ao fato gerador da obrigação tributária, o qual será abordado nos próximos tópicos de estudo com mais densidade, passa-se, então, a tratar especificadamente dos sujeitos ativos e passivos da obrigação principal. Nos termos do artigo 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo (Estado) é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Outrossim, Eduardo Sabbag (2014, p. 664) definiu o sujeito ativo nos seguintes termos:

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos.

¹⁰“Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”. (AMARO, 2010, p. 47)

Noutra vértice, o sujeito passivo da obrigação principal, regulamentado no artigo 121 do Código Tributário Nacional, detém a obrigação legal de efetuar o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho (*Apud* Ferragut, 2007, p. 09):

É a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente se exige o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.

Nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do mesmo diploma legal alhures especificado, existem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária, a saber, o contribuinte, como sendo a pessoa que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador/jurídico, e o responsável, como sendo a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem obrigação que decorra de disposição expressa na legislação com o propósito de satisfazer a obrigação tributária.

No que diz respeito a sujeição passiva da obrigação principal, o *códex* tributário distingue o sujeito passivo direto e indireto. Por sujeito passivo direto, entende-se como aquele protagonista do fato descrito como hipótese de incidência tributária que com este tenha relação pessoal e direta. Como sujeito passivo indireto, ou responsável, entende-se aquele que não sendo contribuinte (terceiro) é obrigado a efetuar o pagamento do tributo, em virtude de lei e não por possuir determinada relação direta com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Nota-se que, a partir do gênero sujeito passivo, o Código Tributário Nacional subdividiu nas seguintes espécies de devedores: o contribuinte, e o responsável tributário, sendo certo que ambos possuem a obrigação legal de adimplir com o objeto da prestação.

O contribuinte é o sujeito passivo que realizou o fato jurídico, é a pessoa, natural ou jurídica, que se encontra no polo passivo da relação obrigacional tributário, tendo sempre a obrigação a pagar, seja um tributo, seja uma penalidade pecuniária. Por tal motivo, é considerado como aquela pessoa na seara do direito tributário que possui relação pessoal e direta com a situação que amolda-se ao fato gerador previsto no artigo alhures mencionado, porquanto que realiza em seu respectivo nome a situação prevista no ordenamento jurídico.

Nesse contexto, “o sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é, na verdade, uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva.

Assim, torna-se simples a identificação do contribuinte ao analisar a descrição da materialidade do fato gerador tributário, como exemplo, o proprietário de imóvel rural, por praticar o fato gerador¹¹ – “ser proprietário do imóvel” - do Imposto sobre a Territorialidade Rural (ITR), pagará esse imposto na figura de contribuinte.

Contudo, pela conveniência da Administração Tributária, a legislação pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa diversa do contribuinte, que não possua qualquer relação direta com o fato jurídico tributário. Daí, “surge o responsável (sujeito passivo indireto) consistente naquele que, sem revestir a condição de contribuinte, mas por ter relação indireta com a situação que constitua o fato gerador, a lei lhe atribui o dever de pagar o tributo”¹².

Em resumo: aquela pessoa (natural ou jurídica) que pratica diretamente o teor tipificado no fato gerador tributário, será considerado, na relação jurídica, simplesmente como contribuinte, enquanto que, aquele que não pratica o fato gerador, porém que a legislação prevê a obrigação legal de pagar o tributo, será considerado como responsável tributário.

A possibilidade de atribuir a responsabilidade tributária a terceiro que não seja o contribuinte está prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966)

Por isso, ocorrer-se-á a sujeição passiva indireta (responsável tributário), com a alteração do polo passivo da obrigação tributária ao colocar o responsável na figura que, *ab initio*, era ocupada pelo sujeito passivo de fato (contribuinte).

Nesse contexto, para a compreensão da responsabilidade tributária, é importante fundamentar a obrigação do responsável de precisar ter que suportar a dívida que, inicialmente, é atribuível ao contribuinte e que, por sua vez, não decorre simplesmente da verificação do fato gerador do respectivo tributo. Em contrapartida, o dever do responsável tributário surge pela análise de casos específicos expressamente consagrados no *códex* tributário, justamente pelo ato de que a responsabilidade não pode ser presumida.

¹¹ Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

¹² MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. 3ª ed., rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016, p. 309.

Desta feita, antes de tratarmos das hipóteses de transferência de responsabilidades previstas no Código Tributário Nacional, e das importantes questões periféricas relacionadas ao tema em estudo, passaremos a tratar a respeito do termo “responsabilidade” no âmbito do Direito Tributário.

2.2 A expressão “responsabilidade” no âmbito tributário

A priori, mister se faz definir a origem do termo “responsabilidade”. Etimologicamente, a palavra vem do latim *respondere*, cujo significado é responsabilizar-se, assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou, ou do ato que praticou.

Analisando o direito positivo, verifica-se que a “responsabilidade” no âmbito tributário possui vários significados, os quais se encontram regulamentados da seguinte forma: aspectos gerais da responsabilidade tributária (art. 128 do Código Tributário Nacional), contribuinte (art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional), ao terceiro (art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional), aos sucessores (art. 129 ao 133 do Código Tributário Nacional) e solidariedade (arts. 124 e 125, ambos do Código Tributário Nacional).

Antes de adentrar ao assunto, é fundamental, porém, esclarecer que o termo responsabilidade está devidamente relacionado à conduta humana que ocorre nas mais diversas ramificações do Direito, fato esse que vislumbraremos as diversas espécies de responsabilidade no sistema jurídico brasileiro, como responsabilidade tributária, civil, ambiental, consumerista, penal, trabalhista e entre outras.

Ao instituir a responsabilidade tributária, o legislador teve como objetivo assegurar ao Fisco o efetivo recebimento dos créditos tributários devidos em situações em que o contribuinte se torna pouco acessível a cobrança ou o tributo não puder ser pago com facilidade.

Acertadamente, Hugo de Brito Machado (2003, p. 145) ilustra que:

A palavra responsabilidade liga-se à ideia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem não tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não o tem. No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. (...) Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. (...) Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva”.

Na nossa concepção, a responsabilidade no contexto do direito tributário consiste no entendimento de que uma pessoa deve responder perante outras pelos atos por ela praticados ou ainda que praticados por terceiros, tecnicamente chamado de responsável.

Quando tratar-se de responsabilidade tributária, o dever obrigacional do terceiro – denominado responsável – de arcar com o cumprimento da prestação ensejará da existência de um fato lícito ou ilícito por ele praticado, o qual não se pode confundir com fato jurídico tributário (instituto necessário para o nascimento da relação jurídica entre o sujeito ativo e este responsável).

Como já destacado anteriormente, a responsabilidade tributária está positivada no artigo 128 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966)

O artigo 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe que: “o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (BRASIL, 1966).

Em face da leitura dos referidos dispositivos legais, observa-se que não se pode responsabilizar qualquer terceiro, ainda que por norma legal expressa.

Isso significa que é defeso ao legislador infraconstitucional incluir no polo passivo da relação da obrigação tributária, na qualidade de contribuinte que praticou o fato gerador, terceiro que não é participe do fato jurídico. Ademais, ainda que pela singela análise do artigo 121, parágrafo único, II, possa entender que o terceiro possa ser qualquer pessoa, o artigo 128 do mesmo diploma legal emana que o sujeito deve estar devidamente vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.

Em outras palavras, o responsável não é qualquer pessoa, mas sim alguém vinculado ao contribuinte e excepcionalmente ao fato gerador da obrigação tributária.

A título de exemplo, importante destacar que o tabelião pode ser obrigado a recolher o imposto de transmissão como responsável, mas ele tem a condição de não lavrar o ato sem que o interessado recolha devidamente o tributo.

A Constituição Federal outorga aos respectivos entes federativos a competência legislativa para instituir determinados tributos, como exemplo, conforme o artigo 153 e seus

incisos, a União poderá instituir impostos sobre produtos estrangeiros, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Nota-se, desse modo, que o legislador infraconstitucional está estritamente ligado em atribuir como contribuinte do tributo aquela pessoa que possua capacidade contributiva pela participação no âmbito tributário. Por outro lado, o responsável pode encontrar-se no polo passivo da obrigação por força de previsão legal, ainda que não tenha participado do fato jurídico tributário, desde que exista uma relação obrigacional entre o responsável e o contribuinte, assim como o Fisco.

Sumariamente, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa, ainda que vinculada ao fato gerador, caso essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido a conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte (AMARO, 2010, p. 338)

Portanto, entendemos que, para que um terceiro seja guindado à posição de responsável tributário, se faz imprescindível que exista lei instituindo tal obrigação e que haja um vínculo indireto com o fato jurídico tributário nas hipóteses não descritas no Código Tributário Nacional ou com o próprio realizar deste nas situações previstas nesta lei complementar, ainda que o vínculo decorra da prática de ato ilícito (ARAÚJO, 2014, p. 164).

2.2.1 Gradação da responsabilidade tributária: pessoal, solidária e subsidiária

Antes de adentrar às espécies de responsabilidade tributária, importante abordar sumariamente a intensidade de vinculação do responsável em detrimento da dívida tributária, a qual pode ser classificada em responsabilidade solidária e subsidiária.

No âmbito privado, a solidariedade decorre da lei (solidariedade legal) ou da vontade das partes (solidariedade convencional), não podendo ser presumida, de modo que existir-se-á a solidariedade ativa quando, na mesma obrigação, concorre mais de um credor, cada um com direito à dívida toda, e solidariedade passiva quando o concurso é mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda, conforme o disposto no artigo 264 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 264. 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. (BRASIL, 2002)

Por outro lado, na obrigação tributária, a solidariedade deve, necessariamente, decorrer da lei. O Código Tributário Nacional regulamenta, em seu artigo 124, o instituto da solidariedade passiva, admitindo que, quando houver mais de uma pessoa, que tenham interesse comum¹³, na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas que, embora não tenham interesse comum, possam ser intituladas por lei para responder pelo débito tributário (inciso II).

Com a exata finalidade, o artigo 124 do Código Tributário Nacional regulamenta a solidariedade passiva no âmbito do Direito Tributário:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (BRASIL, 1966)

O instituto da solidariedade serve como instrumento para facilitar a arrecadação de tributos, porquanto que possibilita ao Fisco escolher o contribuinte ou responsável tributário que lhe é mais conveniente e, assim, efetivar a cobrança do crédito. Sendo assim, a finalidade do instituto que atribui a dois ou mais sujeitos de direitos enquadrados do polo passivo da mesma relação jurídico obrigacional é garantir ao credor (Fisco) a facilidade na cobrança do crédito tributário.

Exemplos típicos de solidariedade passiva é o caso de transportador que responderá solidariamente pelo pagamento do imposto devido caso o contribuinte promover a saída de mercadoria sem documentação fiscal, relativamente às operações subsequentes, fato esse que enquadra-se na responsabilidade solidária atribuída na lei (BRASIL, 1966).

Por isto, o transportador e o contribuinte são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo, nos termos do artigo 11, inciso II, alínea V, do Decreto 45.490, que dispõe o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (RICMS de SP) (BRASIL, 2000), regulamentada pela Lei n.º 6.374/89.

Temos, ainda, a responsabilidade solidária dos sócios pelo pagamento de tributos de uma sociedade de pessoas, no caso de encerramento das atividades empresariais.

¹³ A expressão “interesse comum” não pode ser entendida como alusiva a qualquer tipo de interesse – como, por exemplo, o interesse do pai de ver a atividade profissional de seu filho ser bem sucedida. O “interesse” a que se refere, é o interesse material e vinculado à operação, isto é, aquele que resulta em benefício pecuniário, gerando obrigações tributárias a serem cumpridas. (MARTINS, 2015, p. 50)

Daí, possibilita ao sujeito ativo o direito de exigir o cumprimento da obrigação de um ou de outro dos devedores solidários, ou de todos, ou de um e depois do outro, até adimplir integralmente o valor da obrigação (Código Civil, art. 275 e parágrafo único).

O benefício de ordem diz respeito a um instituto previsto na seara do direito privado, em que o fiador pode exigir ao credor que se busque satisfazer, primeiramente, o crédito que lhe é devido por meio de atos de constrição do devedor principal. Contudo, conforme o disposto no parágrafo único, do artigo 124, do CTN, este tipo de responsabilidade não se encontra assegurada pelo instituto do benefício de ordem, motivo pelo qual o sujeito ativo pode exigir o cumprimento da obrigação de qualquer um dos obrigados até que seja possível alcançar a plena satisfação do débito tributário.

Em seguida, no artigo 125 do CTN, o legislador prevê os efeitos gerais da solidariedade, determinando que:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (BRASIL, 1966)

Analisando o referido dispositivo legal, percebe-se a solidariedade passiva tributária existir entre dois ou mais sujeitos integrantes da mesma relação jurídica obrigacional, justamente pelo fato de que existe um elo de mais de um sujeito de direito no polo passivo, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais. Assim, se um dos coobrigados efetuar a liquidação da obrigação na sua integralidade, a obrigação tributária será extinta, com a respectiva liberação dos demais devedores quanto ao seu pagamento.

No âmbito privado, o codevedor que efetuar o pagamento da dívida terá o direito de exigir dos demais a respectiva cota parte.

No que diz respeito ao disposto no inciso II, a isenção ou remissão do crédito exonera todos os coobrigados, uma vez que, sendo apenas um vínculo, os referidos institutos legais serão aproveitados aos demais. Porém, caso a isenção ou a remissão for outorgada pessoalmente a um deles, apenas este será liberado da dívida fiscal, enquanto que o sujeito ativo poderá abater essa cota parte e cobrar o saldo remanescente dos demais.

Em relação ao teor do inciso III, a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados, os demais serão favorecidos em decorrência de sua própria natureza.

Por outro lado, o artigo 134¹⁴ do Código Tributário Nacional emana como de responsabilidade solidária, situações que configuram hipóteses de responsabilidade subsidiária, uma vez que o responsável solidário somente será chamado a adimplir a obrigação “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (BRASIL, 1966).

À vista disso, na responsabilidade subsidiária ou supletiva, em primeiro lugar, o Fisco deverá exigir a importância total do crédito tributário da obrigação principal do contribuinte e, posteriormente, caso seja necessário adimplir todo o crédito, exigir respectivamente do contribuinte ou do responsável, motivo pelo qual, caso os bens e direitos do contribuinte forem insuficientes para adimplir totalmente o débito fiscal, àquele terá o direito de cobrar o saldo remanescente do responsável tributário.

Por força do exposto, não se trata de desprestigiar o instituto da solidariedade passiva; é que a responsabilidade é supletiva quando a exigência deve ser feita prioritariamente sobre o contribuinte, sendo possível exigir-se do responsável tão somente na ocorrência de hipóteses de a execução fiscal sobre aquele restar negativa em virtude da insuficiência de patrimônio. Logo, o Fisco deve cobrar do contribuinte e somente depois do responsável.

2.2.2 Responsabilidade objetiva e subjetiva

Em regra, quando tratar-se da responsabilidade objetiva, não se discute a prática de ato ilícito, seja doloso, seja culposo, visto que haverá a responsabilidade pelo princípio taxativo, o qual será melhor abordado em caso de configuração da sucessão (BRASIL, 1966).

Em relação a responsabilidade subjetiva, o objetivo da reparação do direito diz respeito a conduta humana ilícita, com culpa ou dolo, tendo a vontade do agente em causar dano a outrem e, por via de sua consequência, deverá responder pelos prejuízos ocasionados.

Com isso, no âmbito do Direito Tributário, é imprescindível a análise do fato se o administrador da sociedade limitada atuou com dolo ou culposamente para o fim de caracterizar a sua responsabilidade por créditos tributários que, *ab initio*, seriam devidos apenas pela referida pessoa jurídica.

Assim, em caso de responsabilidade subjetiva, far-se-á necessário averiguar a existência de culpa ou dolo dos sócios ou administradores da pessoa jurídica (BRASIL, 1966).

14 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”. (BRASIL, 1966)

2.3 Responsabilidade tributária: por substituição e por transferência

De acordo com os ensinamentos de Vittorio Cassone (2009, p. 169), o artigo 128 do CTN abaixo especificado, ao abordar as normas gerais da responsabilidade tributária em sentido estrito, regulamenta a existência de duas espécies de responsabilidade, a saber, por substituição e por transferência.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966)

Segundo Minardi (2016, p. 336) ilustra o referido instituto no seguinte sentido:

O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. Mas, embora o substituto seja obrigado “em lugar” do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade. Note-se que, na substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe substituir o contribuinte na apuração e no cumprimento da obrigação de pagar, total ou parcialmente, o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos (arts. 150, § 7º, da CF, 45, parágrafo único, e 128 do CTN e diversas leis ordinárias).

No mesmo sentido, importante destacar as sábias palavras do ilustre tributarista Paulo de Barros Carvalho (*Apud*, MINARDI, 2016, p. 337):

A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação de lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de “obrigações acessórias”. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter prestação jurisdicional do Estado.

Analisando, sumariamente, o dispositivo legal acima mencionado, bem como os entendimentos doutrinários, a legislação consagra a possibilidade de excluir o contribuinte do pagamento do tributo, com o propósito de atribuir essa responsabilidade a terceira pessoa que esteja devidamente vinculada ao fato gerador da obrigação.

Nesse sentido, a responsabilidade tributária por substituição ocorre a partir do momento em que a obrigação tributária surge contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato ou fato. Assim sendo, a substituição ocorre quando, em decorrência de disposição expressa em lei, o dever do contribuinte é imposto diretamente ao substituto, que por sua vez não possui envolvimento com o fato gerador, mas possui relações com o substituído.

A legislação tributária impõe a sujeição passiva no sentido de possibilitar ao sujeito ativo exigir o pagamento do tributo de pessoa diferente daquela que realizou o fato gerador, tendo essa terceira pessoa a obrigação de liquidar o tributo como cumprimento de um dever jurídico.

Como consequência prevista pelo instituto da substituição tributária, no polo passivo da relação jurídica, existir-se-á o contribuinte e “substituído” por ser aquela pessoa que responde pelo débito relativo ao direito material, assim como o “substituto” por ser o responsável pelo recolhimento do débito que não lhe pertence, mas possui um dever jurídico.

A título de exemplo, podemos utilizar uma prática rotineira e comum no mundo empresarial, ao passo em que o empregador recolhe para o FISCO o imposto de renda descontado da fonte do salário dos seus respectivos colaboradores, visto que o empregador (substituto legal) é obrigado a recolher aos cofres públicos o imposto devido pelo funcionário (empregado). Ademais, outra prática comum está relacionada a substituição tributária imposta pelo Fisco Estadual, justamente pelo fato da responsabilidade pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) devido em relação às operações com circulação de mercadorias ou prestações de serviços ser atribuída a outro contribuinte.

Segundo Josiane Minardi, “a substituição tributária parte de uma decisão política, que visa facilitar a fiscalização e a cobrança das prestações tributárias, substituindo aquele que pratica o fato jurídico-tributário por uma terceira pessoa, vinculada de alguma forma a essa relação jurídica instaurada” (Ibidem, p. 336).

Enquanto que a identificação do contribuinte pode ser apurada pela singela análise da hipótese de incidência da relação jurídico-tributária, em relação a responsabilidade de terceiros no âmbito do Direito Tributário, há imprescindibilidade destes estarem previstos na legislação como hipótese de incidência.

Por outro lado, na responsabilidade por transferência, a pessoa que a princípio não possui qualquer relação jurídica preestabelecida será obrigada a efetuar o pagamento do tributo, se porventura se envolver, ainda que posteriormente, com o sujeito passivo (contribuinte ou responsável).

Com o propósito de ilustrar o instituto da responsabilidade por transferência, caso uma empresa denominada “X” é adquirida por outra empresa “Y”, a obrigação tributária daquela será transferida para a empresa “Y”, a fim de que possa figurar como responsável no âmbito do direito Tributário. Sendo assim, ocorrer-se-á a transferência da responsabilidade de “X” para a empresa “Y”.

O Código Tributário Nacional emana em seus artigos 132¹⁵ e 133¹⁶ a figura do responsável por sucessão empresarial, objeto de estudo (BRASIL, 1966).

O legislador, no artigo 132 do CTN, prevê que nas operações de fusão¹⁷, incorporação¹⁸ ou transformação¹⁹, a pessoa jurídica resultante será responsável pessoalmente pelo pagamento dos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionada, incorporada ou transformada. Se porventura ocorrer a sucessão de pessoa jurídica de direito privado e for mantida na prática, ocorrer-se-á a responsabilidade por qualquer sócio remanescente ou do espólio. (BRASIL, 1976).

¹⁵“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual”. (BRASIL, 1966)

¹⁶“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário”. (BRASIL, 1966)

¹⁷“Art. 228 da Lei 6404/76: A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações”. (BRASIL, 1976)

¹⁸“Art. 227 da Lei 6404/76: A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”. (BRASIL, 1976)

¹⁹“Art. 220 da Lei 6404/76: A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro”. (BRASIL, 1976)

Outra modalidade de responsabilidade de sucessores encontra-se prevista no artigo 133 do CTN. Com isso, no caso do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional continuar a respectiva exploração, ainda que modifique a razão social, será o adquirente responsável pelo pagamento dos tributos devidos pelo fundo ou estabelecimento adquirido ou até a data do ato (BRASIL, 1966)

Em breves palavras, o adquirente responderá, de modo integral, pelos débitos tributários, caso o alienante cesse a exploração do comércio, indústria ou atividade, ocorrendo, ainda, a responsabilidade do adquirente de forma subsidiária com o alienante se este continuar a explorar qualquer atividade ou iniciar dentro do prazo de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo seguimento, ou em outro ramo do comércio, indústria.

Sendo assim, para que a responsabilidade tributária, ora estudada, seja possivelmente aplicada ao caso concreto, fundamental que a aquisição esteja relacionada com a continuidade das atividades pelo adquirente, do mesmo modo que atuava anteriormente o estabelecimento adquirido.

Isso porque a referida hipótese tem como objetivo assegurar que as dívidas tributárias de um determinado estabelecimento empresarial sejam devidamente liquidadas por parte do adquirente, se porventura ocorrer a cessão da exploração da atividade por parte do alienante e, por via de sua consequência, o fisco terá de alguma forma a garantia do adimplemento das obrigações tributárias.

Nesse contexto, para que seja possível a configuração da responsabilidade por sucessão, torna-se imperiosa a venda de estabelecimento comercial. Em outras palavras, deve ocorrer a transferência definitiva da propriedade por negócio jurídico *inter vivos*.

A esse respeito, importante trazer à baila o entendimento uníssono do Egrégio Superior Tribunal de Justiça sobre a responsabilidade por sucessão em caso de alienação de estabelecimento comercial:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ART. 133 DO CTN. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 07/STJ. 1. O art. 133 do CTN é de aplicação restrita aos casos em que uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra fundo de comércio ou estabelecimento. 2. In casu, verifica-se que o Tribunal a quo reconheceu não ter havido comprovação de qualquer aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial. 3. A verificação da ocorrência da sucessão empresarial, apta a ensejar a responsabilidade tributária da recorrida, não prescinde do reexame de aspectos fáticos, inviável na instância especial, à luz da Súmula 07/STJ. 4. "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não

demandem dilação probatória". (Súmula 393, do STJ). 5. Com efeito, a 1ª Seção desta Corte Especial, no julgamento do Resp nº 110925/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos decidiu que "1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória." (REsp 1110925/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 04/05/2009)6. In casu, a exceção de pré-executividade foi oposta para discutir a legitimidade de parte (art. 267, VI e §3º do CPC), matéria suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz. 7. Inexiste ofensa aos arts. 165, 458 e 535 do CPC, quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 8. Agravo Regimental desprovido. (BRASIL, 2010a)

Observa-se, facilmente, a necessidade de ocorrer a comprovação de qualquer aquisição e alienação do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial para que seja possível a aplicabilidade do disposto no artigo 133 do CTN.

Não obstante a isso, a jurisprudência majoritária do Egrégio Superior Tribunal de Justiça entende que, se uma pessoa jurídica toma posse, por meio da celebração de contrato de aluguel, de um imóvel onde funcionava outro estabelecimento comercial, não há que se falar em responsabilidade com esteio no artigo 133 do CTN.

Isso porque, inexistente a alienação e aquisição do estabelecimento, eis que o imóvel no qual funcionava outro estabelecimento foi simplesmente alugado.

Com o objetivo de ilustrar o referido entendimento, destaca-se abaixo a ementa da decisão proferida pela Ministra Eliana Calmon:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUCESSÃO POR AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL OU FUNDO DE COMÉRCIO - ART. 109 DO CTN - LOCAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE. 1. A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador. Precedente: REsp 108.873/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/1999, DJ 12/04/1999 p. 111. 2. O Direito tributário utiliza-se dos institutos, conceitos e formas de Direito privado tal qual utilizados nos ramos jurídicos específicos, sendo-lhe vedado modificar-lhes o conteúdo, sentido e alcance. 3. Recurso especial não provido. (BRASIL, 2010b)

Outro assunto relevante relacionado ao dispositivo legal ora analisado diz respeito a inaplicabilidade deste instituto quando o fundo de comércio ou estabelecimento comercial,

industrial ou profissional for adquirido por procedimento de falência ou recuperação judicial, conforme o disposto no artigo 133, §1º, do CTN (BRASIL, 1966).

Ocorre, todavia, que, consoante o disposto no artigo 133, §2º, do CTN, o adquirente responderá pela dívida tributária, se porventura a aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, ainda que realizada em procedimento de falência ou por recuperação judicial for por i) sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial, ii) parente, em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios ou iii) identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária (BRASIL, 1966).

É possível observar que o legislador teve como objetivo estabelecer a referida cautela de responsabilização na seara tributária, justamente para evitar qualquer tipo de simulação ou fraude, possibilitando a garantia, a idoneidade e a segurança jurídica da operação empresarial.

Resumidamente, o teor disposto no artigo 133 do CTN (BRASIL, 1966), consistente na responsabilidade por sucessão, ocorrer-se-á quando presentes os seguintes aspectos: i) o objeto social da empresa alienada; ii) o estabelecimento empresarial for efetivamente transferido para o adquirente e iii) os tributos cujas hipóteses de incidência são aqueles inerente ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato sucessório, não abrangendo todo e qualquer tributo da empresa adquirida.

CAPÍTULO 3 – A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E DIRIGENTES DA SOCIEDADE COM RESPONSABILIDADE LIMITADA

3.1 Análise do artigo 134 do Código Tributário Nacional

Ao artigo 134 do CTN coube a regulamentação acerca da responsabilidade solidária e tributária, de determinadas pessoas, nos atos em que intervierem ou forem omissas, caso ocorra a impossibilidade do Fisco exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte que praticou o fato gerador:

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: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; 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. (BRASIL, 1966)

A primeira observação a ser realizada, no que diz respeito a responsabilidade consagrada no artigo 134, incisos III e VII, do CTN, é de que se trata de responsabilidade solidária em face da impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e o terceiro enquadrado nestes incisos mencionados.

Contudo, é necessário salientar o entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência no sentido de que a responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN consiste na subsidiariedade ou benefício de ordem e, não solidariedade, fato esse que as pessoas enumeradas nas alíneas deste dispositivo legal somente responderão pelo pagamento das dívidas tributárias se porventura restar impossível o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, e apenas nos casos previstos em lei.

Como revelado por Luciano Amaro (2010, p. 352) quando comenta especificadamente o artigo 134 do CTN:

O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade subsidiária. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo não cuida de responsabilidade solidária, mas subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.

Examinando, sumariamente, o teor estampado no artigo 134 do CTN, é possível vislumbrar a hipótese do Fisco exigir a obrigação tributária *ab initio* contra o contribuinte e, caso os meios de tentativa de satisfação de crédito restarem infrutíferos, redirecionar a ação executiva contra as pessoas previstas nos incisos de tal dispositivo legal.

Malgrado o referido pensamento, há que se falar em responsabilidade subsidiária, e não solidária, razão pela qual a responsabilidade, objeto de estudo, exigir-se-á a impossibilidade de o contribuinte satisfazer o seu débito e a participação do terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas no caso em concreto com a legislação.

Ainda que fosse possível entender a responsabilidade pessoal tributária do artigo 134 do CTN, a referida regra não se coaduna com a responsabilidade existente na sociedade limitada, cujo limite deste tipo de responsabilidade (subsidiária) seria o valor da integralização das quotas sociais (art. 1.052 do Código Civil).

Com a pretensão de pôr uma pá de cal sobre a referida discussão, importante destacar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em que compreendeu que a responsabilidade do artigo 134 do CTN diz respeito a uma responsabilidade subsidiária, tendo uma carência de técnica por parte do legislador ao mencionar o instituto da solidariedade:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. EXISTÊNCIA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES. 1. Os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossibilitada a exigência do cumprimento da obrigação tributária principal ao contribuinte. 2. Decidindo a Corte de origem que não houve dissolução irregular da empresa devedora, não se permite o redirecionamento da execução fiscal, haja vista que, nos termos do CTN, a responsabilidade tributária do corresponsável é subsidiária. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos. (BRASIL, 2011)

Fica nítido que o legislador almejou delimitar a ocorrência da responsabilidade alhures mencionada aos sócios da sociedade de pessoas, porquanto que é nesta que ocorre uma

participação mais ativa dos seus sócios, tendo em vista que nas sociedades de capital (limitada e anônima) a figura do acionista não tem “grande importância” para o destino da pessoa jurídica.

Antes de entrarmos na análise do inciso VII, que dispõe sobre a responsabilidade dos sócios nos casos de liquidação de sociedade de pessoas, vale salientar que inexiste na doutrina algum tipo de posicionamento majoritário ou unânime a respeito do conceito de sociedade de pessoas.

A classificação relevante é a que distingue a sociedade de capital da sociedade de pessoas, de modo que, consoante assevera Fábio Ulhôa Coelho (2007, p. 422), “os sócios têm direito de vetar o ingresso de estranhos no quadro associativo”, enquanto que nas sociedades de capital vige o princípio da “livre circulabilidade da participação societária”.

Nesse sentido, as sociedades de pessoas surgem com a qualidade pessoal de cada um dos sócios da pessoa jurídica, o que não se aplica na sociedade de capital que prevalece a capacidade de investimento no ato de sua constituição. Tanto é verídico o exposto que, para a sociedade anônima, o capital investido tem suma importância, diferentemente de uma prestadora de serviço em que a habilidade de seu sócio possui mais relevância.

O exemplo de sociedade de pessoas no Código Civil é a sociedade simples, ao passo em que a cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não tem eficácia quanto a estes e à sociedade, conforme o disposto no artigo 1.003. Existem, também, outras sociedades de pessoas como a sociedade em nome coletivo²⁰ e em comandita simples²¹.

Por outro lado, a jurisprudência entende que a sociedade limitada não possui natureza sociedade de pessoas, quiçá como sociedade de capital, mas, sim, como sociedade mista. Logo, caso ocorra a liquidação da sociedade cuja responsabilidade dos sócios possua a blindagem patrimonial pelas regras do direito privado, seja sociedade limitada, seja sociedade anônima, os seus sócios somente poderão responder com a observância dessas limitações, não se aplicando o artigo 134 do CTN.

A esse respeito, importante destacar o julgamento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.

²⁰“Art. 1.040. A sociedade em nome coletivo se rege pelas normas deste Capítulo e, no que seja omissa, pelas do Capítulo antecedente”. (BRASIL, 2002)

²¹“Art. 1.046. Aplicam-se à sociedade em comandita simples as normas da sociedade em nome coletivo, no que forem compatíveis com as deste Capítulo. Parágrafo único. Aos comanditados cabem os mesmos direitos e obrigações dos sócios da sociedade em nome coletivo”. (BRASIL, 2002)

ART. 134, VII, DO CTN. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. Havendo erro material na decisão embargada bem como omissão quanto à assertiva de que a sociedade foi dissolvida irregularmente, merece ser acolhida a pretensão veiculada nos aclaratórios (art. 535 do CPC). 2. Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas. 3. O recorrente, na via especial, não teceu qualquer consideração sobre a aplicabilidade deste dispositivo legal às sociedades limitadas que não se enquadrem como sociedades de pessoas. Aplicabilidade da Súmula 283/STF. 4. Restou asseverado pelo Tribunal a quo que não foi demonstrado o cometimento pelo sócio-gerente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social. 5. Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, III, do CTN, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos. 6. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos. (BRASIL, 2005)

Diante desse cenário, ressalta-se que, na fase de liquidação de sociedade de pessoas, serão demonstrados a quantidade de ativo e passivo, de modo que, se não sobrarem recursos suficientes para liquidar as obrigações tributárias, far-se-á análise dos atos em que os sócios intervierem a fim de que a sociedade se tornasse inadimplente com as suas obrigações.

Por derradeiro, note-se, ainda, que a responsabilidade do artigo 134 do CTN se refere apenas às penalidades de cunho moratório, ou seja, aquela ensejadora do mero atraso da obrigação, não havendo que se falar de responsabilidade pela multa por infração decorrente de ato ilícito, a qual é imposta por parte da autoridade fiscalizadora em auto de infração.

Desta forma, chega-se à conclusão de que a norma exige para a caracterização da responsabilidade os seguintes requisitos: i) dissolução da sociedade e, conseqüentemente, liquidação; ii) impossibilidade de cumprimento da obrigação por parte da pessoa jurídica e o fato dos sócios, por meio de ato comissivo, trazerem para si tal responsabilidade pela existência de dolo ou culpa, utilizando-se de abuso da personalidade jurídica para o fim de lesar os interesses do Fisco – instituto esse que será analisado pormenorizadamente no próximo capítulo.

3.2 Análise do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional: As hipóteses de transferência de responsabilidade em razão de culpa ou dolo

De início, importante salientar que a responsabilidade dos sócios, diretores, gerentes e administradores da pessoa jurídica que possua a incumbência de efetuar o pagamento dos créditos tributários é considerado importante pela doutrina, jurisprudência, além dos advogados e juízes a respeito do tema.

Isso porque, como se verá, a norma jurídica do referido dispositivo legal de aplicar o efeito da solidariedade entre o contribuinte e o responsável é considerado o mais adotado por parte dos procuradores da Fazenda Pública em sede de execução fiscal.

No presente tópico, convém estabelecer que a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações tributárias é da pessoa jurídica, uma vez que responde, *per si só*, pelo cumprimento de suas obrigações tributárias. Contudo, há casos em que a lei expressamente atribui responsabilidade à terceira pessoa que prevê as hipóteses em que a responsabilidade tributária atinge a figura dos sócios e dos diretores da pessoa jurídica.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, a regra contida no artigo 135 do CTN agrava a responsabilidade das pessoas previstas no capítulo anterior e a amplia a outras pessoas responsáveis que não foram mencionadas naquele:

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. (BRASIL, 1966)

Verifica-se, nitidamente, que somente os diretores, os gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, consoante o art. 135, inciso III, do CTN, poderão ser responsabilizados, sendo imprescindível que a pessoa alvo deste instituto tenha exercido ou praticado conduta de direção ou gerência, com poder de gestão. Isso significa que “a mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante” (PAULSEN, 2010, p. 242).

Outrossim, da análise do artigo supra transcrito, depreende-se que, para que seja transferida a responsabilidade da pessoa jurídica para o diretor, gerente, ou representante da pessoa jurídica, é necessário que estes tenham praticado atos lesivos ao erário, por excesso de poderes ou infringência à lei, contrato social ou estatuto.

Assim, diferentemente do conteúdo consagrado no capítulo anterior relacionado ao art. 134 do CTN em que a responsabilidade é subsidiária, aqui, a responsabilidade é pessoal,

possibilitando que a responsabilidade seja inteiramente transferida para os terceiros ali previstos.

Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incs. II e III do art. 135 do CTN (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco. (COÊLHO, 2014, p. 1.090)

Para Leandro Paulsen (2010, p. 241), a responsabilidade é analisada sob o seguinte entendimento:

A responsabilidade de que cuida o art. 135, III, do CTN pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade e do qual decorra a obrigação tributária objeto da responsabilidade, daí por que é pessoal do sócio-gerente.

A responsabilidade pessoal dos sócios somente pode ser atribuída àqueles que possuam poderes de gerência, direção ou representação e não quaisquer sócios, assim como, há necessidade de essas pessoas deram motivo ao adotar conduta em excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto social.

Faz-se imprescindível, pois, que o sócio tenha exercido a função de gerência ou direção da sociedade, com o poder de gestão, a fim de que possa ser assegurado ao Fisco esse instituto de responsabilidade pessoal. Observa-se que este artigo, sua aplicação depende da análise de caso a caso.

Exemplo clássico da incidência do disposto do art. 135, III, do CTN, é a apropriação indébita de contribuições e de impostos, a partir do momento em que a pessoa jurídica retém os tributos devidos, mas os seus sócios gerentes não honram a obrigação de repassar ou liquidar a referida obrigação perante a Administração Pública.

Contudo, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça já consolidou o entendimento no sentido de que o mero inadimplemento de tributo por parte da pessoa jurídica não é considerado

infração à lei e, conseqüentemente, não possibilita a responsabilidade para os sócios com poderes de gerência.

Trata-se de entendimento constante a partir da edição da Súmula 430, do Superior Tribunal de Justiça, que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (BRASIL, 2010c).

Determinados doutrinadores entendem que a responsabilidade estudada é de caráter substitutivo, eis que haveria a “substituição do polo passivo da obrigação tributária, excluindo o contribuinte, acrescendo na sujeição passiva o terceiro pessoalmente responsável” (DINIZ, 2004, p. 252). Contudo, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça entendeu que, neste caso, a responsabilidade tributária é solidária²².

Dessa maneira, interpretando-se o art. 135 do CTN, outra não pode ser a conclusão, senão a necessidade no que tange à ocorrência de dolo do administrador, diretamente proporcional à sua função e na tomada de decisões dentro da pessoa jurídica, resultando dano ou lesão a outrem, para que reste configurada sua responsabilidade pelas obrigações tributárias.

E, somente nestas hipóteses haverá a responsabilização de terceiros, caso contrário, se as situações acima mencionadas não estiverem configuradas, as pessoas em referência não poderão figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Com isso, vale destacar os ensinamentos proferidos por Alexandre Macedo Tavares (2010, p. 27):

[...] a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas. E a exceção é a de que existirá tal responsabilidade em se tratando de créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

O jurista ainda preleciona:

²² PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO DE SOCIEDADE LIMITADA SEM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. ART. 135, III, DO CTN. INVIABILIDADE. 1. A dissolução irregular da sociedade devedora caracteriza situação que acarreta a responsabilidade solidária dos terceiros, nomeadamente dos sócios-gerentes, pelos débitos tributários (art.135 do CTN). 2. A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do art. 135, caput, do CTN. Não se pode, pois, atribuir tal responsabilidade substitutiva quando sequer estava investido das funções diretivas da sociedade. Precedentes: AGRAGA 506449/SP, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ 12/04/2004; AGA 422026/SC, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ 30/09/2002.3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. (BRASIL, 2007)

Inobstante o estabelecimento de quando um ato se investe da mácula do excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, ainda que seja uma questão tormentosa e que carece de maiores esclarecimentos, com a devida licença àqueles que não compartilham de igual pensar, enxergar simples inadimplemento do tributo o caráter de infração à lei, para fins de aplicabilidade do art. 135 do CTN, ao que tudo indica, consubstancia-se num delírio fiscal!

O que pretendemos ressaltar, e que não podem ser ignorado, é que a simples falta do recolhimento do tributo, a rigor, não é infração à lei imputável ao sócio, posto ser basilar o conhecimento de que a obrigação de entregar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, é da sociedade (que foi quem realizou a hipótese de incidência abstratamente definida em lei) e não dele (sócio-gerente ou diretor). (TAVARES, 2010, p. 260)

Diante da argumentação ora colacionada, resta-nos concluir que os diretores da empresa somente poderão ser responsabilizados por dívidas da pessoa jurídica se tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

No que tange à aplicação da multa, destaca-se que o parágrafo único, do art. 134, do CTN, prevê a hipótese de exigência apenas da multa moratória para punir o ato culposos das pessoas já estudadas no tópico anterior. Noutra vértice, em relação ao art. 135 do CTN, as pessoas devem responder pela obrigação tributária, o que inclui também as multas em decorrência de atos dolosos.

Portanto, uma vez analisada pormenorizadamente a responsabilidade tributária deste dispositivo legal que será aplicada àqueles administradores que, em virtude de prática de atos ilícitos, com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, passa-se, então, a abordar as condutas que geram a responsabilidade de modo a autorizar o redirecionamento da cobrança do tributo por parte do sujeito ativo em face os administradores.

3.3 Condutas que ensejam a responsabilidade: atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

Como amplamente abordado em linhas anteriores, a regra é que, se o tributo decorre de fato jurídico praticado pela pessoa jurídica, a incumbência de liquidação deverá recair sobre esta por conta do inadimplemento, sendo certo que os sócios, administradores ou representantes dessas sociedades não devem responder pelas obrigações sociais firmadas pela pessoa jurídica, nos termos dos artigos 1.052²³ do Código Civil e 1º da Lei n.º 6.404/76²⁴.

²³“Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”. (BRASIL, 2002)

²⁴ Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. (BRASIL, 1976)

Não obstante a isso, o art. 135, inc. III, do CTN emana que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” (BRASIL, 1966).

Para o referido dispositivo legal ser aplicado, importante que o administrador tenha praticado conduta dolosa, com a pretensão de praticar atos em excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Caso os administradores violem as suas responsabilidades positivadas no contrato social ou o estatuto e extrapolem seus poderes, contrariando o interesse ou finalidade da pessoa jurídica, devem ser responsabilizados pelos seus atos perante esta e a Fazenda Pública.

Interessante é a fundamentação apresentada pelo Desembargador Federal Wellington Mendes de Almeida no que tange, especificadamente, à necessidade de indicação e de comprovação da causa de um dos requisitos do art. 135 do *codex* tributário:

Além de comprovar a participação consciente em atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, que acarrete o inadimplemento do tributo, deve o exequente provar que o sócio ou administrador tenha efetivamente exercido as suas funções ao tempo do surgimento da obrigação tributária, porquanto não pode ser responsabilizado por débitos anteriores ou posteriores ao seu ingresso ou gestão na sociedade. Compete ao exequente produzir as provas neste sentido, porquanto não merece vingar o pedido com base em mera imputação de responsabilidade objetiva do sócio-gerente. Somente após o cumprimento destes requisitos, verificará o MM. Juízo a quo a possibilidade de redirecionamento da execução. (BRASIL, 2003)

Nesse compasso, entende-se que a referida responsabilização não pode ser presumida a partir da nomenclatura atribuída ao cargo pelas pessoas previstas nos incisos do dispositivo legal ora objeto de análise a responsabilidade tributária, sendo fundamental, pois, a prática plausível de atos de direção ou gestão causadora do ato ilícito.

Repita-se que pertence obrigatoriamente ao sujeito ativo o ônus da prova acerca da prática de atos de gestão, que culminou no excesso do mandato, com atos que violam o estatuto ou contrato social, assim como a lei. Por óbvio que o sócio gerente ou administrador da pessoa jurídica, no exercício de sua função, deve empregar toda a cautela e a diligência que todo homem ativo e médio costuma empregar na administração de seu empreendimento.²⁵

Tem-se infração de lei, contrato social ou estatutos quando é praticado ato que viole a lei societária, a qual regulamenta a competência dos administradores da sociedade,

²⁵“Art. 1.011. 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”. (BRASIL, 2002)

possibilitando ao administrador responder caso venha a descumprir a lei societária ou alguma obrigação prevista no contrato ou estatuto social.

Para ilustrar a diferenciação entre “excesso de poder” e “infração ao contrato social ou estatuto”, destacam-se as palavras de Adler Baum (2009, p. 23-24):

O excesso de poder refere-se à ação do sócio que se distancia dos poderes outorgados pela sociedade. O sócio-gerente, por exemplo, que realiza atos para além dos permitidos em assembleia, responsabiliza-se, pessoalmente, por esses atos, não podendo, por exemplo, se valer da proteção que lhe confere a responsabilização limitada. Por outro lado, a infração ao contrato ou ao estatuto está, justamente, naquela hipótese em que o sócio pratica atos ao arrepio das disposições estatutárias, oportunidade em que deve responder pessoalmente por eventual crédito tributário gerado de suas ações.

Malgrado os ensinamentos, na prática, as expressões contidas no *caput* do dispositivo legal se equivalem, visto que aquele que pratica determinada conduta para o qual não possui poderes previamente delimitados age, de forma contrária, às cláusulas contratuais do ato constitutivo. Isso porque, tratando-se de sociedade limitadas, o próprio ato contrato social atribui poderes aos sócios administradores ou gerentes que poderão realizar no exercício da atividade empresarial.

O exemplo de infração à lei consiste na dissolução irregular da sociedade, cuja matéria será analisada no próximo tópico. Com isso, a doutrina majoritária entende que a responsabilidade pessoal das pessoas previstas nos incisos do artigo 135 do CTN tão somente pode ser efetivada, com a respectiva prática fraudulenta por parte dos administradores da sociedade.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento da necessidade de comprovar o ato ilícito praticado por parte do administrador da sociedade, a fim de que seja atribuída a responsabilidade tributária do disposto no art. 135 do CTN. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou

lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de Divergência rejeitados. (BRASIL, 2004)

Portanto, para ser legítima a responsabilização, fundamental a existência cumulativa das seguintes condições: i) o sócio deve ocupar o cargo de direção, gerência ou representação da sociedade, ii) o sócio deve ter praticado ato previsto na legislação tributária que viola a lei ou ao contrato social, e iii) a sua conduta contrária a legislação ou ao ato constitutivo deve ter motivado o surgimento de obrigação tributária contrário aos interesses da pessoa jurídica.

3.4 O mero inadimplemento da obrigação tributária

O art. 135, III, do CTN impõe aos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado responsabilidade pessoal pelos débitos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Contudo, a grande controvérsia que surgiu no âmbito do Superior Tribunal de Justiça tratava acerca da responsabilidade do sócio gerente pelo mero inadimplemento da obrigação tributária²⁶, de modo que este e. Tribunal adotou o entendimento de que o simples inadimplemento no pagamento do tributo se configurava fato ensejador a responsabilização subsidiária dos sócios e administradores pelo crédito devido por parte da pessoa jurídica.

Conforme infere-se da ementa abaixo colacionada, a Corte fundava-se na tese de que era plausível a aplicabilidade da responsabilidade subsidiária dos sócios e administradores pela simples falta de recolhimento de tributos devidos pela sociedade:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS PELA SOCIEDADE. Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei. Recurso improvido. (BRASIL, 1999)

²⁶ FILIPPO, Luciano Gomes. Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos – Considerações de direito comparado. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 19, 2011, p. 333.

Posteriormente, o referido entendimento foi reanalisado e o Egrégio Superior Tribunal de Justiça adotou a tese de que o mero inadimplemento dos créditos tributários não configura causa motivadora para responsabilizar os sócios, nos termos do art. 135 do CTN, consoante a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO A RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base na jurisprudência remansosa desta Casa, deu provimento ao recurso especial intentado pela parte ora agravada. 2. Cuida o presente caso de se buscar definição acerca da possibilidade de se cobrar integralmente de ex-sócio de uma empresa tributo por ela não recolhido, quando o mesmo já não exercia mais atos de administração da mesma, reclamando-se ofensa ao art. 135, do CTN. 3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 7. Precedentes desta Corte Superior. 8. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2001)

Não é diverso o recente entendimento proferido pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ao reconhecer que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza a responsabilização pessoal do dirigente da sociedade.

EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – MASSA FALIDA - Agravo de Instrumento – Acolhimento da exceção de pré-executividade para afastar o redirecionamento da responsabilização tributária da empresa executada aos seus sócios – Manutenção do decisum - O simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilização pessoal do dirigente da sociedade – Responsabilidade pessoal que só exsurge quando comprovado

que o sócio agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – Falência declarada que não caracteriza por si só fraude ou dolo dos sócios - Inaplicável, na espécie, a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça – Decisão mantida - Recurso não provido. (BRASIL, 2016)

Com efeito, o mero inadimplemento não deve ser considerado como motivo suficiente para culminar na responsabilização dos administradores. Nesse quadro, importante salientar as palavras de Leandro Paulsen (2012, p. 35)

O mero inadimplemento de obrigação tributária é insuficiente para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN na medida em que diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não de disponibilidade financeira no vencimento, gerando, exclusivamente, multa moratória a cargo da própria pessoa jurídica. Veja-se a Súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Outrossim, o assunto, nos dias atuais, encontra-se devidamente sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça que assim emana: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (BRASIL, 2010c).

Nessa hipótese, o E. Superior Tribunal de Justiça tem adotado a orientação de que a responsabilidade do administrador terá natureza subjetiva, de modo que caberá ao Fisco comprovar nos autos da ação que o inadimplemento tem como fato gerador a ilegalidade praticada pelo sócio gerente, isso porque, na prática, muitos administradores estão deixando de liquidar as obrigações da pessoa jurídica com o erário público, sem qualquer motivo justificado.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. MATÉRIA ALEGADA EM SEDE DE CONTRARRAZÕES. ACOLHIMENTO DO RECURSO, COM ATRIBUIÇÃO DE EFEITO MODIFICATIVO. 1. Reconhecida a omissão do acórdão, visto que efetivamente não houve manifestação acerca das alegações contidas nas contrarrazões ao apelo especial. 2. O exame minucioso dos autos revela que o caso concreto não se refere a hipótese de simples redirecionamento, mas sim à própria responsabilidade do sócio-gerente. 3. É firme a orientação desta Corte no sentido de que a responsabilidade fiscal somente pode ser atribuída ao sócio-gerente quando for inequivocadamente comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto ou dissolução irregular da sociedade durante a sua gestão (artigo 135 do CTN), o que não foi demonstrado nos autos. A simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, por si só, não enseja a responsabilização do sócio, tendo em vista que a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional não é objetiva. (BRASIL, 2012)

Em face do exposto, chega-se à conclusão de que a vertente doutrinária e jurisprudencial é pacífica no sentido de que a responsabilidade tributária do administrador não deve ser configurada pelo mero inadimplemento da obrigação tributária, motivo pelo fato o não pagamento do tributo, *per si só*, não configura infração à lei, conforme o disposto no art. 135, III, do *codex* tributário.

3.5 Dissolução irregular da atividade empresarial

De acordo com as sábias palavras de Fazzio Júnior (2003, p. 283):

Dissolução (dissolutio, do latim dissolutione) é um substantivo que se refere ao ato ou efeito de dissolver. É a dissolvência. Pode referir-se à decomposição orgânica resultante da separação de seus elementos constituintes. Pode aludir, também, ao rompimento ou extinção de um contrato de entidade ou órgão coletivo.

A existência de um procedimento legal de dissolução justifica-se em virtude da justa repartição, entre os sócios, do patrimônio conquistado durante a realização da atividade empresarial.

Noutra vértice, tem como objetivo proteger dos credores da sociedade empresária. Contudo, como será objeto de análise neste tópico, uma vez dissolvida irregularmente, os administradores praticam em ato ilícito sendo pessoal e ilimitadamente responsáveis pelos débitos assumido pela sociedade.

Como já analisado, cabe ao sócio com poderes de gerência praticar condutas dentro dos limites previamente positivados nas cláusulas do contrato ou estatuto social e, também, sujeitar-se as incumbências legais impostas aos mais diversos tipos societários existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Com isso, outra divergência cinge-se se a dissolução irregular da atividade empresarial da sociedade limitada caracteriza infração a lei e, por via de sua consequência, possa configurar a responsabilização do sócio com fulcro no art. 135 do CTN.

A dissolução de uma sociedade deve observar inúmeros procedimentos legais (Seção VI do Código Civil) a partir do art. 1.033 ao 1038, os quais não são devidamente observados no ato de encerramento. A sociedade é dissolvida justamente pelo fato de tornar incapaz economicamente de adimplir com as suas obrigações civis, tributárias ou trabalhistas.

Em consonância com o disposto no art. 51²⁷ do Código Civil, a dissolução da sociedade promove o procedimento que ocasiona a liquidação por meio do cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.

Ocorrer-se-á a dissolução regular ao passo em que o procedimento de atos necessários para liquidar a sociedade forem estritamente observados com a legislação vigente, como adimplemento do passivo, balanço patrimonial da sociedade, baixa da sociedade junto a Junta Comercial, assim como nos competentes órgãos que cuidam do erário público, entre outros.

Hodiernamente, é possível identificar, na prática, sociedade que não é dissolvida regularmente pelo fato de existir a insuficiência de recursos financeiros para adimplir com as suas dívidas e, por tal motivo, não resta alternativa senão a dissolução irregular.

Isso porque, inúmeras vezes os estabelecimentos são fechados sem qualquer atendimento aos procedimentos necessários à regular dissolução da sociedade, fato esse que a dissolução irregular da sociedade pode ensejar na responsabilização do administrador com poderes de gerência com fundamento no art. 135 do CTN. Trata-se de entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – SOCIEDADE LIMITADA. 1. A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de estabelecer, na interpretação do art. 135 do CTN, as seguintes regras: a) é possível o redirecionamento da execução ao sócio, quando não encontrada a pessoa jurídica ou bens do seu patrimônio para garantia; b) extinta a sociedade regularmente, para responsabilizar o sócio deve o exequente provar que ele agiu com excesso de poder ou infringiu a lei; c) se a sociedade se extingue de forma irregular, o ônus da prova para eximir o sócio da responsabilidade cabe a ele e não ao exequente, havendo, assim, inversão do ônus da prova. 2. Empresa que se extinguiu irregularmente, sem deixar bens para garantir os débitos e sem que o sócio fizesse a prova da sua inocência. 3. Recurso especial provido. (BRASIL, 2006)

A partir daí, mais precisamente em 2010, após forte repercussão da matéria e a aplicação reiterada dessa orientação pelos órgãos julgadores, o E. Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula n.º 435, por meio da qual haverá a presunção relativa da dissolução irregular da sociedade empresária, nos casos em que a empresa não é encontrada. Veja-se:

²⁷“Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua. § 1º Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução. § 2º As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado. § 3º Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica”. (BRASIL, 2002)

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (BRASIL, 2010d)

Inobstante a isso, a presunção da dissolução irregular não é considerada absoluta, mas sim, *iuris tantum*, sendo admitida prova em contrário no sentido de que o sócio, após a efetiva citação no processo tributário, ingresse com a medida cabível para o fim de comprovar a possível regular dissolução ou comprove que não possuía a condição de gerência no tempo da administração da pessoa jurídica.

Importante salientar que ocorrerá a dissolução irregular em diversos casos pela incapacidade da empresa continuar no mercado brasileiro por motivos de ordem econômica, mas não na tentativa deliberada dos sócios no sentido de burlar, maliciosamente, a legislação tributária por intermédio da pessoa jurídica ou enriquecer-se pelo não pagamento do tributo (MEIRA, 2014, p. 195).

O Castro Meira (Ibidem), especialista em direito de recuperação da empresa explica a quebra das empresas nos dias atuais:

Felizmente, aos poucos, juristas, economistas, sociólogos, cientistas sociais e políticos foram compreendendo, à luz da experiência das empresas em diferentes continentes, que as causas da insolvência, do inadimplemento, da cessação dos pagamentos eram, não raro, consequências diretas, imediatas, inevitáveis ora da crise econômica mundial, ora da má gestão dos negócios públicos com nocivos reflexos sobre a administração e a economia das empresas privada, ora de um processo de recessão, inflação e estagflação, ora de desaceleração do crescimento econômico, ora de queda do investimento privado interno e externo, ora da redução drástica das receitas de exportação, ora da adoção de uma política monetária ortodoxa austera etc.

Portanto, parece-nos necessária a análise de caso a caso para a aplicação do entendimento sumulado pelo E. Superior Tribunal de Justiça a respeito da dissolução irregular da sociedade, a qual, por si só, não autoriza a responsabilização dos sócios e administradores sem a comprovação de que foram praticados atos contrários à legislação ou aos atos constitutivos da pessoa jurídica. Isso significa, pois, que a dissolução irregular da sociedade empresária tem, na maioria das vezes, motivos relacionados diretamente à conjuntura econômica e não a atividade infracional dos sócios.

A respeito do tema, cabe ainda tecer breve comentário sobre a Lei Complementar n.º 147/2014, a qual ampliou a capacidade do Simples Nacional (Lei Complementar n.º 123/2006), possibilitando que as empresas enquadradas possam pleitear a baixa das sociedades

dispensando-as da apresentação das certidões negativas de débitos trabalhistas, tributários e previdenciários, nos moldes do artigo 9^{o28}, *caput*, da Lei Complementar.

Isso significa dizer que as empresas que figuram sob o enquadramento do Simples Nacional que decidirem pela baixa sem a apresentação das competentes certidões negativas praticarão a vertente da dissolução irregular propriamente dita e, conseqüentemente, possibilitará o redirecionamento da eventual demanda contra os sócios, nos termos do art. 9, §5^{o29}, da Lei Complementar 123/2006.

Contudo, para a inclusão do sócio-gerente infrator no processo tributário, não é suficiente apenas o pedido realizado por parte da Fazenda Pública com base no referido dispositivo legal, quiçá pela demonstração de que a sociedade não exerce atividade empresarial em seu domicílio fiscal, mas, sim, o embasamento legal e comprobatório de que existe a responsabilidade subjetiva do corresponsável pelo ato praticado.

A esse respeito, oportuno trazer à baila que, em meados de setembro do exercício corrente, a 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, por meio da análise do REsp n.º 1.591.419/DF, cujo acórdão não fora disponibilizado até o momento do protocolo deste estudo, determinou que o sócio de uma microempresa responda pelo débito da sociedade fechada regularmente, isso porque, para o E. Relator, as micro e pequenas são autorizadas pela referida legislação complementar em comento a dar baixa ainda que possuam dívidas com a Fazenda, sendo certo que a permissão legal não caracteriza perdão do débito.

Cuida-se de decisão inédita para o mundo tributário, ao passo em que determinados procuradores do fisco faz vista grossa contra essa decisão e determina a penhora dos bens pessoais dos sócios no afã de satisfazer os seus interesses.

Para o E. Relator Ministro Gurgel de Faria, o sócio responderá com o patrimônio social que subsistir, ou seja, com o dinheiro obtido com a liquidação regular da empresa e, se o sócio não responder, certamente não responderia pelo débito.

Portanto, os bens particulares dos sócios não poderão sofrer quaisquer constrições, mas, sim, somente aqueles bens que vierem pela partilha da dissolução.

²⁸“Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção”. (BRASIL, 2006a)

²⁹“§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores”. (BRASIL, 2006a)

3.6 Responsabilidade do sócio retirante pelas dívidas fiscais relacionadas no momento de sua administração

Na prática forense, é facilmente possível vislumbrar ação de execução fiscal promovida pelo Fisco contra ex-sócio da pessoa jurídica ou até mesmo o redirecionamento da demanda para a pessoa física sem que eles tenham praticado qualquer ato doloso ou algum elemento ensejador da responsabilização pessoal.

Para elidir a referida pendência, faz-se necessária realizar o cotejo da época do fato jurídico tributário com a data do registro da alteração e/ou averbação do ato constitutivo da sociedade junto ao órgão competente da Junta Comercial.

Uma vez demonstrado que o sócio ingressou no quadro societário anterior ou posteriormente ao período do fato jurídico tributário, impede a responsabilização tributária para o ex-sócio. A esse respeito, destaca-se o entendimento proferido pelo E. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. VERIFICADA A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. 1. Hipótese em que não se conheceu do Recurso Especial quanto à matéria (arts. 105 e 123 do CTN e art. 6º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil), que não foi especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF. 2. O redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. 3. Verificada a dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da Execução Fiscal somente é possível contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador, o que não ocorre no caso dos autos. 4. Agravo Regimental não provido. (BRASIL, 2011)

Existem ocasiões em que os sócios verdadeiros tentam se livrar da responsabilidade tributária com a respectiva transferência da sua titularidade e gerência da sociedade para as pessoas conhecidas popularmente como “laranjas” ou “sócio de 1%”.

Nesse sentido, aplicar-se-á o entendimento de que a responsabilidade deve ser transferida para todos os participantes do caso, além da pessoa jurídica, visto que se aplicará o

instituto da solidariedade entre a sociedade, os sócios “laranjas” e os sócios titulares da pessoa jurídica, nos termos do artigo 124, I³⁰, do CTN.

³⁰ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei”. (BRASIL, 1966)

CAPÍTULO 4 – A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E O SEU REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS E DIRIGENTES DA SOCIEDADE LIMITADA

4.1 Considerações sumárias

Antes de adentrar-se a matéria propriamente dita, é de conhecimento público e notório a grande quantidade de empresas normalmente envolvidas em discussões tributárias que, muitas vezes, a demora na solução desses conflitos retarda consideravelmente a arrecadação do crédito tributário aos cofres da administração pública.

Por força desse cenário, a Carta Magna foi devidamente alterada pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, a qual promoveu a reforma do Poder Judiciário, com a respectiva, dentre outras, inclusão do inciso LXXVIII do art.º 5º do referido diploma legal, passando a assegurar a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação³¹.

Ocorre, todavia, que, em consonância com a pesquisa divulgada pelo Conselho Nacional de Justiça, o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal é de 8 anos, 2 meses e 9 dias (BRASIL, 2014). Isso demonstra um dos problemas da baixa eficácia das execuções fiscais ao passo em que o sujeito ativo possui complexidade em encontrar o sujeito passivo e praticar os atos de constrição de bens, dificultando, paulatinamente, a arrecadação de recursos por parte do Fisco para liquidar o crédito tributário devido.

Sendo assim, nas próximas linhas, estudar-se-á a alteração do polo passivo no âmbito da execução fiscal.

4.2 O responsável tributário no âmbito judicial

Se porventura restar caracterizada a hipótese consagrada na regra-matriz de incidência, como já estudado, surge-se a relação jurídico-tributária em que figura o sujeito ativo com o direito subjetivo de exigir o crédito, enquanto que, por outro lado, haverá o sujeito passivo com o dever de liquidar o crédito no prazo legal.

³¹“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. (BRASIL, 1988)

Com isso, caso não exista o pagamento voluntário e/ou ocorrido o lançamento do tributo, com a consequência de esgotamento de todos os meios de discussão possíveis no âmbito administrativo, a Fazenda emitirá um título executivo extrajudicial sob a denominação Certidão de Dívida Ativa.

Com isso, o Fisco possui a prerrogativa de exigir o crédito tributário por intermédio da ação de execução fiscal, na qual estarão aptos para figurarem no polo passivo da demanda tanto o contribuinte, quanto o responsável tributário.

Feitos esses esclarecimentos, importante trazer à baila que, nos dias atuais, tem-se verificado, no procedimento administrativo-tributário, uma determinada mitigação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa dos sócios e demais pessoas que figuram no quadro societário da sociedade pela ocorrência da transferência da responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN em virtude de culpa ou até mesmo dolo, o que merece ser analisado no presente tópico.

Isso porque, na prática, vislumbra-se que os sócios e gestores da sociedade são inclusos na Certidão de Dívida Ativa (CDA) na condição de responsável ou coobrigado sem ao menos participar do procedimento administrativo-tributário.

Sendo assim, caberá ao sócio o ônus de comprovar que não cometeu ato ilícito ou fraudulento, em face das condições de certeza e liquidez que a CDA possui, nos termos do art. 3º³² da LEF e do art. 204³³ do CTN. Para tanto, em consonância com o entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, discutir-se-á a legitimidade passiva, ou não, dos sócios inclusos na CDA pela oposição dos competentes embargos à execução por tratar-se de matéria que exige a dilação probatória, cuja análise do cabimento se faz necessária de caso a caso.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado

³²“Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”. (BRASIL, 1966)

³³“Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”. (BRASIL, 1966)

serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (BRASIL, 2009)

Faz-se mister esclarecer que, para possibilitar a responsabilização de terceiro, nos moldes do art. 135 do CTN, é necessária a ocorrência de infração à lei societária, ao contrato ou ao estatuto social, assim como a dissolução irregular da sociedade.

Nesse sentido, mostra-se uma arbitrariedade por parte da autoridade competente de incluir os responsáveis do referido dispositivo legal na Certidão de Dívida Ativa (CDA), ainda que estes não tenham participado do processo administrativo tributário, porquanto que, para se defender judicialmente, o sócio terá que dispor do seu patrimônio pessoal para garantir o MM. Juízo da ação executiva e, assim, opor os embargos à execução para a defesa de seus interesses.

Ora, caso o sócio que foi incluso na CDA sem o direito de participação e defesa no processo administrativo tributário não possua bens suficientes para garantir o MM. Juízo pelo débito da pessoa jurídica, é incontestável que o princípio do contraditório será totalmente mitigado, o qual diga-se de passagem é corolário de qualquer democracia, já que o impossibilitará de opor a defesa cabível.

Desta forma, mostra-se cabível objeção de pré-executividade com a juntada das cópias do procedimento tributário administrativo na defesa dos interesses e patrimônio do sócio, o qual foi indevidamente responsabilizado na relação jurídica-tributário sem a observância do contraditório administrativo.

4.3 Hipóteses de redirecionamento da execução fiscal

Considerando-se a análise aprofundada de cada instituto em momento oportuno, destaca-se a existência de grupo econômico de desconsideração da personalidade jurídica pela ocorrência do desvio da finalidade, abuso patrimonial ou a sucessão empresarial, a responsabilidade dos sócios pela verificação de culpa na conduta praticada (art. 134 do CTN) ou dolo (art. 135 do CTN), as quais podem ensejar o redirecionamento e a consequente alteração

no polo passivo da ação de execução fiscal. Outro caso de redirecionamento está relacionado a dissolução irregular da sociedade, a qual não alterará o polo passivo da demanda executiva.

4.4 Disregard of legal entity à luz do novo Código de Processo Civil

A constituição de sociedade empresária, como construção normativa de uma pessoa totalmente distinta da pessoa do sócio, tem como característica propiciar, entre muitas, segurança ao investidor. Contudo, sabe-se que a sociedade empresária, por força da autonomia trazida pela personalização, pode ser utilizada maliciosamente como instrumento a práticas abusivas e fraudulentas pelos seus respectivos sócios (COELHO, 2014, p. 344).

Nesse raciocínio, mostrou-se imprescindível a criação de institutos e o surgimento de normas que superassem a personalidade jurídica e, conseqüentemente, afastassem a autonomia patrimonial que impede a plena satisfação dos interesses do credor em decorrência de prejuízos causados.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, conhecida na doutrina como *Disregard of legal entity* encontra a sua origem na jurisprudência inglesa, no caso *Solomon vs. Salomon & CO Ltd.* de 1987 e *Bank of the United States vs. Deveaux*, de 1809. A *disregard of legal entity* foi estudada por parte do alemão Rolf Serick (SERICK, 1966).

Com o surgimento do Código Civil de 2002, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi positivada em seu art. 50, que assim dispõe:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (BRASIL, 2002)

Observa-se que o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, desde que configurem hipótese de abuso da personalidade jurídica, pode caracterizar a aplicabilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Em consonância com as palavras de Ricardo Negrão (2009, P. 234), haverá o desvio da finalidade a partir do momento em que o objeto social se caracteriza como simples fachada para a exploração de atividade empresarial distinta da exercida no mundo. Por outro lado, no que diz respeito à confusão patrimonial, ter-se-á os bens pessoais e sociais, os quais embrulham-

se para servir os administradores de uns e de outros para realizar pagamento de dívidas particulares dos sócios figurantes no quadro societário.

Um exemplo citado pelo referido doutrinador está relacionada à distribuição de patrimônio social aos sócios simuladamente, com a remuneração acentuada do sócio, gastos desprovidos de quaisquer fundamentos e estranhos ao mundo corporativo ou até mesmo para proveito próprio.

Como já dito anteriormente, essa teoria foi devidamente institucionalizada para o fim de afastar a prática de fraude ou abuso da personalidade jurídica por parte dos sócios da sociedade limitada, sobretudo pela autonomia ou blindagem patrimonial, prerrogativa deste tipo societário.

Para ilustrar a aplicabilidade do referido instituto, Arnaldo Rizzardo (2014, p. 1.195) destaca que:

Exige-se, em uma posição bastante ortodoxa, como pressuposto para superação episódica da personalidade jurídica da pessoa jurídica, mais que o simples inadimplemento e, sim, a configuração de um dos elementos subjetivos, ou seja, o abuso de direito, a fraude, o desvio de finalidade, a confusão patrimonial. Além disso, impende consignar que a desconsideração da personalidade jurídica somente é cabível se constatada a insuficiência de bens da pessoa jurídica. Sempre que existirem meios para se buscar bens da pessoa jurídica, tais como fraude à execução, a fraude contra credores, não se poderá desconsiderar a personalidade jurídica.

Como cediço, a sociedade empresária possui personalidade jurídica própria e distinta da personalidade do seus sócios, tendo a separação na titularidade obrigacional (os direitos e obrigações da pessoa jurídica não se confundem com as obrigações advindas pelos seus respectivos sócios) e na titularidade processual (a pessoa jurídica tem legitimidade para demandar e ser demandada), tendo, assim, a autonomia patrimonial (COELHO, 2004, p. 14-16).

Tendo em vista o princípio da autonomia patrimonial, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações da sociedade limitada, fato esse que, se não houver bens sociais suficientes para o integral cumprimento e satisfação do crédito que o credor possui de direito, a qual foi assumida por parte da pessoa jurídica, o patrimônio particular do sócio não poderá ser alcançado por dívida social (Ibidem). Consoante o disposto no art. 1.024 do CC, “os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais” (BRASIL, 2002).

Por tal razão, as relações jurídicas tributárias da sociedade empresária não se confundem com as relação assumidas por parte de seus sócios, motivo pelo qual os tributos devidos pela pessoa jurídica não são, em regra, de responsabilidade de seus sócios.

Contudo, essa personalidade jurídica ou blindagem patrimonial não é considerada absoluta, tendo, por via de sua consequência, o instituto do incidente da desconsideração da personalidade jurídica como medida de exceção. Utilizando-se deste instituto, é possível o afastamento momentâneo da personalidade jurídica de uma determinada sociedade empresária, a fim de que seja possível atingir os bens dos sócios (LAGASSI, 2016, p. 280).

Com o advento do Novo Código de Processo Civil, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica encontra-se previsto como modalidade de intervenção de terceiro, o qual tenta incluir os sócios da sociedade limitada no polo passivo da demanda.

Assim emana o art. 133 do referido diploma processual:

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. § 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei. § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica. (BRASIL, 2015)

Apesar da desconsideração da personalidade jurídica não ser instituto novo no ordenamento jurídico pátrio pelo fato de ter embasamento legal no art. 50 do Código Civil e no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor, no Novo Código de Processo Civil, foi regulamentado o procedimento necessário para alcançar o patrimônio dos sócios por obrigações da pessoa jurídica, porquanto que, a partir desse momento, o princípio do contraditório será devidamente observada, concedendo mais segurança jurídica no âmbito tributário e nos mais diversos seguimentos do direito.

Pode-se vislumbrar, desse modo, que o novo códex impede o acolhimento da desconsideração da personalidade jurídica de ofício pelo juiz, de modo há observar a provocação das partes e do Ministério Público, caso seja necessário no caso submetido à análise *subjudice*.

Sabe-se que o Novo Código de Processo Civil é aplicado de forma subsidiária no processo judicial tributário, conforme o disposto no art. 1^{o34} da Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Assim, para que seja possível a instauração do incidente da descon sideração da personalidade jurídica trazido pelo Novo Código de Processo Civil, o qual preencheu a lacuna legislativa no processo judicial em matéria tributária, há que seguir os ditames processuais consagrados neste diploma.

O princípio do contraditório recebeu, no Novo Código de Processo Civil, tratamento diferenciado nos artigos 7º, 9º e 10 e constitui, por sua natureza, normal fundamental.

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório. Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica: I - à tutela provisória de urgência; II - às hipóteses de tutela da evidência previstas no art. 311, incisos II e III; III - à decisão prevista no art. 701. Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício. (BRASIL, 2015)

Para Paulo Cezar Pinheiro Carneiro (CARNEIRO, 2015, p. 57), “o processo passa a dar efetividade à própria Constituição. Ele, no cumprimento de suas atribuições, mais tutela a Constituição do a esta e ele, afinal, coloca em movimento e dá vida aos princípios fundamentais”.

Com o propósito de elidir a reincidência de infrações e para evitar a ocorrência de abuso do direito, a Autoridade Fazendária poderá recorrer-se ao instituto da descon sideração da personalidade jurídica, para o fim de caracterizar a responsabilidade decorrente do inadimplemento do crédito ao sócio que busca contrariar os interesses daquele sujeito ativo, sob o manto da pessoa jurídica.

Porém, existe a controvérsia no sentido de ser possível a utilização dessa teoria da descon sideração da personalidade jurídica no direito tributário, eis que não se aplica por ausência de previsão legal, enquanto que, para outros, o próprio Código Tributário Nacional

³⁴“Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”. (BRASIL, 1980)

prevê em seu art. 149, VII, a possibilidade a partir do momento em que se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Assim, de acordo com Laís Silva (2016, p. 240):

À luz do exposto, impende destacar, mais uma vez, que a despeito de qualquer discussão acerca da aplicabilidade – ou não – da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, a unicidade do sistema jurídico brasileiro impõe um diálogo de complementaridade entre os diversos ramos do direito, razão pela qual a análise e a aplicação de suas normas devem se dar sob a perspectiva de um ordenamento harmônico, com vistas ao resultado social e juridicamente esperado no caso concreto.

Nesse contexto, se porventura os sócios utilizarem-se o direito à personalidade – fundamental para o fomento econômico – de maneira abusiva para o fim de fraudar as legislações de ordem civil, consumerista ou até mesmo tributária, incontestável é o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica por ser medida considerada como necessária aos interesses do fisco.

Desta forma, para que exista a responsabilização dos sócios para o cumprimento da obrigação tributária, será necessária a prova dos requisitos necessários e previstos nos artigos 134 e 135 do CTN. Com isso, instaurada a ação de execução fiscal, será possível a ampliação do polo passivo por meio do incidente da desconsideração a personalidade jurídica com base no Novo Código de Processo Civil, com o objetivo de elidir a autonomia patrimonial.

Importante destacar, ainda, que a hipótese de aplicabilidade do art. 50 do Código Civil não se deve confundir com as hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, visto que a primeira será aplicada por meio do processo judicial, enquanto que a responsabilidade desta pode ser exercida pela autoridade fazendária no momento do lançamento tributário antes do provimento judicial (ALCOFORADO, 2011, p. 86).

De mais a mais, ressalta-se, também, que as consequências são totalmente divergentes, na medida em que, caso seja determinada judicialmente a desconsideração da personalidade jurídica, os sócios e os administradores respondem solidariamente pelos tributos devidos por parte da pessoa jurídica sem a existência do benefício de ordem, conforme o disposto no art. 124, parágrafo único do CTN.

Noutra vértice, uma vez caracterizada a responsabilidade tributária da pessoa jurídica aos seus sócios e administradores, observar-se-á a responsabilidade já analisada anteriormente por força dos arts. 134 e 135 do CTN, outrossim, para que a autoridade fiscal possa responsabilizar a pessoa física acobertada pela autonomia patrimonial, será necessário

identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, o fato gerador e a existência de determinada irregularidade na conduta praticada pelo administrador ou sócio da pessoa jurídica, a fim de que o art. 135 do CTN possa restar cabível na prática.

Em face do exposto, chega-se à conclusão de que a regra está relacionada a autonomia dos bens da pessoa jurídica no que diz respeito aos bens de seus sócios e, conseqüentemente, o a nova modalidade de intervenção de terceiros do Novo Código de Processo Civil, a saber, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica se considera como medida de exceção ao caso em concreto. Ademais, o referido instituto é perfeitamente aplicável no processo de execução fiscal pelas normas estampadas na Lei n.º 6.830/80 da LEF.

Ainda, na esfera tributária, a responsabilização dos sócios e administradores pode se dar por intermédio da responsabilidade pessoal e direta imposta pela *codex* tributário, de sorte que não há necessidade de socorrer à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, não sendo, portanto, a pessoal jurídica um óbice ao interesse do Fisco.

Sendo assim, o instituto alhures mencionado poderá ser de suma importância para o apaziguamento das relações processuais existentes entre a Fisco e o contribuinte e/ou responsável tributário, em especial pela efetividade aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa que não eram estritamente observados por parte da autoridade fazendária.

4.5 A execução fiscal e os instrumentos de defesa dos sócios e administradores

Em decorrência da análise acerca da responsabilização de terceiro que somente pode ser aplicada mediante a comprovação por parte da Fazenda pela culpa, nos termos do art. 134 do CTN, ou pelo dolo (infração à lei, ao contrato ou estatuto social ou a dissolução irregular da sociedade), nos moldes do art. 135 do CTN, é possível vislumbrar, diante do conhecimento trazido que cabe à Fazenda, o ônus *probandi* por meio do procedimento administrativo tributário em que, em tese, todos os responsáveis seriam devidamente citados para exercer os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Isso significa que os sócios e os administradores poderiam exercer as suas garantias positivadas na Constituição Federal ao devido processo legal, desde o momento do lançamento do crédito.

Antes de adentrar-se aos estudos das hipóteses de cabimento, fundamental destacar, desde já, a existência de duas defesas do executado, a saber, a objeção de pré-executividade e os embargos à execução fiscal, os quais, respectivamente e de forma rasa, são aceitos pela

doutrina e jurisprudência pela simples existência de reconhecer eventual matéria de ordem pública, dispensando a dilação probatória da demanda, e este último exige a prévia garantia do juízo do valor da cobrança tributária.

Em que pese a referida atitude brilhante que deveria ser observada por parte da autoridade, na prática, é facilmente constatada a existência da conduta por parte da Fazenda em inserir o responsável diretamente na CDA sem a prévia instauração e ciência do procedimento administrativo tributário ou já no curso da demanda executiva.

Por tal motivo, essas pessoas, que são responsabilizadas diretamente, utilizam-se da medida de objeção de pré-executividade³⁵, a fim de obter o pronunciamento de ilegitimidade passiva, sobretudo pela necessidade de penhora ou garantia antes da discussão a respeito da responsabilidade do administrador.

A objeção de pré-executividade é considerada medida de defesa específica da ação executiva, independentemente dos embargos do devedor, que é ação de conhecimento incidental à execução, momento esse em que o executado poderá promover a sua defesa consistente na extinção do processo por falta do preenchimento de determinados requisitos legais, como ilegitimidade passiva e decadência do lançamento do crédito tributário.

O curioso é que este meio de defesa processual não se encontra regulamentado no nosso ordenamento jurídico brasileiro, notadamente com o advento do Novo Código de Processo Civil, tendo sua origem na jurisprudência e na doutrina.

Conforme ensinam Luiz Rodrigues Wambier e Eduardo Talamini (2014, p. 528), a objeção de pré-executividade é o meio de defesa que permite ao executado nos próprios autos da execução, independentemente de penhora ou depósito. Veja-se:

Defesas atinentes a matérias que o juiz poderia conhecer de ofício relativas à própria admissibilidade da atuação executiva (pressupostos processuais

³⁵ Precedente do E. Superior Tribunal de Justiça a respeito do cabimento da objeção de pré-executividade: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. PREVISÃO (ART. 135, III, DO CTN). EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESSUPOSTOS DE CABIMENTO. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INVIABILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LIMITES. ART. 535 DO CPC. PRECEDENTES. 1. Os embargos de declaração, consoante regramento do art. 535 do CPC, não se constituem meio adequado para provocar o reexame de matéria já apreciada. 2. A arguição da exceção de pré-executividade, com vistas a tratar de matérias de ordem pública em processo executivo fiscal, tais como condições da ação e pressupostos processuais, somente é cabível quando não se afigure necessária, para tal mister, a dilação probatória. 3. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 4. Jurisprudência consolidada na Primeira Seção do STJ. 5. Recurso especial da Fazenda conhecido a que se nega provimento e recurso especial da S. M. Lar Utilidades Domésticas e Outra conhecido, porém não provido. (BRASIL, 2004)

executivos e condições da ação executiva)" e "defesas relativas à nulidade absoluta de atos do procedimento executivo."³⁶

Para embasar o cabimento da objeção de pré-executividade, tem-se utilizado do entendimento abaixo destacado, o qual foi proferido pelo E. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. REVISÃO DE FATOS E PROVAS. SÚMULA Nº 7/STJ. 1. A discussão sobre provável inclusão do nome do sócio-gerente porque consta da CDA, não é possível na via especial, tendo em vista que a matéria não foi objeto de análise na origem, portanto, óbice instituído pela Súmula 7/STJ. É impossível alterar as premissas fáticas consignadas no aresto atacado, sob pena de revolverem-se fatos e provas dos autos. 2. Adotou-se, nesta Corte, como critério definidor das matérias que podem ser alegadas em objeção de pré-executividade o fato de ser desnecessária a dilação probatória, afastando-se, pois, o critério fincado, exclusivamente, na possibilidade de conhecimento de ofício pelo Juiz. Passou-se a admitir essa forma excepcional de defesa para acolher exceções materiais, extintivas ou modificativas do direito do exequente, desde que comprovadas de plano e desnecessária a produção de outras provas além daquelas constantes dos autos ou trazidas com a própria exceção. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1051891/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/2008, DJe 23/10/2008) “A exceção de pré-executividade é admitida, em situação excepcional, pelo nosso ordenamento jurídico. É cabível, com o efeito de suspender a execução, somente quando comprovada, de modo indubitável, a existência de prescrição, decadência, pagamento do débito ou outro motivo de ordem pública” (BRASIL, 2008).

No referido caso submetido ao crivo jurisdicional, restou cabível a objeção de pré-executividade, visto que a questão da exclusão do sócio do polo passivo foi baseada em matéria de direito que, conseqüentemente, independe de dilação probatória em que autoriza sua alegação pelo instrumento processual daquela.

Tem-se, dessa maneira, que a objeção de pré-executividade serve para garantir a eficácia de dois princípios constitucionais e alicerces da Constituição Federal (ampla defesa e propriedade), ao passo em que são violados pela Fazenda Pública quando é ajuizada ação de execução fiscal eivada de vícios e, muitas vezes, abusiva, caracterizando efetivo prejuízo no patrimônio do executado.

Ilustra-se, por fim, o cabimento da objeção de pré-executividade com as palavras de Kiyoshi Harada (HARADA, 2007, p. 34):

³⁶ Vale ressaltar que o mencionado entendimento é corroborado pela jurisprudência do col. Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “Admite-se a exceção de pré-executividade nos casos em que a matéria nela tratada puder ser conhecida de ofício ou quando patente a nulidade do título”. (BRASIL, 2007)

A exceção de pré-executividade, fruto de criação doutrinária e jurisprudencial permite que o executado demonstre a improcedência da execução sem sujeitar-se à constrição de seus bens. Ela sempre será possível nos casos em que o juízo poderia conhecer de ofício a matéria, a exemplo do que acontece acerca da higidez do título executivo. Não vislumbrado título executivo apto a fundamentar a expropriação de bens do devedor razão nenhuma há para permitir o prosseguimento do processo de execução. Objetiva, em nome dos princípios da celeridade e da economia processual pôr termo à execução infundada, independentemente de apresentação de embargos.

Desta feita, a objeção de pré-executividade deve ser feita em petição simples, deve o peticionante requerer a concessão do efeito suspensivo com a consequente concessão da liminar para suspender o processo de execução, porquanto que as hipóteses consagradas no art. 313, inciso V³⁷, do Novo Código de Processo Civil, refletem a existência de questão prejudicial que, se não for resolvida previamente, acarretará prejuízo no julgamento do mérito da demanda.

Repete-se que a defesa processual estudada somente pode ser utilizada a partir do momento em que o sujeito passivo da demanda pretende extinguir a execução simplesmente com fundamento em matéria de natureza pública, matéria essa que deveria ter sido reconhecida de plano pelo magistrado, ou a partir do momento em que se almeja extinguir demanda executiva, com fulcro em assunto que pode ser comprovada sem haver a dilação probatória.

A título de exemplo, tem-se que, se o contribuinte receber a citação de uma ação executiva fiscal de dívida devidamente paga em momento anterior, prescrita, desprovido de requisito de título executivo, a jurisprudência e a doutrina entendem pelo cabimento deste instituto, a fim do sujeito passivo se manifestar no sentido de que existe, no caso em concreto, a inexigibilidade do título executivo (CDA).

Outro caso que merece destaque é quando ocorre a execução de crédito tributário prescrito e quando ocorre o ajuizamento da demanda executiva contra a pessoa do sócio da pessoa jurídica sem constar na CDA, eis que, nesta última hipótese, falta o preenchimento de requisito específico do título executivo, qual seja, CDA e a ausência de um requisito que implica no reconhecimento de sua nulidade (certeza, liquidez e exigibilidade).

Sendo assim, para opor os embargos à execução - defesa - às alegações apresentadas no bojo da petição inicial pelo Fisco, há que se observar a garantia do juízo por meio de penhora,

³⁷ Art. 313. Suspende-se o processo: I - pela morte ou pela perda da capacidade processual de qualquer das partes, de seu representante legal ou de seu procurador; II - pela convenção das partes; III - pela arguição de impedimento ou de suspeição; IV - pela admissão de incidente de resolução de demandas repetitivas; V - quando a sentença de mérito: a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente; b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo. (BRASIL, 2015)

depósito em dinheiro e nomeação de bens no valor da cobrança fiscal, e, por esse motivo, o meio de defesa processual de objeção de pré-executividade vem sendo utilizado justamente pelo fato de não existir a necessidade de haver a garantia do juízo da execução para a sua respectiva oposição.

Por outro lado, na demanda executiva de ordem tributária, o meio de contraditório a ser utilizado por parte do devedor são os embargos à execução fiscal, que encontram-se devidamente consagrados no art. 16³⁸ da LEF. Caso a matéria é ampla e irrestrita, devendo observar a dilação probatória, que consiste na extinção ou redução daquele procedimento, mas, para a sua oposição, é necessária a garantia do juízo como já dito anteriormente.

Logo, se porventura o executado pretender a discussão dentro do processo tributário acerca de eventual inconstitucionalidade ou aplicabilidade de determinada legislação para correção do crédito tributário, por exemplo, deverá garantir a execução e opor embargos à execução ou ação de conhecimento. É o que se passa a contextualizar a partir da análise da objeção de pré-executividade.

Os embargos à execução fiscal, por sua vez, são considerados como uma nova demanda, tendo caráter de petição inicial, sendo distribuída por dependência e autuada à parte, restando apensada à ação de execução fiscal.

A partir daí, com a juntada do mandado de intimação da penhora ou do depósito judicial a ser realizado por parte do executado, este possui o prazo legal de 30 (trinta) dias para opor embargos à execução fiscal contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 16 da LEF. Na referida peça, o executado poderá alegar todas as matérias de defesa, como requerimento de provas, juntada de documentos, rol de testemunhas, sendo possível alegar qualquer matéria, nos termos do art. 16, §2^{o39}, da LEF.

Por derradeiro, se porventura os embargos à execução forem julgados procedente, a dívida será anulada e o valor depositado judicialmente por parte do executado, a título de garantia do juízo, será devidamente restituído ou, caso seja julgada improcedente, a ação executiva terá o prazo de 15 (quinze) dias para remir o bem, se for garantia real, ou pagar o

³⁸ “Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora. § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. § 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. § 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”. (BRASIL, 1980)

³⁹ “§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite”. (BRASIL, 1980)

valor da dívida, juros e multa e demais encargos indicados na CDA pelos quais se obrigou a garantia for fidejussória, nos termos do art. 19 da LEF.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar o instituto do redirecionamento da execução fiscal, que constitui instrumento processual utilizado por parte da Fazenda Pública para alcançar o adimplemento do crédito tributário com a respectiva responsabilização dos sócios e administradores que tenham incorrido em determinadas hipóteses legais para o seu cabimento, justamente para não ficar limitado tão somente a esfera patrimonial da sociedade limitada.

Para que seja possível a responsabilização pessoal, no afã de liquidar o crédito tributário, afastando o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, importante que o referido regime da responsabilidade seja revestido, além dos requisitos legais, como medida excepcional a ser adotada.

Contudo, importante ressaltar que os sócios são responsáveis perante a sociedade para integralizar sua quota parte subscrita e não integralizada e, perante terceiros, todos os sócios são responsáveis de forma solidária à integralização do capital total subscrito e não integralizado, sendo certo, ainda, que, uma vez ocorrida a integralização, os sócios não poderão ser responsáveis perante terceiros.

Na sociedade limitada, existe a figura do administrador, que pode ser sócio ou não, tendo a responsabilidade contratual de gerenciar toda a sociedade, de modo que os objetivos estipulados sejam devidamente alcançados.

Sendo assim, se porventura ocorrer a administração regular da sociedade limitada, a figura do administrador não responderá pelas obrigações assumidas por parte da pessoa jurídica, justamente pelo fato de que o administrador manifesta tão somente a vontade desta.

Mas, em face da má administração da pessoa jurídica, o administrador pode ser pessoalmente responsabilizado por débitos assumidos por parte da pessoa jurídica, possibilitando, com isso, a aplicação de institutos legais a serem requeridos por parte da Fazenda Pública para o fim de redirecionar a execução fiscal em face daquele.

Nesse palmilhar, o art. 135, inciso III, do CTN, é o principal argumento utilizado pela Fazenda Pública para embasar o redirecionamento da execução fiscal contra as pessoas ali existentes, tendo como condição necessária, para tanto, a realização de atos com excesso de poderes ou infração a legislação, contrato ou estatuto social, mediante o exercício do cargo de gerência ou representante da sociedade limitada.

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu que o simples inadimplemento da obrigação tributária não é considerado ato ilícito, a fim de motivar a responsabilização de pleno direito do administrador da sociedade limitada. A realização de conduta com excesso de poderes ou

infração do contrato social diz respeito às regras previstas pela própria sociedade sem existir maiores dificuldades quanto à compreensão do referido tema.

Como foi demonstrado, para a responsabilidade do sócio-gerente, consistente no art. 135 do CTN, é imprescindível a comprovação da prática de atos estampados no referido dispositivo legal, tendo a responsabilidade subjetiva.

Isso significa que o simples não recolhimento do tributo por parte da sociedade limitada ou qualquer outro contribuinte deve ter origem em sua conduta dolosa, com o objetivo de tornar cabível a responsabilização de seu administrador, sendo certo que esse ônus processual deve recair sobre a Fazenda Pública. Hodiernamente, a referida questão encontra-se devidamente pacificada pela Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, que emana: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

O referido entendimento é fundamental para evitar com que o administrador estivesse sempre sujeito a se ver responsabilizado pelo simples inadimplemento da obrigação tributária por parte da pessoa jurídica que, na maioria das vezes, encontra-se em complicações financeiras por motivos alheios as suas funções rotineiras, como a crise político econômica.

Ademais, a jurisprudência é uníssona em permitir o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio-gerente, quebrando a autonomia patrimonial, mediante a comprovação dos requisitos contidos no art. 135, III, do CTN, que diz respeito a dissolução irregular da pessoa jurídica. Nesse contexto, tem-se o entendimento estampado na Súmula 435, do Superior Tribunal de Justiça: "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".

Buscou-se esclarecer, no presente estudo, que redirecionamento da execução fiscal serve como um mecanismo apto a ensejar na responsabilização do sócio gerente que cometeu determinada ilicitude durante o trâmite da execução fiscal, não sendo razoável que a conduta contrária a legislação do administrador fosse capaz de afastar eventual responsabilização, até porque, se assim o fosse, seria impossível ao Fisco buscar a satisfação do crédito tributário que é devido aos cofres públicos.

Contudo, para que exista a responsabilização dos sócios para o cumprimento da obrigação tributária será necessária a prova dos requisitos necessários e previstos nos artigos 134 e 135 do CTN.

Ainda, poderá o sócio redirecionado exercer o seu direito de defesa por meio da oposição dos embargos à execução fiscal, momento em que poderá produzir todas as provas

necessárias para o fim de tentar desconstituir a responsabilidade que lhe é imputada. Ademais, existe a possibilidade dos sócios e administradores da pessoa jurídica fazerem o uso devido da objeção de pré-executividade justamente para o fim de questionar a sua ilegitimidade passiva, desde que exista prova documental cabal, os elementos suficientes para afastar a responsabilidade tributária estejam claros e não exista a necessidade de maiores dilações probatórias dos autos.

Caso não seja possível o cabimento da objeção de pré-executividade, certamente implicará na violação das garantias constitucionais do contrário e da ampla defesa, nos termos dos arts. 5, LV, da CF.

Portanto, em virtude da ausência de cautela por parte do Poder Judiciário na apreciação do pleito de redirecionamento da execução fiscal, importante que o magistrado vislumbre a presença de todos os requisitos necessários para possibilitar o referido pedido, assim como os limites temporais que definem o alcance da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, uma vez que este não pode ser responsabilizado por conduta anterior a sua saída do quadro societário.

Assim sendo, com o objeto de evitar a transformação do redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do administrador, faz-se necessária a análise das condições legais para se deferir o referido pleito da Fazenda Pública, caso contrário, o referido instituto considerado como medida excepcional, tornar-se-á como regra, o que não se deve admitir.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de pessoas jurídicas e os limites para o redirecionamento da execução fiscal**. 2011. Dissertação – Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Católica de Pernambuco.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **O prazo prescricional para redirecionamento da Ação de Execução Fiscal ao Representante da Pessoa Jurídica**. Revista Dialética de Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2014.

BAUM, Adler. **Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária**. Revista dos Estudos Tributários, Porto Alegre, ano XI, nº. 68, jul./ago. 2009.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação n.º 2135526-46.2016.8.26.0000**. Relator Rebouças de Carvalho, Nova Câmara de Direito Público. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 03 ago. 2016.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil Brasileiro. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 1225840/MG**. Relator Ministro Raul Araújo. Quarta Turma. Diário da Justiça. Brasília, 27 fev. 2015.

_____. **Conselho Nacional de Justiça**. Jun. 2014. Disponível em: < Disponível em: http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13612:processo-de-execucaofiscal-custa-em-media-r-43-mil&catid=223:cnj&Itemid=58>. Acesso em 03 de agosto de 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no REsp 1246520/BA**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Diário da Justiça. Brasília, 17 nov. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1241432/SC**. Relator Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Diário da Justiça. Brasília, 26 set. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag 1394554/RJ**. Relator Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Diário da Justiça. Brasília, 10 jun. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1167262/RS**. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. Diário da Justiça. Brasília, 17 nov. 2010a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1140655/PR**. Relatora Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Diário da Justiça. Brasília, 19 fev. 2010b.

_____. **Superior Tribunal de Justiça: Súmula nº 430**. Mar. 2010c. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso 30 jun. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**: Súmula nº 435. Mar. 2010d. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&b=SUMU&p=true&l=10&i=148>>. Acesso 30 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1104900/ES**. Relatora Ministra Denise Arruda. Primeira Seção. Diário da Justiça. Brasília, 01 abr. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 904.722/SP**. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Primeira Turma. Diário da Justiça. Brasília, 21 jun. 2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 959.587-SP**. Relatora Ministra Jane Silva. Quinta Turma. Diário da Justiça. Brasília, 18 out. 2007.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 dez. 2006a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 835.068/SC**. Relator Ministro Eliana Calmon. Segunda Turma. Diário da Justiça. Brasília, 03 out. 2006b.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no REsp 109.143/PR**. Relator Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Diário da Justiça. Brasília, 02 mai. 2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 174.532/PR**. Relator Ministro José Delgado. Primeira Seção. Diário da Justiça. Brasília, 20 ago. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 541.811/PR**. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Segunda Turma. Diário da Justiça. Brasília, 16 ago. 2004.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região **AC 2002.04.01.035584-1/SC**. Relator Desembargador Federal Wellington Mendes de Almeida. Primeira Turma. Diário da Justiça. Brasília, 17 out. 2003.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil Brasileiro. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 jan. 2002.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 247.862/SP**. Relator Ministro José Delgado. Primeira Turma. Diário da Justiça. Brasília, 19 jun. 2001.

_____. Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. **Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação**. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 30 nov. 2000.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 203.878/RJ**. Relator Ministro Garcia Vieira. Primeira Turma. Diário da Justiça. Brasília, 21 jun. 1999.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 133.645/PR**. Relator: Ministro José Delgado. Diário da Justiça. Brasília, 04 mai. 1998.

_____. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Código de Defesa do Consumidor. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 set. 1990.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

_____. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 set. 1980.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Código de Processo Civil Brasileiro. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jan. 1973.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Sociedades por Ações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 1976.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo código civil.** 6ª ed. rev. atual. Conforme a lei 11.101/2005. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CARNEIRO, Paulo Cesar Pinheiro. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim (Org.) et al. **Breves Comentários ao Novo Código de Processo Civil.** São Paulo: RT, 2015.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário:** Fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. São Paulo: Atlas, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O sujeito passivo da obrigação tributária:** substituição de obrigados. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário: vol. 9, jul., p. 1079 – 1148, 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial:** direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Curso de direito comercial.** Volume. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Manual de Direito Comercial:** Direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Comercial:** Direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Manual de Direito Comercial:** Direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Manual de Direito Comercial:** Direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2007.

DINIZ, Gustavo Saad. **Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas.** Porto Alegre: Síntese, 2004.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas**: De acordo com o Código Civil de 2002. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**: Direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Exceção de pré-executividade**: Efeito suspensivo do processo de execução fiscal, 2007. < <https://tributario.com.br/harada/excecao-de-pre-executividade-efeito-suspensivo-do-processo-de-execucao-fiscal/> >. Acesso em 15 set. 2016.

LAGASSI, Veronica. **Desconsideração da personalidade jurídica face ao novo cpc e sua aplicação no processo tributário**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 129/2016, p. 263–285, Jul-Ago, 2016.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil**: execução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Economic groups and tax responsibility**. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, vol. 67/2015, Jan-Mar, p. 45– 63, 2015.

MEIRA, Marcos José Santos. **A responsabilidade tributária dos sócios-gerentes pela dissolução irregular da sociedade empresária**: termo inicial da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal e elemento pessoal de imputação. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 114/2014, p. 191 – 219, Jan-Fev / 2014.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2016.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de Empresa**. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SERICK, Rolf. **Forma e Realità dela Persana Giuridica**. Milão: Giuffré, 1966.

SILVA, Laís Nayara Neves. **A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicação no direito tributário brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 129/2016, p. 235 – 261, Jul-Ago, 2016.

TAKETA, Diogo. **Responsabilidade tributária dos sócios na sociedade limitada à luz do artigo 135 do Código Tributário Nacional**. 2011. 56f. Trabalho de Conclusão de Curso

(Graduação em Direito) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Dívida Fiscal e Societária e a Natureza Jurídica Específica da Responsabilidade dos Sócios-Gerentes e Diretores:** Solidariedade Inconteste ou Substitutividade Excepcional. Revista Dialética de Direito Tributário. ed. 75, 2010.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **As sociedades limitadas e o projeto do código civil.** Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, São Paulo, vol. 53/2011, jul/set, p. 405-415, 2011.