

INSPER Instituto de Ensino e Pesquisa
LLM em Direito Tributário

Carlos Eduardo Gonçalves

**A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESARIAL E A
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DISPOSTA NO ARTIGO 135,
INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

SÃO PAULO
2012

CARLOS EDUARDO GONÇALVES

**A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESARIAL E A
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DISPOSTA NO ARTIGO 135,
INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia apresentada ao Programa de LLM em
Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e
Pesquisa, como parte dos requisitos para a
obtenção do título de pós graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Eduardo Borges – Insper

SÃO PAULO

2012

Gonçalves, Carlos Eduardo

A dissolução irregular da sociedade empresarial e a
responsabilidade tributária disposta no artigo 135, inciso III, do
Código Tributário Nacional / Carlos Eduardo Gonçalves;
orientador: Eduardo Borges – São Paulo: Insper, 2011.
116 f.

Monografia (LLM – Legal Law Master) Programa de
Pós-graduação em Direito. Área de concentração: Direito
Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Direito Público 2. Tributário 3. Responsabilidade

FOLHA DE APROVAÇÃO

Carlos Eduardo Gonçalves

A dissolução irregular da sociedade empresarial e a responsabilidade tributária disposta no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do título de pós graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Aprovado em:

Banca Examinadora

Professor: Eduardo Borges

Orientador

Instituição: Insper

Assinatura: _____

Professor

Instituição: Insper

Assinatura: _____

Professor

Instituição: Insper

Assinatura: _____

Professor

Instituição:

Assinatura: _____

RESUMO

GONÇALVES, Carlos Eduardo. **A dissolução irregular da sociedade empresarial e a responsabilidade tributária disposta no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.** 2012. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2012.

A responsabilidade tributária pessoal, tratada no artigo 135 do Código Tributário Nacional, se tornou nos últimos tempos um grande aliado do Fisco na sua constante busca de seus créditos tributários. Porém, a sua aplicação deve observar limites e garantias, o que não deixa de trazer preocupação para os sócios e administradores (diretores, gerentes e representantes legais) das sociedades empresariais.

Portanto, o direcionamento da responsabilidade tributária para sócios e administradores é tema que merece estudo com base nos princípios e garantias constitucionais e legais outorgadas às pessoas que podem ser elencadas a essa condição.

Palavras-chave: Direito Público; Tributário; Responsabilidade.

ABSTRACT

GONÇALVES, Carlos Eduardo. **The irregular dissolution of corporation and the responsibility in article 135, section III, in Brazilian Tax Law.** 2012. 116 f. Dissertation (Legal Law Master) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2012.

The personal tax responsibility, dealt in Article 135, of the Brazilian Tax Law, has become a great ally of the Treasury in the constant pursuit of their tax credits. However, this application should observe limits and guarantees, which never ends to get concern to the business partners and managers of the companies.

Therefore, the focus of tax responsibility to the business partners and managers is a important matter that may be studied based on the principles of constitutional and legal guarantees given to persons who may be in this condition.

Keywords: Public Law; Tax Law; Responsibility

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO I – DA SOCIEDADE EMPRESARIAL. PESSOA JURÍDICA. SOCIEDADE. PERSONALIDADE JURÍDICA

- 1.1 – Pessoa jurídica
- 1.2 – Sociedade
- 1.3 – Personalidade jurídica
- 1.4 – Conclusão

CAPÍTULO II – A DISSOLUÇÃO REGULAR DA PESSOA JURÍDICA

- 2.1 – Da dissolução da sociedade não personificada
 - 2.1.1 – Da dissolução da Sociedade em Comum
 - 2.1.2 – Da dissolução da Sociedade em Conta de Participação
 - 2.1.3 – Conclusão sobre a dissolução das chamadas sociedades não personificadas
- 2.2 – Da dissolução da sociedade personificada
 - 2.2.1 – Conclusão sobre a dissolução da sociedade personificada

CAPÍTULO III – A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

CAPÍTULO IV – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONCEITOS FUNDAMENTAIS

- 4.1 – A responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional
 - 4.1.1 – Origem do sujeito passivo (contribuinte e responsável)
 - 4.1.2 – Sujeito passivo no Código Tributário Nacional: o contribuinte e o responsável
- 4.2 – A responsabilidade tributária disposta no artigo 128 do Código Tributário Nacional
- 4.3 – Dos tipos de responsabilidade tributária, tratadas no Capítulo V, do Código Tributário Nacional.
 - 4.3.1 – Sucessão

4.3.2 – Responsabilidade de terceiros

4.3.2.1 – A responsabilidade disposta no artigo 134 do Código Tributário Nacional. Solidariedade ou subsidiariedade?

4.3.2.2 – A responsabilidade disposta no artigo 135, do Código Tributário Nacional.

4.3.3 – Responsabilidade por infrações

4.4 – Extinção da responsabilidade tributária

CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUÇÃO

Tema de grande relevância no direito tributário atual, a responsabilidade tributária pessoal tratada no artigo 135 do Código Tributário Nacional, vem se tornando um grande aliado do Fisco na sua constante busca de seus créditos tributários, o qual, por sua vez, tem atuado algumas vezes de forma indevida e abusiva, o que traz mais uma fonte de preocupação para os sócios e administradores (diretores, gerentes e representantes legais) das sociedades empresariais, os quais já consomem grande parte do seu tempo cuidando das dificuldades inerentes ao próprio ato de empreender no burocrático Brasil.

Desta maneira, o direcionamento da responsabilidade tributária para terceiros é tema que merece estudo aprofundado, buscando sempre guiar sua aplicação com base nos princípios e garantias constitucionais e legais outorgadas às pessoas que podem ser elencadas a essa condição.

Desta forma, com grande frequência nos deparamos com dúvidas de pessoas diretamente interessadas (diretores, gerentes, sócios etc.) que desconhecem quais os limites efetivos de sua responsabilidade, ora se achando imunes a qualquer investida fiscal decorrente da falta de pagamento de tributos das empresas que dirigem, ora se afastando da vida empresarial, desestimulados pelo temor de que seus bens e seu patrimônio duramente conquistados sejam atingidos pela cobrança decorrente de algum equívoco por eles cometido no cumprimento de suas obrigações perante o Fisco.

Existe a clara necessidade de se analisar tanto a legislação atinente ao assunto, na área tributária e civil, quanto o que diz a doutrina e a jurisprudência sobre a possibilidade de imputar a responsabilidade aos sócios e administradores em face da mera existência de indícios da dissolução irregular de sociedade empresarial.

Cientes de possivelmente não iremos esgotar o tema a seguir desenvolvido, o presente trabalho servirá ao menos para discorrer de forma clara e concisa sobre a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores de sociedades limitadas.

CAPÍTULO I – DA SOCIEDADE EMPRESARIAL. PESSOA JURÍDICA. SOCIEDADE. PERSONALIDADE JURÍDICA

1.1 – Pessoa jurídica

Inicialmente, é importante estudar o que é a pessoa jurídica e o seu significado, para que mais adiante possamos cotejar os efeitos da sua dissolução, na seara do direito privado, bem como perante o direito tributário.

Desta maneira, destacamos que o “novo” Código Civil, Lei nº 10.406/2002, cuida atualmente da figura da pessoa jurídica, trazendo suas definições e conceitos, tendo revogado na sua quase totalidade o antigo Código Comercial, que então versava sobre a matéria.

Quando analisamos os ditames do artigo 44, do Código Civil, descobrimos quem podem ser as pessoas jurídicas:

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.

Como visto, a pessoa jurídica pode ser uma associação, uma sociedade, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos. Para nosso estudo, contudo, somente interessam as sociedades empresariais.

Porém, a fim de firmar uma linha didática em nosso trabalho, antes mesmo de estudar a sociedade empresarial, é imprescindível explicar o que é pessoa, na concepção jurídica do termo. Nos ensinamentos de Maria Helena Diniz¹:

(...) é o ente físico ou coletivo suscetível de direitos e obrigações, sendo sinônimo de sujeito de direito. Sujeito de direito é aquele que é sujeito de um dever jurídico, de uma pretensão ou titularidade jurídica, que é o poder de fazer valer, através de uma ação, o não-cumprimento do dever jurídico, ou melhor, o poder de intervir na produção da decisão judicial.

¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 97.

Porém, para aprofundar um pouco mais o tema estudo, importa destacar quem, de fato, é a pessoa jurídica. Para isso citamos novamente Maria Helena Diniz², que, com a clareza que lhe é inerente, define pessoa jurídica como sendo:

“(...) a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa a consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações.”

Para Sílvio de Salvo Venosa³, a pessoa jurídica pode se assim determinada:

O homem, ser humano, é dotado de capacidade jurídica. No entanto, isoladamente é pequeno demais para a realização de grandes empreendimentos. Desde cedo percebeu a necessidade de conjugar esforços, de unir-se a outros homens, para realizar determinados empreendimentos, conseguindo, por meio dessa união, uma polarização de atividades em torno do grupo reunido.

Daí decorre a atribuição de capacidade jurídica aos entes abstratos assim constituídos, gerados pela vontade e necessidade do homem. Surgem, portanto, as pessoas jurídicas, ora como conjunto de pessoas, ora como destinação patrimonial, aptidão para adquirir direitos e contrair obrigações.

Das lições acima destacadas, podemos extrair que pessoa jurídica, para o direito, representa o ente capaz de assumir direitos e obrigações, com capacidade suficiente para exigir uma prestação jurisdicional, de acordo e para o cumprimento de uma norma vigente, assim como capacidade de se submeter ao adimplemento de obrigações perante outros.

Em outras palavras, vimos que a pessoa jurídica surge como uma manifestação de vontade de pessoas naturais ou de patrimônios para a promoção de algum objetivo em comum. Ou seja, pessoa jurídica é o conjunto de pessoas unidas para a consecução de um ideal comum, sendo que o indivíduo se despe de sua personalidade e transfere, limitada ou ilimitadamente, a realização de sua vontade para esse novo ente.

Inegável concluir, portanto, que a criação de uma pessoa jurídica, até mesmo como consequência do exposto acima, busca distinguir o patrimônio empresarial do patrimônio dos seus sócios, com mais ou menos qualidade nessa distinção, conforme o tipo empresarial adotado. Adiante veremos, ainda, que a lei civil

² DINIZ, Maria Helena. **Ob. cit.**, p. 143.

³ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Quarta Edição. Atualizada de Acordo com o Código Civil de 2002. Estudo Comparado com o Código Civil de 1916.** São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004, p. 254.

privilegia essa proteção às sociedades que formalizarem seus atos constitutivos, as quais o próprio Código Civil dá o nome de Sociedade Personificada.

1.2 – Sociedade

Uma vez demonstrada a definição de pessoa jurídica, passamos a tratar especificamente de sociedade, que é conceitua pelo Código Civil da seguinte forma:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Como visto, a sociedade, para o Código Civil, é um conjunto de pessoas, naturais ou mesmo jurídicas, que se une para a realização de um objetivo em comum, como já abordamos no item anterior. Importa destacar, portanto, que o artigo 981 do *Codex* Civil acima destacado, exige uma formalidade para essa reunião de interesses, qual seja, a celebração de um contrato.

Assim, afirmamos que a lei civil exige o cumprimento de formalidade para a que seja possível a existência da pessoa jurídica como ente sujeito de direitos e obrigações, com capacidade jurídica para exigi-los e também para cumpri-los.

Porém, a definição de sociedade (ressaltando que o Código Civil prefere a terminologia “pessoa jurídica”) acrescenta algo mais, como visto no artigo 981. Vejamos as palavras de Marcelo Fortes Barbosa Filho⁴, em sua colaboração em obra coordenada pelo Ilustre Ministro do Supremo Tribunal Federal, César Peluso, sobre a norma em estudo:

O presente artigo fornece um conceito inicial, uma definição primária, que encontra consonância no art. 1.363 do Código de 1916, fornecendo cada um dos elementos fundamentais à caracterização de tal tipo contratual. Trata-se de um negócio jurídico, conquanto sujeitos de direito, atuando a partir de sua vontade livre e consciente, declaram sua vontade e escolhem, por si mesmos, os efeitos derivados, mas, diferentemente da maioria dos

⁴ BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência: Lei n. 10.406, de 10.01.2002: contém o Código Civil de 1916.** Coordenador: PELUSO, César. 3ª edição revista e atualizada. Barueri, SP: Manole, 2009, pg. 947.

demais contratos, os interesses dos contratantes não são concorrentes, isto é, apresentam idêntico direcionamento, perseguindo-se a união de esforços comuns.

(...)

A cooperação e a identidade qualitativa das prestações exigidas dos contratantes singularizam a sociedade, não sendo possível enquadrar o presente contrato como unilateral ou bilateral. Todos os contratantes se obrigam a fornecer uma contribuição patrimonial, sob a forma de bens ou serviços, para que seja viabilizada a realização de uma atividade econômica (empresarial ou não) e, executado o contrato, ao final, seja obtido um resultado, correspondente aos ganhos ou às perdas patrimoniais decorrentes do sucesso ou do insucesso no exercício dessa mesma atividade. (...)

Colhemos da lição acima anunciada que o principal objetivo da constituição de uma sociedade é o exercício de atividade econômica, ao final da qual será partilhado, entre seus sócios, o resultado do empenho empregado, seja positivo ou negativo.

Essa proposição, juntamente com o disposto no item anterior, nos permite vislumbrar, ainda que virtualmente, que uma sociedade formalmente constituída possuidora de capacidade jurídica, possui igualmente responsabilidade pelo cumprimento de suas obrigações, sejam as comerciais ou civis ou ainda as de caráter tributário, as quais podem, dependendo do caso, atingir os sócios ou demais pessoas ligadas diretamente à administração da sociedade.

1.3 – Personalidade jurídica

Trataremos a seguir da personalidade jurídica da pessoa jurídica. Para isso, estudaremos o artigo 985, do Código Civil, que destaca o momento em que surge a personalidade jurídica de uma sociedade:

“Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos.”

Até o momento já colhemos, ainda que superficialmente, o conceito de pessoa jurídica, como sendo o ente capaz de assumir direitos e obrigações, com capacidade suficiente para exigir uma prestação jurisdicional, bem como o dever de

cumprir as normas vigentes, tanto na seara das obrigações comerciais e civis quanto na área tributária.

Por sua vez, para o direito, somente a partir da formalização do contrato ou estatuto da pessoa jurídica é que ocorre o surgimento da sociedade, que, segundo exposto no item anterior, é a reunião de indivíduos, sejam pessoas naturais ou jurídicas, com o objetivo de obter resultados específicos pelo emprego de seu patrimônio ou serviços, por meio da realização de uma atividade econômica, formalizada por meio de um contrato.

Então, podemos fazer a seguinte síntese: a pessoa jurídica surge como uma manifestação de vontade de pessoas naturais ou jurídicas que se unem para a realização de um fim empresarial comum. Uma vez reunidas essas pessoas, exige-se a formalização dessa vontade, por meio de um registro, um contrato, no qual são dispostas as regras de existências da pessoa jurídica, ou sociedade.

Ao final dos atos descritos no parágrafo anterior, o passo seguinte é o surgimento da personalidade jurídica, quando ocorre a inscrição de seus atos constitutivos, ou seja, do contrato, no registro competente. Nesse sentido, nos valem novamente da lição de Maria Helena Diniz⁵ sobre o começo da existência da pessoa jurídica:

O fato que lhes dá origem é a vontade humana, sem necessidade de qualquer ato administrativo de concessão ou autorização, salvo os casos especiais do Código Civil, arts. 18 e 20, parágrafos 1º e 2º, porém a sua personalidade jurídica permanece em estado potencial, adquirindo *status* jurídico, quando preencher as formalidades ou exigências legais.

O processo genético da pessoa jurídica de direito privado apresenta duas fases: 1) a do ato constitutivo, que deve ser escrito, e 2) a do registro público.

Na *primeira fase*, tem-se a constituição da pessoa jurídica por ato jurídico unilateral *inter vivos* ou *causa mortis* nas fundações e por ato jurídico bilateral ou plurilateral *inter vivos* nas associações e sociedades. Há uma manifestação de vontade, para cuja validade devem ser observados os requisitos de eficácia dos negócios jurídicos. Segundo o disposto no art. 82 do Código Civil, para que o ato jurídico seja perfeito é imprescindível: agente capaz (CC, arts. 5º e 6º); objeto lícito, de modo que seriam nulas as sociedades que tivessem por objeto a fabricação de moedas falsas, e forma

⁵ DINIZ, Maria Helena. **Ob. cit.**, p. 151/153.

prescrita em lei, logo, devem ser contratadas por escrito e, se for o caso, obter prévia autorização governamental para funcionarem.

Nesta fase temos dois elementos:

1) O *material*, que abrange atos de associação, fins a que se propõe e conjunto de bens. Pois a sociedade compõe-se de dois ou mais sócios, considerados como único sujeito, podendo ser admitidos de acordo com as condições especificadas nos estatutos; distribuem-se em categorias: fundadores, contribuintes, honorários, beneméritos etc., tendo direito de voto nas assembleias gerais (CC, art. 1.394), conforme o modo estabelecido no contrato social. Os fins colimados deverão ser lícitos, possíveis, morais, sob pena de dissolução. Quanto aos bens não há necessidade de sua existência concreta no ato de formação, salvo para as fundações, bastando que a sociedade tenha meios para adquiri-los.

2) O *formal*, pois sua constituição deve ser por escrito. A declaração de vontade pode revestir-se de forma pública ou particular, com exceção das fundações que estão sujeitas ao requisito formal específico: instrumento público ou testamento (CC, art. 16, parágrafo 1º, e art. 24) contendo ato de dotação que compreende a reserva de bens livres, indicação dos fins e modo de administração.

(...)

A *segunda fase* configura-se no registro (CC, art. 16, parágrafo 1º), pois para que a pessoa jurídica de direito privado exista legalmente é necessário inscrever os contratos, estatutos ou compromissos no seu registro peculiar, regulado por lei especial; o mesmo deve fazer quando conseguir a imprescindível autorização governamental (CC, arts. 18 e 19; Lei n. 6.015/73, arts. 114 e 121, com alteração da Lei n. 9.042/95; Lei n. 8.934/94, regulamentada pelo Dec. N. 1.800/96 e alterada pela Lei n. 0.929/99).

(...)

No momento em que se opera a inscrição do contrato ou do estatuto no registro competente, a pessoa jurídica começa a existir, passando a ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, a ter capacidade patrimonial, constituindo seu patrimônio, que não tem nenhuma relação com os dos sócios, adquirindo vida própria e autônoma, não se confundindo com os seus membros, por ser uma nova unidade orgânica. O registro tem força constitutiva, pois além de servir de prova possibilita a aquisição da capacidade jurídica.

Por seu turno, Sílvio de Salvo Venosa⁶ define que a pessoa jurídica possui sua capacidade jurídica somente quando obtém sua personalidade jurídica:

⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Ob. cit.**, p. 264.

A capacidade é decorrência lógica da personalidade atribuída à pessoa. Se, por um lado, a capacidade para a pessoa natural é plena, a capacidade da pessoa jurídica é limitada à finalidade para a qual foi criada.

Os poderes outorgados à pessoa jurídica estão delimitados nos atos constitutivos, em seu ordenamento interno (contrato social, estatutos), bem como delimitados pela lei, porque os estatutos não podem contrariar normas cogentes, quando a atuação de determinadas pessoas jurídicas é autorizada ou fiscalizada (em sentido estrito) pelo Estado. Há restrições de ordem legal, por vezes impostas pelo Estado, que obrigam certo controle estatal. É o que ocorre entre nós, por exemplo, no tocante às instituições financeiras.

Assim, uma vez registrada a pessoa jurídica, o Direito reconhece-lhe a atividade no mundo jurídico, decorrendo daí, portanto, a capacidade que se estende por todos os campos do Direito e em todas as atividades compatíveis com a pessoa jurídica.

A pessoa jurídica tem sua esfera de atuação ampla, não se limitando sua atividade tão-somente à esfera patrimonial. Ao ganhar vida, a pessoa jurídica recebe denominação, domicílio e nacionalidade, todos atributos da personalidade.

Como pessoa, o ente ora tratado pode gozar de direitos patrimoniais (ser proprietário, usufrutuário etc.), de direitos obrigacionais (contratar) e de direitos sucessórios, que pode adquirir *causa mortis*.

Das lições acima destacadas, repisamos que para uma pessoa jurídica existir devem ocorrer dois eventos: (i) sua constituição por um ato unilateral ou bilateral, no qual duas ou mais pessoas acordam em forma uma sociedade empresarial para obter um fim específico; (ii) e o registro desse contrato ou estatuto no registro competente, seja o cartório ou a Junta Comercial do local do domicílio empresarial.

Somente uma ressalva deve ser feita no presente ponto, pois a legislação traz ao menos um tipo social que prescinde de qualquer formalização, qual seja: a sociedade em conta de participação:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Essa característica é verificada nos seguintes artigos do Código Civil:

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Assim, perguntamos como devem ser tratados os atos típicos de pessoas jurídicas quando praticados sem a existência das formalidades exigidas em lei (contrato social ou estatuto formalmente registrado).

O próprio Código Civil trata de responder a essa questão, como se verifica nos artigos 986 a 998. A seguir transcrevemos a primeira das normas, que trata da sociedade não personificada:

Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, reger-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.

O artigo 986 dispõe que as sociedades as quais ainda não cumpriram com o requisito necessário para a obtenção de sua personalidade não ficam a margem do direito, podendo, assim como um embrião no ventre materno, serem sujeitos de direito.

Mais adiante, no tocante à responsabilidade pelo “atos societários” praticados pelos sócios em nome da sociedade, o Código Civil assim dispõe, em seu artigo 989:

“Art. 989. Os bens sociais respondem pelos atos de gestão praticados por qualquer dos sócios, salvo pacto expreso limitativo de poderes, que somente terá eficácia contra o terceiro que o conheça ou deva conhecer.”

Sobre o artigo em questão, vejamos novamente as palavras de Marcelo Fortes Barbosa Filho⁷:

Os bens sociais, incluídos no patrimônio especial previsto no artigo antecedente (artigo 988, do CC⁸), interagem diretamente com os débitos derivados do exercício da atividade econômica escolhida para a sociedade

⁷ BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Ob. cit.**, pg. 953.

⁸ Art. 988. Os bens e dívidas sociais constituem patrimônio especial, do qual os sócios são titulares em comum.

despersonalizada, também componentes do mesmo patrimônio especial. Mantida, formalmente, a titularidade dos bens sociais por cada sócio individualmente considerado, submetem-se esses bens a um regime singular, devendo suportar a responsabilidade pelos débitos originados de atos de gestão, ou seja, de negócios jurídicos celebrados por qualquer dos sócios em razão do objeto social concretamente eleito. Os bens formalmente incorporados ao patrimônio de cada um dos sócios são alcançados, no interesse de terceiros, onde quer que estejam, para a satisfação de débitos nascidos dos atos de gestão da sociedade despersonalizada. Permite-se, no entanto, aos contratantes, por exceção, a formulação de um pacto limitativo de poderes, por meio do qual a consecução dos atos de gestão poderá ser reservada, isolada ou coletivamente, a determinado(s) sócio(s) ou, em razão de sua relevância, alguns atos dependerão de aprovação majoritária ou unânime. O pacto só pode apresentar forma escrita e, por princípio, vincula apenas os próprios sócios, não produzindo efeitos perante terceiros, presumido seu desconhecimento acerca da exceção formulada. Apenas quando demonstrado efetivo conhecimento da celebração ou identificada a presença de circunstâncias fáticas possibilitadoras do fácil e imediato conhecimento de tal pacto, sua eficácia é ampliada a terceiros, em benefício dos sócios contratantes, com o fim de não sujeitar determinados bens à satisfação de débitos específicos. O legislador protege, aqui, somente o credor de boa-fé e desde que ele tenha apresentado, no momento do nascimento do débito, comportamento cuidadoso e criterioso, o que se presume, ficando, como incumbência do sócio interessado, o ônus de provar o contrário.

Verificamos, nesta oportunidade, o primeiro indício na legislação civil da responsabilidade irrestrita do sócio, que possibilidade que se avence sobre o seu patrimônio, constituído em o momento anterior ao da criação da pessoa jurídica não personificada.

Podemos chegar a essa conclusão ao verificarmos, pelo disposto no artigo 989, do Código Civil, que o sócio de empresa não personalizada – e dentre esses casos podemos entender inclusive aquelas que nunca surgiram com o intuito de adquirir personalidade jurídica – respondem com seu patrimônio conhecido pelas obrigações que assumirem, exceto nos casos da formalização de pacto anterior, que destaca como responsável um dos sócios.

Tal regra é reforçada pela mensagem trazida pelo artigo 990, do Código Civil, a seguir demonstrado:

“Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade.”

Como visto, a responsabilidade ilimitada nos casos acima destacados pode ser considerada como a mais grave penalização pela falta de cumprimento das formalidades para a aquisição da personalidade jurídica, disposta no artigo 985 do Código Civil.

Não obstante a possibilidade de ilimitado alcance das obrigações sobre os bens que compõe o patrimônio dos sócios, no caso em estudo, ressaltamos a existência de benefício de ordem, a proteger essas pessoas, tal como estabelecido no artigo 1.024, que assim descreve:

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

É possível afirmar com base nos artigos ora em estudo que já verificamos a gênese da desconsideração da personalidade jurídica, matéria se será mais detalhadamente tratada em capítulo próprio.

Ainda sim, cumpre destacar que alcançamos nosso objetivo com essa pequena exposição, a qual visava demonstrar que nem mesmo a ausência de personalidade jurídica afasta a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações assumidas pelas pessoas jurídicas não personificadas.

Ao contrário, vimos que a falta do cumprimento dos requisitos e formalidades dispostos no artigo 985 do Código Civil implica em verdadeiro gravame aos sócios que se unem para realizar atividade econômica sem se atentarem para a criação da personalidade jurídica necessária, como se fosse verdadeira penalização pela desídia.

1.4 – Conclusão

Concluimos, com base em tudo que foi exposto, que a pessoa jurídica surge a partir da elaboração do contrato social ou de seu estatuto, no qual participam pessoas de direito (físicas ou patrimônios), momento em que passa a ser uma

sociedade, buscando, através da união de esforços, realizar uma atividade com fim específico e com isso obter resultados econômicos.

A legislação exige, também, que sejam cumpridos requisitos e formalidades para que essa sociedade adquira sua personalidade jurídica, como o devido registro desse instrumento no órgão competente. Somente com a obtenção de sua personalidade jurídica, a sociedade empresarial passa a ser plenamente titular de direitos e obrigações.

É importante destacar que não somente as pessoas jurídicas personalizadas gozam de direitos e se sujeitam a obrigações. Com efeito, o Código Civil, tal como nos demonstra os artigos 986 a 990, não desampara a simples manifestação da vontade de partes que se unem para constituir uma nova empresa, ao regulamentar como serão desenvolvidas as atividades desse embrião empresarial até a sua completa formalização, inclusive no campo das responsabilidades por ela assumidas.

De quebra, ainda informa que a ausência de formalização não é impeditivo para que essa pessoa jurídica que não sujeitou seu contrato ou estatuto ao regular registro não responda por seus atos. Pelo contrário, o Código Civil, como vimos, permite que obrigações contraídas em nome da pessoa jurídica atinja o patrimônio dos sócios, com algumas garantias, ressalte-se, mas sem a necessidade de aplicação de formas mais elaboradas para se atingir esse fim, como por exemplo, a desconsideração da personalidade jurídica, que será adiante estudada.

CAPÍTULO II – A DISSOLUÇÃO REGULAR DA PESSOA JURÍDICA

2.1 – A dissolução da sociedade não personificada

Da mesma forma que a legislação prevê diversas formas de sociedades empresariais, cada uma delas possui igualmente alguma particularidade na forma de sua dissolução. A exceção é verificada nas chamadas sociedades não personificadas, nomenclatura trazida pelo Código Civil para designar aquelas pessoas jurídicas que, por disposição legal ou não, deixaram de formalizar seus estatutos ou contratos sociais no registro competente, ou seja, não alcançaram a sua personalidade jurídica.

Assim, menos nos casos nos quais a personalidade jurídica é ausente, é possível falar em liquidação ou mesmo em dissolução de pessoas jurídicas, como se dá nas hipóteses que se listadas no Código Civil, nos artigos 986 a 990, já citados.

Contudo, a fim de conferir maior didática ao presente trabalho, pedimos a devida vênia para repetir nossas conclusões sobre a liquidação da sociedade em comum, já tratada anteriormente.

2.1.1 – Da dissolução da Sociedade em Comum

Podemos definir como sendo Sociedade em Comum aquela resultante da união de vontades de algumas pessoas, direcionadas a um fim econômico, até mesmo mediante a materialização de um contrato social, mas que por qualquer motivo não evoluiu para o segundo passo, ou seja, a inscrição no cartório ou órgão comercial competente.

Para esse tipo de sociedade, a lei prevê que os bens sociais devem responder pelos atos praticados pelos sócios, salvo acordo que preveja a responsabilidade limitada destes, na forma disposta no artigo 989, do Código Civil, abaixo transcrito:

“Art. 989. Os bens sociais respondem pelos atos de gestão praticados por qualquer dos sócios, salvo pacto expreso limitativo de poderes, que somente terá eficácia contra o terceiro que o conheça ou deva conhecer.”

Repassando o que já fora visto no capítulo anterior, sem aprofundarmos muito na questão, os bens sociais, que se compreendem em um patrimônio especial, nos termos do artigo 988 do Código Civil⁹, devem garantir os atos praticados por seus sócios.

Se, porventura, o mencionado patrimônio especial não for suficiente para garantir as obrigações assumidas em nome da Sociedade em Comum, os sócios respondem ilimitadamente pela quitação dessas obrigações, como determina o artigo 990 do Código em estudo:

“Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade.”

Com base no exposto, podemos concluir que a Sociedade em Comum, visto que sua formalização não foi concluída, com o devido registro no órgão competente, responde normalmente pelas obrigações contraídas pelos sócios em seu nome, vinculando, inicialmente, o patrimônio social, e posteriormente, o patrimônio dos sócios, que responderão de forma solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais não saldadas pelo patrimônio social.

Podemos afirmar que essa circunstância é até mesmo um desestímulo promovido pelo legislador à constituição de sociedades que deixem de observar a obrigação de formalizar seus contratos sociais ou estatutos, pois resta previsto na norma um fácil acesso ao patrimônio de seus sócios, o que não ocorre, como veremos, nos casos em que as pessoas jurídicas cumprem com as formalidades disciplinadas na lei.

2.1.2 – Da dissolução da Sociedade em Conta de Participação

O segundo caso de sociedades não personificadas, disciplinado pelo Código Civil, é o da Sociedade em Conta de Participação. Esse tipo de sociedade se traduz

⁹ Art. 988. Os bens e dívidas sociais constituem patrimônio especial, do qual os sócios são titulares em comum.

pela reunião de pessoas físicas ou jurídicas para a produção de um resultado comum, operando sob a responsabilidade integral de um "sócio ostensivo", que pratica todas as operações em nome da sociedade, registrando-as contabilmente como se fossem suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados.

Hoje em dia, a sociedade em conta de participação é um tipo social amplamente difundido entre os negócios que envolvem investimentos ou captação de recursos, muito utilizada na área de tecnologia e da construção civil, pois permite que os chamados sócios participantes (ou ocultos, na linguagem do antigo Código Civil de 1916), invistam seu capital para ser gerido pelo sócio ostensivo, o qual pode ser uma pessoa física, jurídica ou uma instituição. Havendo lucro, esse resultado é distribuído aos sócios participantes.

Desta forma, a despeito da ausência de patrimônio e da personalidade jurídica em decorrência da inexistência da obrigação de registro dos atos constitutivos a Sociedade em Conta de Participação enquadra-se no conceito de pessoa jurídica justamente por empregar recursos e esforços para o atingimento de um objetivo comum, qual seja, o de auferir lucros, elemento determinante na constituição da sociedade e que gera, entre seus membros, a conhecida *affectio societatis*.

Os chamados sócios participantes (denominados no anterior Código Civil de 1916 de sócios ocultos), ou seja, todos os outros que não o sócio ostensivo, não possuem participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante este último, o sócio ostensivo.

Em outras palavras, na Sociedade em Conta de Participação, a administração se concentra exclusivamente na figura do sócio ostensivo, o que implica em afirmar que esse tipo de sociedade não possui um patrimônio, pois os fundos dos sócios participantes são entregues fiduciariamente ao sócio ostensivo, que os utiliza como seus, passando inclusive a integrar o seu patrimônio.

Desta forma, como se dá a liquidação desse tipo de sociedade e o que pode ser feito no caso de responsabilidades por ela assumidas? A resposta deve ser extraída do artigo 996, do Código Civil:

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a

sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

Para conhecer melhor o processo de dissolução da Sociedade em Conta de Participação, veja-se trecho da tese de mestrado defendida por Ricardo Koperman¹⁰, na qual expõe com clareza todo o processo de liquidação descrito no artigo 996, do Código Civil, acima detalhado:

“Como se pode verificar o descrito neste artigo, a liquidação da Sociedade em Conta de Participação é regida nos mesmos termos das normas processuais relativas à prestação de contas.

Apesar de não se admitir a falência da Sociedade em Conta de Participação – já que tal procedimento somente pode ser imputado ao sócio ostensivo ou ao participante –, esta pode ser dissolvida.

Sua dissolução pode ocorrer pela expiração do prazo determinado e ajustado de duração certa da sociedade – ressaltando-se a possibilidade de prorrogação tácita do prazo da sociedade no caso de esta continuar alheia a expressão contratual de término – ou, ainda, no caso de falência do sócio ostensivo.

A Sociedade em Conta de Participação pode ser dissolvida em caso de morte de um dos seus sócios, salvo convenção em contrário dos que sobreviverem; e, nesta hipótese, pela inviabilidade da sociedade, se esta for composta por apenas dois sócios. Pode, porém, a sociedade determinar em seus contratos ou estatutos que a sociedade continuaria entre os sobreviventes, ou entre estes e o herdeiro do sócio falecido, exceto menores. Essa estipulação é possível, mesmo no caso de morte do sócio ostensivo, contanto que aos seus sucessores seja possível continuar a gerência. As dificuldades existentes não cancelam a possibilidade de continuação societária.

Os sócios ostensivos ou participantes podem requerer a dissolução da sociedade, antes de expirado o prazo contratual. As partes podem, inclusive, requerer o amparo judicial a fim de que seja determinada a dissolução da sociedade, pois, conforme já visto, a relação entre os sócios pode ser declarada e não impede a relação com terceiros, que é de única responsabilidade do sócio ostensivo.

Embora a insolvência cível seja aparentemente, perante terceiros, de única e exclusiva responsabilidade do sócio ostensivo, uma vez que este tornar-

¹⁰ KOPERMAN, Ricardo. **A Sociedade em Conta de Participação**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima. p. 91/02.

se-ia insolvente; a perda inteira do capital social ou fundo social pode acarretar a dissolução da sociedade. Em casos extremos pode ocorrer o desaparecimento do próprio objeto do comércio, desta forma, dissolvendo-se a sociedade e liquidando-se as contas.

Pode qualquer das partes compreendidas na Sociedade em Conta de Participação requerer a dissolução da sociedade, antes de findo seu prazo de duração.

Outro motivo que pode vir a gerar a dissolução da Sociedade em Conta de Participação é o não cumprimento pelas partes das disposições contratuais. A parte lesada, sem que perdesse o ressarcimento das possíveis perdas e danos, poderá requerer em juízo a dissolução societária, ou a dissolução do contrato da Sociedade em Conta de Participação. Esse descumprimento contratual pode tomar a forma de abuso, prevaricação, violação de obrigação social e fuga.

Verifica-se, portanto, que a Sociedade em Conta de Participação se dissolve por meio do mecanismo de prestação de contas, sendo sempre o responsável por esse processo o sócio ostensivo. Assim como em qualquer sociedade, pode ser extinta pelo desaparecimento do objeto que levou à sua criação, ou ainda pelo transcurso do tempo necessário para que seja atingido o seu fim. Há, por fim, a hipótese de morte de um dos sócios.

E quanto à responsabilidade pelos atos realizados em nome da Sociedade em Conta de Participação, assim destaca Fábio Ulhoa Coelho¹¹ em sua obra:

(...) é o sócio ou sócios ostensivos estes em conjunto ou separadamente que assumem, como obrigação pessoal, as obrigações da sociedade. E assim sendo, em se tratando de responsabilidade pessoal, não há que se falar de subsidiariedade ou limitação. Os sócios ostensivos, desta forma, respondem ilimitadamente pelas obrigações que, em nome próprio, assumirem para o desenvolvimento do empreendimento comum.

A jurisprudência acolhe esse mesmo raciocínio, como bem se denota no julgamento da Apelação Civil nº 5980193-36.2007.8.13.0024, realizada pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em processo de relatoria do Desembargador Nilo Lacerda, assim ementada:

EMENTA: EMBARGOS DE TERCEIRO - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – RESPONSABILIDADE PERANTE TERCEIROS - FILIAIS DE UMA SOCIEDADE – RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE COMO UM TODO.

¹¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial, 14ª Ed.** São Paulo: Editora Saraiva – 2003, pág. 150

Na Sociedade em Conta se Participação obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social, conforme os ditames do parágrafo único do art. 991 do Código Civil. As filiais componentes de uma sociedade respondem pelos débitos que esta contrai, eis que não há distinção entre os bens de qualquer filial, já que em última análise, todos pertencem à sociedade como um todo. São inviáveis os embargos de terceiro quando o embargante é parte na execução movida.

Importante destacar parte do voto proferido pelo Douto Desembargador, que elucida bem a questão analisada:

Ao tratar das sociedades, o atual Código Civil classifica as sociedades em conta de participação como sendo uma sociedade não personificada, como se extrai dos arts. 991 a 996, adotando a corrente doutrinária que considera o contrato em conta de participação como uma sociedade, regulamentando-a nos mesmos moldes do Código Comercial em vigor. Esta questão agasalha muita discussão, uma vez que muitos doutrinadores não a consideram como uma sociedade e sim contrato de investimento.

Esta forma societária viabiliza as composições entre as partes com objetivo em negócio determinado, não sacrificando os interesses dos sócios, deixando-os livres e independentes para outras empreitadas.

Seu conceito doutrinário é o seguinte:

"É sociedade regular, sem personalidade jurídica, formada com dois tipos de sócios (sócio ostensivo e sócio oculto). O sócio ostensivo assume os negócios com terceiros, em seu nome individual e com sua inteira responsabilidade; o sócio oculto (ou participante) participa com o capital, colhendo os resultados e participando das perdas do negócio. O sócio ostensivo pode ser sociedade comercial ou comerciante individual. A característica marcante da sociedade em conta de participação é o fato de o sócio ostensivo assumir todo o negócio em seu nome individual, obrigando-se, sozinho, perante terceiro." (NELSON NERY JUNIOR e ROSA MARIA DE ANDRADE NERY, in Código Civil Comentado, 3ª Edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2005, pg. 568)

No caso em tela, verifica-se que o sócio ostensivo em todas as sociedades em conta de participação é a apelante. Vale lembrar que, de acordo com o parágrafo único do art. 991 do Código Civil, "obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social".

Ou seja, a sociedade em conta de participação não tem personalidade jurídica própria, ela subsiste apenas enquanto acordo entre os seus sócios, tanto é que dispensa qualquer formalidade para a sua constituição.

Importante sobrelevar, ainda, que as filiais componentes de uma sociedade respondem pelos débitos que esta contrai, eis que não há distinção entre os bens de qualquer filial, já que em última análise, todos pertencem à apelante.

Nesse sentido, podemos afirmar que, quanto à responsabilidade pelos atos sociais realizados em nome da Sociedade em Conta de Participação, ainda que esta siga as regras determinadas para a Sociedade Simples, como foi acima verificado, somente o sócio ou sócios ostensivos é que respondem solidária e ilimitadamente.

2.1.3 – Conclusão sobre a dissolução das chamadas sociedades não personificadas

Como vimos até o momento, a dissolução das sociedades não personificadas sempre implica aos sócios a responsabilidade, de forma solidária e ilimitada, pelo adimplemento das obrigações assumidas durante a sua existência.

Isso porque o conceito de sociedade, como normalmente nos referimos às pessoas jurídicas (ou empresas), é completamente distinto do conceito de personalidade jurídica. Isso pode ser confirmado pelo fato de que a sociedade irregular não deixa de ser uma empresa, mesmo em face da ausência da personalidade jurídica.

Assim, a responsabilidade ilimitada e solidária imposta aos sócios se apresenta de forma emblemática, e visa desestimular o não cumprimento das formalidades inerentes à obtenção da personalidade jurídica.

Importa fazer uma consideração à parte quanto a Sociedade em Conta de Participação, a qual prescinde do cumprimento da regra disposta no artigo 998 do Código Civil. Como é a própria lei que determina sua forma de constituição distinta e a libera do cumprimento de formalidades que resultem na obtenção da personalidade jurídica, a responsabilidade solidária e ilimitada pelos atos praticados em seu nome pode ser vista como um risco inerente a esse tipo de sociedade.

Desta maneira, quando da própria formação da Sociedade em Conta de Participação se pressupõe que o sócio ostensivo conheça suas obrigações e deveres, inclusive no tocante à responsabilidade no momento de sua dissolução.

Ademais, no caso da Sociedade em Conta de Participação, a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações tomadas em seu nome somente atinge o sócio ostensivo, como vimos, pois ele é o gestor dos recursos entregues pelos sócios ocultos.

2.2 – Da dissolução da sociedade personificada

Nesse ponto iremos tratar da dissolução da sociedade personificada, ou seja, aquela que submeteu seu contrato social ou estatuto a registro no órgão competente, nos termos exigidos pelo artigo 998, do Código Civil:

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.

§ 1º O pedido de inscrição será acompanhado do instrumento autenticado do contrato, e, se algum sócio nele houver sido representado por procurador, o da respectiva procuração, bem como, se for o caso, da prova de autorização da autoridade competente.

§ 2º Com todas as indicações enumeradas no artigo antecedente, será a inscrição tomada por termo no livro de registro próprio, e obedecerá a número de ordem contínua para todas as sociedades inscritas.

O Código Civil traz em seu bojo oito tipos específicos de sociedades personificadas, quais sejam: Sociedade Simples; Sociedade em Nome Coletivo; Sociedade em Comandita Simples; Sociedade Limitada; Sociedade Anônima; Sociedade em Comandita por Ações; Sociedade Cooperativa; Sociedades CoLigadas.

O Código Civil destaca também a existência da sociedade dependente de autorização, como no caso da sociedade estrangeira, que pode assumir qualquer tipo societário dentre os dispostos no parágrafo anterior.

Como já estudamos que a sociedade personificada, ou seja, aquela que possui personalidade jurídica, deve cumprir com alguns requisitos, e sacramenta sua existência com a formalização de seu contrato ou estatuto social. No tocante à sua dissolução, de modo geral, podemos destacar que o *Codex* Civil determina as regras que devem ser observadas no seu artigo 1.033, abaixo transcrito:

Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;

II - o consenso unânime dos sócios;

III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;

IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;

V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

Há ainda a dissolução judicial, quando requerida por um dos sócios, nos termos do artigo 1.034, do Código Civil:

“Art. 1.034. A sociedade pode ser dissolvida judicialmente, a requerimento de qualquer dos sócios, quando:

I - anulada a sua constituição;

II - exaurido o fim social, ou verificada a sua inexequibilidade.”

Apesar do artigo 1.033 se encontrar dentro do Capítulo que trata da Sociedade Limitada, ele fornece a referência de dissolução para todos os demais tipos de sociedades personificadas, com adições conforme a necessidade inerente ao próprio tipo social a que se refere. Como exemplo, citamos a previsão de dissolução da Sociedade em Nome Coletivo, que, além da regra geral do artigo 1.033, acrescenta ao final, a declaração de falência:

“Art. 1.044. A sociedade se dissolve de pleno direito por qualquer das causas enumeradas no art. 1.033 e, se empresária, também pela declaração da falência.”

E tal condição se repete no caso da dissolução das Sociedades em Comandita Simples:

Art. 1.051. Dissolve-se de pleno direito a sociedade:

I - por qualquer das causas previstas no art. 1.044;

II - quando por mais de cento e oitenta dias perdurar a falta de uma das categorias de sócio.

Parágrafo único. Na falta de sócio comanditado, os comanditários nomearão administrador provisório para praticar, durante o período referido no inciso II e sem assumir a condição de sócio, os atos de administração.

E, para fortalecer o exemplo dado, vejamos a forma da dissolução da Sociedade Limitada, disposta no artigo 1.087 do Código Civil:

Art. 1.087. A sociedade dissolve-se, de pleno direito, por qualquer das causas previstas no art. 1.044.

Sobre a dissolução da sociedade personificada, vejamos a lição de Maria Helena Diniz¹²:

Percebe-se que a extinção da pessoa jurídica não se opera de modo instantâneo. Qualquer que seja o seu fator extintivo (convencional, legal, judicial ou natural), tem-se o fim da entidade; porém se houver bens de seu patrimônio e dívidas a resgatar, ela continuará em fase de liquidação, durante a qual subsiste para a realização do ativo e pagamento de débitos, cessando, de uma vez, quando se der ao acervo econômico o destino próprio.

Desta forma, podemos resumir que a sociedade personificada se dissolverá, nos termos do artigo 1.033 do Código Civil (i) pelo vencimento do seu prazo de duração, estipulado no pacto social, caso o mesmo não traga pacto de prorrogação por tempo indeterminado; (ii) pelo consenso unânime dos sócios, também conhecido por distrato; (iii) por deliberação dos sócios, que, diferentemente do distrato, precisa de aprovação da maioria dos e só se aplica quando a sociedade tenha sido constituída por tempo indeterminado; (iv) determinação legal, ou seja, falta de pluralidade de sócios, ocasionada por falecimento, renúncia das cotas sociais, etc., e ausente a reconstituição do quadro societário no prazo de 180 dias, implemento do termo de sua duração, extinção do contrato social, falência, insolvência, e, por fim; (v) pela extinção ou cassação de seu funcionamento.

2.2.1 – Conclusão sobre a dissolução da sociedade personificada

Como vimos, a sociedade personificada, disposta em oito tipos sociais no Código Civil, entre os artigos 997 a 1.093, pode ser dissolvida de cinco formas diferentes: (i) pelo decurso do prazo de sua duração; (ii) pela decisão unânime dos sócios para o seu fim, também chamado de distrato, respeitada a vontade dos minoritários; (iii) por determinação legal, dada pela falta de pluralidade de sócios sem a reconstituição do quadro societário no prazo de 180 dias, chegada do termo de sua duração, extinção do contrato social, falência, insolvência etc.; (iv) por ato governamental que lhe retire a autorização para funcionamento e, por fim; (v) pela

¹² DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 166.

dissolução judicial, decretada por um juiz, quando, por exemplo, requerida por um dos sócios, decidida por maioria

Não dedicamos tópicos específicos para a dissolução de cada tipo de sociedade personificada, pois, como demonstrado, toda seguem como linha mestra o disposto no artigo 1.033 do Código Civil, acima destacado.

Podemos falar, ainda, que a dissolução é um termo que se refere ao encerramento das atividades empresariais, é a “morte” da pessoa jurídica. Porém, para se chegar à efetiva dissolução de uma empresa, é necessário cumprir algumas etapas, e a esse processo se dá o nome de liquidação.

Sobre esse assunto, vejamos as palavras de Sílvio de Salvo Venosa¹³:

Ao contrário do que ocorre com a pessoa natural, o desaparecimento da pessoa jurídica não pode, por necessidade material, dar-se instantaneamente, qualquer que seja a sua forma de extinção. Havendo patrimônio e débitos, a pessoa jurídica entrará na fase de liquidação, subsistindo tão-só para a realização do ativo e para o pagamento dos débitos, vindo a terminar completamente quando o patrimônio atingir seu destino.

Se se trata de pessoa jurídica com finalidade de lucro, o acervo será distribuído entre os sócios, na proporcionalidade de seus quinhões, após a liquidação das dívidas, de acordo com o art. 23 do Código Civil de 1916. Se se tratar de associação sem fins lucrativos, seguir-se-ão os estatutos. O art. 22 do Código anterior dizia que, nesse caso, e não tendo os sócios deliberado eficazmente sobre a destinação dos bens sociais, “devolver-se-á o patrimônio social a um estabelecimento municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes”. A matéria foi enfocada e deve ser aprofundada no estudo do novo direito empresarial no Código de 2002.

Assim, após termos observado quais são as condições para a dissolução regular da pessoa jurídica, podemos afirmar que o não cumprimento de qualquer das fases da liquidação implica, por sua vez, na dissolução irregular da sociedade, que é o elemento chave para a conclusão desse trabalho, sobre a qual iremos estudar a responsabilidade tributária dos sócios, diretores, gerentes, representantes legais.

¹³ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Quarta Edição. Atualizada de Acordo com o Código Civil de 2002. Estudo Comparado com o Código Civil de 1916.** São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004, p. 308.

CAPÍTULO III – A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Vimos anteriormente que a existência da pessoa jurídica tem, como um dos seus fins, permitir a clara distinção entre o patrimônio da sociedade empresarial e o patrimônio de seus membros constituintes – que podem se pessoas físicas ou patrimônios. Porém, igualmente verificamos que a lei exige o cumprimento de algumas formalidades para que essa pessoa jurídica eficazmente torne-se sujeito de direito, para que essa regra de delimitação tenha validade. Para isso, a pessoa jurídica deve adquirir a chamada personalidade jurídica.

Concluimos, também, que a falta de personalidade jurídica implica na responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios, pelos atos realizados em nome da pessoa jurídica, a qual se chama de não personificada.

Assim a distinção de patrimônios entre o da pessoa jurídica e dos seus sócios garante segurança a estes últimos, pois, sendo a sociedade empresarial indivíduo com plena capacidade de assumir direitos e obrigações, deve ser responsável primeiramente pelos atos que pratica.

Todavia, essa mesma distinção não pode ser vista como inabalável e absoluta, uma vez que não se desconhece que muitas sociedades não conseguem, ao longo de sua existência, cumprir com as obrigações assumidas, tornando-se inadimplentes, ou ainda, são criadas com fins dolosos, ou ainda para a prática de atos ilegais que prejudicam o Erário e terceiros de boa-fé. Existem também os casos em que sócios atuam de forma contrária aos interesses da sociedade e dos demais sócios.

Desta forma, foi necessária a criação de um mecanismo para cindir essa distinção patrimonial plena, a fim de que não somente o patrimônio da pessoa jurídica respondesse por suas obrigações havidas, mas também seus sócios, em casos nos quais a atuação destes se mostrasse como o elemento que levou ao inadimplemento das obrigações sociais.

Diante desse desafio, a doutrina passou a difundir a desconsideração da personalidade jurídica como forma de não limitar a responsabilidade das empresas

ao seu patrimônio, atingindo e estendendo ao patrimônio dos sócios a responsabilidade pelos atos sociais realizados, de forma ilícita.

Surgida nos Estados Unidos e na Europa, a chamada *disregard doctrine*, ou doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, buscou afastar essa condição de intangibilidade do patrimônio do sócio da pessoa jurídica que, em plena capacidade, deixava de adimplir suas obrigações.

Não tardou para que, após os intensos debates doutrinários ocorridos naqueles países, com a criação de expressos *leading cases*, a jurisprudência nacional assimilasse a teoria da desconsideração da personalidade jurídica como forma de permitir que os sócios respondessem ilimitadamente pelas obrigações sociais contraídas.

Contudo, tal regra, em obediência aos ditames constitucionais da ampla defesa e do contraditório, bem como da garantia patrimonial, não pode ser aplicada ao alvedrio do Magistrado, devendo respeitar os limites e cumprir determinadas condições de sua imposição.

Nesse sentido, o Código Civil de 1916 não trazia em seu bojo a previsão expressa da desconsideração da personalidade jurídica, mas permitia, após exaustivo trabalho da doutrina especializada, que fosse cindida a proteção conferida pelo seu artigo 20¹⁴, responsabilizando-se os sócios conforme necessário.

Por sua vez, tendo vista à consagração da teoria em estudo na jurisprudência e na doutrina pátria, o Código Civil de 2002 já trouxe previsto, no seu artigo 50, a disposição sobre a desconsideração da personalidade jurídica, bem como as causas que lhe dão ensejo, nos seguintes termos:

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

¹⁴ Art. 20. As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros.

§ 1º Não se poderão constituir, sem previa autorização, as sociedades, as agências ou os estabelecimentos de seguros, montepio e caixas econômicas, salvo as cooperativas e os sindicatos profissionais e agrícolas, legalmente organizados.

Se tiverem de funcionar no Distrito Federal, ou em mais de um Estado, ou em territórios não constituídos em Estados, a autorização será do Governo Federal; se em um só Estado, do Governo deste.

§ 2º As sociedades enumeradas no art. 16, que, por falta de autorização ou de registro, se não reputarem pessoas jurídicas, não poderão acionar a seus membros, nem a terceiros; mas estes poderão responsabiliza-as por todos os seus atos.

obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

A norma acima transcrita prevê duas possibilidades para a desconsideração da personalidade jurídica: (i) desvio de finalidade ou (ii) confusão patrimonial. Por desvio de personalidade podemos entender a promoção ou realização de atos que não se relacionam ao objeto social da pessoa jurídica, atos que tragam resultados lesivos a terceiros de boa-fé, seja na seara do direito privado ou público. É o caso, por exemplo, do fechamento irregular da empresa, sem o devido cumprimento das obrigações com clientes, fornecedores, Fisco, etc.

Por seu turno, ocorre a chamada confusão patrimonial quando não é possível delinear um limite entre os patrimônios da empresa e dos seus sócios ou acionistas, o que contraria até mesmo a finalidade da criação da pessoa jurídica que é, em princípio, realizar essa separação ao conferir a esta capacidade jurídica. Assim, temos como dessa condição o fato de que os bens pessoais dos sócios são também da pessoa jurídica, ou esta é utilizada para a aquisição destes. No caso de um inadimplemento da empresa, esses mesmos bens, não obstante estarem na posse dos sócios, devem servir como garantia perante terceiros prejudicados.

Rubens Requião¹⁵ nos brinda com sua sublime lição sobre a personalidade jurídica e sua desconsideração, quando, ainda na vigência do Código Civil de 1916, assim diz:

Como ponto de partida para conceituar a doutrina do 'disregard' ou da penetração, é necessário convir que as pessoas jurídicas, sobretudo no que concerne ao direito brasileiro, constituem uma criação da lei. Como criação da vontade da lei refletem uma realidade, mas uma realidade do mundo jurídico, e não da vida sensível. Ensina, por isso, Cunha Gonçalves, que as pessoas jurídicas 'são reais, como um contrato ou um testamento'. Daí a definição que o civilista lusitano nos empresta, de que as pessoas jurídicas são 'associações ou instituições (fundações) formadas para a realização dum fim e reconhecidas pela ordem jurídica como sujeitos de direito'.

Ora, uma das mais decisivas consequências da concessão da personalidade jurídica, outorgada pela lei, todos o sabemos, é a sua autonomia patrimonial, tornando a responsabilidade dos sócios estranha à responsabilidade social, e mesmo quando se trate de sócio com responsabilidade ilimitada e solidária é sempre ela subsidiária.

¹⁵ REQUIÃO, Rubens. **Aspectos Modernos de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 71/71 verso.

Tornou-se, pois, axiomática, no estilo de um aforismo jurídico, a afirmativa, maquinal e constantemente repetida, de que a pessoa natural do sócio é radicalmente estranha à pessoa jurídica da sociedade, ou que os bens dos sócios não se confundem com os bens da sociedade. E, por isso, as leis vedam a penhora de bens da sociedade, mesmo as cotas dos sócios, por obrigações particulares do sócio (art. 350 do Cód. Comercial: 'Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados todos os bens sociais'; art. 942, XII, do Código de Processo Civil: 'Não poderão ser absolutamente penhorados: os fundos sociais, pelas dívidas do sócio, não compreendendo a isenção de lucros líquidos verificados em balanço').

Esses postulados de tal forma se impregnaram em nossa mente que muitos estudiosos imaginam a pessoa jurídica constituída com todos os atributos da pessoa natural, a ponto de chegar-se à indagação de se a sociedade comercial possui cor ou raça... Essa concepção antropomórfica, que corporifica os órgãos da sociedade à semelhança dos órgãos humanos, pode ter saber didático, mas é destituída de qualquer valor científico.

Mas todos esses conceitos e preconceitos levaram o pensamento jurídico a conceber, sobretudo em nosso País, a personalidade jurídica como um véu impenetrável. Passou a ser vista, via de regra, como uma categoria de direito absoluto.

Ora, a doutrina da desconsideração nega precisamente o absolutismo do direito da personalidade jurídica. Desestimula a doutrina esse absolutismo, perscruta através do véu que a encobre, penetra em seu âmago, para indagar de certos atos dos sócios ou do destino de certos bens. Apresenta-se, por conseguinte, a concessão da personalidade jurídica com um significado ou um efeito relativo, e não absoluto, permitindo a legítima penetração inquiridora em seu âmago.

Ora, assim há de ser. Se a personalidade jurídica constitui uma criação da lei, como concessão do Estado, objetivando, como diz Cunha Gonçalves, 'a realização de um fim', nada mais procedente do que se reconhecer ao Estado, através de sua justiça, a faculdade de verificar se o direito concedido está sendo adequadamente usado. A personalidade jurídica passa a ser considerada doutrinariamente um direito relativo, permitindo ao juiz penetrar o véu da personalidade para coibir os abusos ou condenar a fraude, através de seu uso.

Maria Helena Diniz¹⁶, em sua obra já citada, editada ainda quando o Código Civil de 2002 era um projeto, elucida com sua definição de desconsideração da personalidade jurídica:

A pessoa jurídica é uma realidade autônoma, capaz de direitos e obrigações independentemente dos membros que a compõem, com os quais não tem nenhum vínculo, agindo por si só, comprando, vendendo, alugando etc., sem qualquer ligação com a vontade individual das pessoas físicas que dela fazem parte. Realmente, seus componentes somente responderão por seus débitos dentro dos limites do capital social, ficando a salvo o patrimônio individual. Essa limitação da responsabilidade ao patrimônio da pessoa jurídica é uma consequência lógica de sua personalidade jurídica, constituindo uma de suas maiores vantagens.

Ante sua grande independência e autonomia devido ao fato da exclusão da responsabilidade de seus sócios, a pessoa jurídica, às vezes, tem-se desviado de seus princípios e fins, cometendo fraudes e desonestidades, provocando reações doutrinárias e jurisprudenciais que visam coibir tais abusos; surge a figura da 'desconsideração ou desestimação da pessoa jurídica', o *disregard of the legal entity* do direito anglo-saxão, ou da 'penetração na pessoa jurídica', o *Durchgriff*, do direito alemão.

A desconsideração ou penetração permite que o magistrado não mais considere os efeitos da personificação ou da autonomia jurídica da sociedade para atingir e vincular a responsabilidade dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos de direito cometidos, por meio da personalidade jurídica, que causem prejuízos ou danos a terceiros. Convém lembrar, ainda, que a *disregard doctrine* visa atingir o detentor do comando efetivo da empresa, ou seja, o acionista controlador (*maître de l'affaire* ou *active shareholder*) e não os diretores assalariados ou empregados, não participantes do controle acionário. Pressupõe, portanto, a utilização fraudulenta da companhia pelo seu controlador, sendo que na Inglaterra, observa Tunc, opera-se sua extensão aos casos graves de negligência ou imprudência na conduta negocial (*reckless trading*), admitindo que se acione o administrador se houver culpa grave (*misfeasance* e *breach of trust*), para que sejam indenizados os prejuízos causados à sociedade por atos praticados contra ela. Nos Estados Unidos essa doutrina só tem sido aplicada nas hipóteses de fraudes comprovadas, em que se utiliza a sociedade como mero instrumento ou simples agente do acionista controlador. Em tais casos de confusão do patrimônio da

¹⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 172/175.

sociedade com o do acionista induzindo terceiros a erro, tem-se admitido a desconsideração, para responsabilizar pessoalmente o controlador.

Os tribunais declaram que há diferença de personalidade entre a sociedade e os seus sócios, só que a da pessoa jurídica não constitui um direito absoluto por estar sujeita às teorias da fraude contra credores e do abuso do direito.

(...)

O projeto do Código Civil, em seu art. 50, inspirou-se na doutrina de 'desconsideração' ao estatuir: 'A pessoa jurídica não pode ser desviada dos fins estabelecidos no ato constitutivo, para servir de instrumento ou cobertura à prática de atos ilícitos ou abusivos, caso em que poderá o juiz, a requerimento de qualquer dos sócios ou do Ministério Público, decretar a exclusão do sócio responsável, ou, tais sejam as circunstâncias, a dissolução da entidade', acrescentando no parágrafo único que: 'neste caso, sem prejuízos de outras sanções cabíveis, responderão, conjuntamente com os da pessoa jurídica, os bens pessoais do administrador ou representante que dela houver utilizado de maneira fraudulenta ou abusiva, salvo se norma especial determinar a responsabilidade solidária de todos os membros da administração.

Só que o nosso projeto pretende, como se vê, a dissolução da pessoa jurídica, quando ela se desviar dos fins que determinaram sua constituição, enquanto a teoria da 'desconsideração' apenas declara que o órgão judicante está autorizado a desconsiderar, episodicamente, a personalidade jurídica, para coibir fraudes e abusos dos sócios que dela de valerem como escudo, sem importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica.

Cabe nesse ponto fazer trazer a baila um pequeno trecho da obra de Suzy Elizabeth Cavalcante Koury¹⁷, publicada ainda na vigência do Código Civil de 1916, que resume a necessidade da existência da *disregard doctrine*:

Relevante citar, ainda, a decisão do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, que julgou não ter aplicação o artigo 1.132 do Código Civil em promessa de compra e venda feita a sociedade anônima da qual eram acionistas o promitente vendedor e um filho. O Tribunal assim decidiu tomando por base o parecer da Procuradoria Geral de Justiça, onde se lê:

'Ora, a pessoa jurídica, segundo o disposto no art. 20 do CC, tem existência distinta dos seus membros e, portanto, não pode ser tida como descendente de ninguém. É verdade que a venda a uma pessoa jurídica pode ser simulada para encobrir uma venda real, feita a descendente, de forma a se

¹⁷ KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 84/85. Identificação do processo – Apelação nº 20.052, TAC – incluído por nós.

procurar fraudar o disposto no art. 1.132 do CC. Mas, essa simulação não é fácil de se demonstrar em relação a sociedades anônimas, que são sociedades de capitais, e não de pessoas...' [Apelação nº 20.025].

Por essas e outras decisões, vê-se que, em nosso país, a separação entre sociedade e sócios tem sido realmente uma barreira para a resolução de problemas que, se não envolvessem sociedades, principalmente de capitais, seriam facilmente solucionados com recursos aos remédios oferecidos pelo direito civil.

Portanto, parece-nos ser possível afirmar que, apesar de a rigor não ser hipótese de aplicação da *Disregard Doctrine*, há necessidade de empregar-se a desconsideração em casos de simulação e fraude à lei, por exemplo, alcançados através do uso do esquema da pessoa jurídica, para que se possa chegar a soluções mais justas.

(...)

Percebe-se, assim, que, muitas vezes, para que se possa afirmar ter havido fraude ou simulação, necessário se faz superar a forma da pessoa jurídica pois, sem enxergar a substância real das coisas através dessa superação, não seria possível preservarem-se os direitos das pessoas prejudicadas por esses atos simulados ou eivados de fraude.

Na verdade, são casos em que a personalidade jurídica impõe obstáculos ao devido exame da responsabilidade por fraudes ou simulações, impedindo, dessa forma, que se chegue a decisões conformes com o direito.

Esse uso da *Disregard Doctrine* vem sendo considerado essencial para solucionar questões, principalmente nos direitos da 'família' romano-germânica, como o nosso, nos quais, durante muito tempo o conceito de pessoa jurídica, expressamente consagrado em lei, foi tido como dogma, não podendo ser afastado em nenhuma circunstância.

Como vimos na lição acima, e corroborando tudo foi anteriormente dito, a desconsideração da personalidade jurídica surgiu como uma necessidade de se superar a figura da pessoa jurídica, até então considerada intocável, com a finalidade de atingir seus sócios ou acionistas, sempre que a empresa fosse usada como meio para a prática de atos ilícitos lesivos a terceiros ou quando a confusão entre seu patrimônio e de seus sócios ou acionistas frustrassem o cumprimento das obrigações adquiridas.

E, colaborando para lançar luz sobre assunto que será adiante tratado em capítulo próprio, a fraude, constituída, por exemplo, pela dissolução irregular da

empresa, configura-se elemento autorizador para desconstituir a personalidade jurídica. Nesse sentido, seguimos a lição de Ricardo Negrão¹⁸ sobre o assunto:

Entre os casos de fraude, a justificar a desconsideração da personalidade jurídica, encontramos as hipóteses de encerramento, dissolução e liquidação irregular da sociedade. Em vários acórdãos, a jurisprudência vem admitindo o ingresso sobre o patrimônio dos sócios nessas hipóteses.

E, de fato, os sócios são os criadores da sociedade, competindo-lhes também os atos para sua extinção. A regularidade formal do registro para a aquisição da personalidade jurídica e seu conseqüente ingresso no mundo jurídico implica deveres próprios não somente para com os sócios, como também para com o Estado e à sociedade. O simples desaparecimento do mundo jurídico, como se não devesse satisfação à sociedade é ato que revela dolo ou, no mínimo, grave culpa por parte de seus sócios e, como tal, implica em responsabilidade pessoal.

O nascimento da sociedade como pessoa capaz de direitos e obrigações faz criar novas relações entre esse novo ente e as pessoas naturais e jurídicas pré-existentes, daí porque não há como desaparecer sem ter o cuidado de solver todos os direitos decorrentes dessas relações criadas durante sua existência.

O dever de encerrar a empresa, liquidar o ativo, solver o passivo, atribuir resultados aos sócios e dissolver a sociedade, extinguindo-a, cabe aos sócios e deve necessariamente, seguir a regra geral. (...) Se os sócios deliberadamente invertem as fases, retirando seus fundos sem o pagamento de credores, evidentemente agem fraudulentamente, causando prejuízo que deve, na falta da sociedade (porque extinta) recair sobre os bens particulares dos sócios, solidariamente.

Vejamos a seguinte decisão, proferida no Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.200.850, de relatoria do Ministro Massami Uyeda, publicada em 22/11/2010, que muito bem coteja a aplicação do artigo em estudo:

RECURSO ESPECIAL - NEGATIVAÇÃO DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - NÃO OCORRÊNCIA - ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DA COISA JULGADA - NÃO VERIFICAÇÃO - MOTIVAÇÃO UTILIZADA NA SENTENÇA QUE TRANSITOU EM JULGADO - NÃO INCIDÊNCIA DO EFEITO DA IMUTABILIDADE - DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA - PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS - VERIFICAÇÃO - REVOLVIMENTO DA MATÉRIA FÁTICA-PROBATÓRIA - IMPOSSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO.

¹⁸ NEGRÃO, Ricardo. **Curso de Direito Comercial**. 1^o vol., 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 342.

I - Sobre a norma jurídica concreta, inserida na parte dispositiva da sentença, que decide a pretensão, é que recairá o efeito da imutabilidade, inerente à coisa julgada. Enquanto nos embargos de terceiro discutiu-se a licitude ou não de uma constrição judicial sobre determinados bens dos sócios, na qualidade de terceiros, na execução do julgado, em sede de agravo de instrumento, controverte-se sobre a legitimidade destes em responderem com seus bens, indistintamente, pelo débito reconhecido judicialmente;

II - A responsabilização dos administradores e sócios pelas obrigações imputáveis à pessoa jurídica, em regra, não encontra amparo tão-somente na mera demonstração de insolvência para o cumprimento de suas obrigações (Teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica). Faz-se necessário para tanto, ainda, ou a demonstração do desvio de finalidade (este compreendido como o ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica), ou a demonstração da confusão patrimonial (esta subentendida como a inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial do patrimônio da pessoa jurídica ou de seus sócios, ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas):

III - O Tribunal de origem, estribado nos elementos probatórios reunidos nos autos, consignou que as cisões, a primeira operada em 1991 e a segunda ocorrida em 1995, que ensejaram a criação das sociedades Tiptur e Lana, respectivamente, com substancial reversão patrimonial para estas, nas quais figuraram como sócios os próprios recorrentes (na primeira) e pessoas do mesmo núcleo familiar (na segunda), encontram-se intrinsecamente relacionadas, tendo por propósito comum obstar, por meio de diluição patrimonial, o pagamento do débito exequendo. Nos dizeres do Tribunal de origem: "Restaram demonstrados os estratagemas do grupo familiar Abi Chedid para dissipar o patrimônio da devedora Ensatur, ora agravada";

IV - Vê-se que, além das razões recursais prenderem-se a uma perspectiva de reexame de matéria de fato e prova, providência inadmissível na via eleita, o desfecho conferido pelo Tribunal de origem à moldura fática delineada, imutável nesta via, afigura-se escorregia;

V - Recurso Especial improvido. (grifos nossos)

Por seu turno, a recente decisão a seguir transcrita, cujo julgamento ocorreu em 13/12/2011, nos dá a aplicação prática da confusão patrimonial, uma das causas que, como visto, pode ensejar a desconsideração da personalidade jurídica. Decidiu a C. 10ª Câmara de Direito Privado do Tribunal de Justiça de São Paulo, na

apreciação da Apelação Cível nº 9066127-88.2005.8.26.0000, sob a relatoria do Desembargador João Carlos Saletti, que:

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Prazo decadencial da ação revocatória não aplicado à hipótese. Institutos que não se confundem. Preliminar de decadência rejeitada.

Sócios que adquiriram bens imóveis com capital social. Confusão patrimonial e abuso da sociedade caracterizados. Sociedade em processo falimentar que indica a não solvência perante os credores. Configuração de hipótese de abuso de personalidade jurídica. Desconsideração desta, declarada Decisão mantida.

Em seu voto que colhemos significativo sentido para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica quando ocorre confusão patrimonial entre a empresa e seus sócios. Senão, vejamos:

(...)

Portanto, por intermédio da pessoa jurídica podem os sócios praticar atos com o intuito de lesar os credores, beneficiando somente as pessoas naturais. Vale dizer que há o esvaziamento do patrimônio da sociedade em prol de interesses individuais dos sócios, prejudicando os credores que com ela contrataram.

Pois bem. Neste caso, o relato procedido na petição inicial, fundado especialmente em criterioso e minucioso parecer da digna Promotora de Justiça atuante na falência, está a demonstrar a conduta dos apelantes de abusar da sociedade, promovendo confusão patrimonial, adquirindo imóveis em seus nomes pessoais, mas com recursos da empresa, imóveis esses depois arrematados ou adjudicados em demandas promovidas por credores, posto dados em garantia de dívidas.

O relato, apoiado em prova documental carreada para os autos e não contrariada, dá conta de que houve confusão patrimonial e má administração, resultando fraude à lei e flagrante prejuízo aos credores. Identificou-se nos autos com precisão os atos dos sócios apelantes que configuraram a confusão.

Os imóveis mencionados na inicial foram adquiridos com recursos da empresa (Perito Judicial na falência, fls. 69), mas foram registrados em nome dos sócios (fls. 33/68). Os balanços examinados “não discriminam o ativo imobilizado individualmente”, impossibilitando verificar “se os imóveis em alguma época pertenceram à sociedade” (fls. 69). Em 1.982, o livro diário apontava a existência de imóveis no ativo imobilizado, e no passivo conta intitulada “imóveis a pagar” a Aron e Salvador Dias, mas não apontamento individualizado de ativo imobilizado a partir do ano de 1983

(fls. 6, letra “f”, com suporte na mesma prova pericial produzida na falência fls. 92).

A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica tem por fim salvaguardar os credores de sociedade insolvente. Não é possível, então, desconsiderar a pessoa da sociedade antes de esgotar-lhe a responsabilidade patrimonial. No caso, trata-se de sociedade insolvente em regime falimentar que, por óbvio, não possui patrimônio suficiente para saldar seus débitos.

Dessa maneira, não procede o argumento dos apelantes, no sentido de que se o capital social estava totalmente integralizado, não poderiam ser responsabilizados pelos débitos sociais, justamente porque o modo como conduziram os negócios empresariais levou à situação de insolvência e de dano, sobrando do que acumularam com o uso do capital social, apenas patrimônio pessoal dos sócios.

A necessidade de desconsideração da personalidade jurídica não decorre de presunção, senão do que foi comprovado no procedimento falimentar e está retratado nestes autos, sem prova em contrário.

Demonstrados como restaram o abuso da sociedade e a confusão patrimonial, daí decorre a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, posto evidenciado na falência o desvio de finalidade e pelo estado de insolvência em que se encontra a sociedade.

Como vimos, muito antes da menção, no artigo 50 do Código Civil de 2002, sobre a desconsideração da personalidade jurídica, esta doutrina já era conhecida e aplicada no País, sendo sua normatização importante para traçar as balizas necessárias à sua consolidação.

E, justamente na citada norma, consta que são elementos para a desconsideração da personalidade jurídica o desvio da sua finalidade, ou seja, utilizar-se da pessoa jurídica para agir de má-fé perante a sociedade, tornando-se, por exemplo, entidade insolvente contumaz; e a confusão entre o patrimônio da pessoa jurídica com o dos seus sócios ou acionistas, de modo que se torna impossível separá-los.

Por sua vez, em decisão por nós estudada nesse tópico, a mera insolvência da pessoa jurídica não importa em aplicação da teoria da desconsideração de sua personalidade; faz-se necessário a comprovação de uma das causas autorizadas dispostas no artigo 50 do Código Civil.

Conclui-se, portanto, que deve restar configurado o intuito de fraude na condução dos negócios sociais, onde o ato doloso é plenamente consciente e

encontra-se presente; ou no mínimo, como nos lembra Ricardo Negrão, com a presença de culpa grave, na qual a finalidade da sociedade é distorcida para a obtenção de resultados que beneficiem indevidamente os sócios ou acionistas, abusando da boa-fé de terceiros ou ainda pontada pela má-fé consciente.

Todavia, resta questionar se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica pode extrapolar o âmbito das relações privadas e ser aplicada, por exemplo, nas relações tributárias da pessoa jurídica com o Fisco.

Ou, por outro prisma, cabe perquirir se a Fazenda Pública possuiria garantias e privilégios que a beneficiária em sua relação com as empresas – também considerando tal hipótese em relação aos sócios e administradores a quem se estendeu, por disposição legal, a responsabilidade tributária – que fariam desnecessárias a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para que fossem satisfeitos seus créditos.

Contudo, antes de responder a essa questão, iremos a seguir realizar uma breve explanação sobre a responsabilidade tributária e, por corolário, à responsabilidade dos sócios e administradores, a fim de que sejam concedidos subsídios para nossa definição conclusiva, a ser dada ao fim desse trabalho.

CAPÍTULO IV – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Nos capítulos anteriores tivemos a oportunidade de verificar como se forma a pessoa jurídica, desde a reunião de pessoas para a consecução de um objetivo comum, formando, para tanto, uma sociedade, passando pelos requisitos necessários à aquisição de personalidade jurídica e com isso, sua capacidade jurídica, o que a torna sujeito de direitos e obrigações.

Ainda, tratamos das pessoas jurídicas não personalizadas, quais sejam, a Sociedade em Comum e a Sociedade em Conta de Participação, para as quais o Código Civil reserva a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios – com a ressalva de que, em relação à Sociedade em Conta de Participação, essa responsabilidade recai sobre o sócio ostensivo.

Já as pessoas jurídicas que cumprem os requisitos formais e adquirem a personalidade jurídica – e são por esse motivo denominadas pelo Código Civil como sociedades personalizadas – a responsabilidade dos sócios se limita ao patrimônio da própria pessoa jurídica, sendo essa dissociação uma garantia da lei.

Estudamos, ainda que brevemente, a forma de dissolução regular das pessoas jurídicas, destacando que esse ato segue quase sempre a linha disposta pelo artigo 1.033 do Código Civil¹⁹, ocorrendo, quando necessário, pequenos acréscimos, determinações legais específicas, necessárias em decorrência do tipo social que será dissolvido, os quais, como também informado, são oito. Tal dissolução ocorre por meio do processo de liquidação, na qual são apurados os deveres e haveres da empresa.

Mais adiante, ressaltamos casos nos quais a pessoa jurídica deixa de adimplir suas obrigações, seja por meio do desvio de sua finalidade, ou tornando impossível

¹⁹ Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;

II - o consenso unânime dos sócios;

III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;

IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;

V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

a satisfação imediata de seus credores devido a confusão entre seu patrimônio e o patrimônio dos seus sócios ou acionistas.

Nessas ocasiões, entre em cena a figura da desconsideração da personalidade jurídica, determinada no Código Civil, artigo 50²⁰, o qual igualmente traz em seu bojo os elementos necessários para a aplicação dessa doutrina. Segundo a norma em destaque, não basta o simples inadimplemento corriqueiro de uma obrigação da empresa; ao contrário, como dito acima, deve haver a distorção de sua finalidade com o intuito de prejudicar terceiros de boa-fé, ou ainda a confusão entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios, tornando impossível traçar um liame entre esses bens.

Em relação à desconsideração da personalidade jurídica, verifica-se, portanto, que a atuação do sócio ou acionista deve estar eivada da intenção de fraude ou dolo, ou ao menos da culpa consciente, o que torna possível a sua responsabilização, com ônus ao seu patrimônio, pelo cumprimento das obrigações assumidas pela pessoa jurídica.

Em suma, podemos afirmar que a responsabilidade do sócio ou acionista, na lei civil, somente pode ser aventada em último caso, devendo a pessoa jurídica suportar todos os ônus oriundos das obrigações por ela assumidas. Ainda sim, para se atingir o patrimônio dos sócios e acionistas da empresa, deve ocorrer a comprovação da indevida utilização da sociedade, tal como garante o artigo 50 do Código Civil. E os casos ali listados se amoldam à dissolução irregular da pessoa jurídica, a qual deixa de liquidar suas obrigações, prejudicando terceiros.

Por sua vez, verificaremos a seguir como se dá a responsabilidade dos sócios e acionistas na lei tributária, bem como se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica pode ser aplicada e aproveitada para os casos em que o terceiro prejudicado seja o Fisco.

4.1 – A responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional

²⁰ 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.

4.1.1 – Origem do sujeito passivo (contribuinte e responsável)

A Constituição Federal expressa como competência do Poder Legislativo de informar os aspectos materiais da obrigação tributária, inclusive quem é o sujeito passivo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...) (grifos nossos)

Extraímos do artigo acima destacado que é obrigação da lei complementar informar quem é o sujeito passivo (expressão que no nosso entendimento é melhor do que contribuinte, pois alberga igualmente o responsável).

No Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como norma complementar, o sujeito passivo é tratado em dois momentos, sendo o primeiro deles no artigo 97, inciso III, parte final:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (grifos nossos).

O outro momento no qual o CTN conceitua o sujeito passivo, desta vez com mais propriedade, encontra-se no seu artigo 121, in fine, o qual determina que sujeito passivo pode ser tanto o contribuinte – vinculado diretamente ao fato gerador, quanto responsável – terceiro elencado pela lei para o cumprimento da obrigação tributária:

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

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

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

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

Assim, podemos afirmar, com base no disposto nos artigos 97, inciso II, parte final, e 121, ambos do Código Tributário Nacional, que na verdade o sujeito passivo é efetivamente definido pela lei ordinária, a qual determina as regras da materialidade do tributo. Contudo, essa norma deve observar, para sua validade, os limites impostos pela própria Constituição.

Alguns autores defendem que a essência da definição de sujeito passivo encontra-se na Constituição Federal. Nesse sentido, destaca-se a lição de Renato Lopes Becho²¹, a qual pode ser resumida, tomado com louváveis fundamentos, no seguinte trecho de sua obra:

Dando prosseguimento a uma linha de pensamento que vem exposta desde o capítulo 1, entendemos que os sujeitos passivos são, basicamente, colhidos na Constituição Federal. A esses denominados sujeitos passivos constitucionais (a repetição – sujeitos passivos e constitucionais – explica-se porque não serão os únicos contribuintes/sujeitos passivos).

Os sujeitos passivos constitucionais são aqueles identificados diretamente no Texto Constitucional. São todas aquelas pessoas que nossa percepção identifica como realizadoras do critério material dos impostos arrolados na constituição.

São os destinatários legais tributários (Villegas) ou os destinatários constitucionais tributários (Ataliba). São, ainda, os sujeitos principais para Dino Jarach. Esse autor chama de sujeito principal aquele que se encontra ligado ao fato imponível por uma relação direta, identificável através da capacidade contributiva. Veja-se a proximidade de nosso pensamento com essa afirmação de Jarach: (...)

O que estamos procurando demonstrar é que nossa Carta Constitucional já aponta para o contribuinte a título próprio, que preferimos denominar de sujeito passivo constitucional. Esse sujeito participou diretamente da ação que deu causa jurídica ao tributo.

²¹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Ed. Dialética, São Paulo, 2000, p. 85/86.

Porém, há posições sobre o assunto que defendem que o sujeito passivo surge na lei, e não na Constituição, a qual somente traça os elementos e princípios autorizadores da tributação, quando confere competências aos entes da Federação para tributar. Esse é o entendimento de Marcos Vinicius Neder²², quando expõe:

(...) A eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, aspecto pessoal que se manifesta no conseqüente da regra-matriz de incidência, é, portanto, competência exclusiva do Poder Legislativo.

O desdobramento dessa competência é estabelecido pela Constituição Federal que estabelece limites ao legislador infraconstitucional para eleição do sujeito passivo em proteção dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. Na trilha do posicionamento defendido por Maria Rita Ferragut, entendemos que o texto constitucional não prescreve quais pessoas podem ser colocadas, pela lei, na posição de sujeito passivo, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição. (...)

E, analisando o próprio texto de Maria Rita Ferragut²³, citado por Marcos Vinicius Neder, observarmos a literalidade de suas palavras, com exemplos que sustentam seu entendimento:

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.

Tome-se como exemplo o ITBI: o artigo 156, II, da Constituição Federal, não estabelece quem deva ser o contemplado pela lei como contribuinte, vale dizer, se o alienante do bem imóvel ou o adquirente. A Carta Magna prevê apenas a materialidade passível de tributação, e a competência dos Municípios para tributá-la.

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação tributária com o Fisco.

São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsível no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição.

²² NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade Tributária**. Coordenadores FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinicius. Ed. Dialética, São Paulo, 2007, p. 11/12.

²³ FERRAGUT, Maria Rita. Coordenadores FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinicius. **Ob. cit.** p. 30.

Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode, ou não, coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra (desde que seja assegurado ao responsável o ressarcimento do tributo pago sempre que não estivermos tratando de responsabilidade prevista em norma sancionadora).

Ousando discordar dos autores acima destacados, entendemos que as duas hipóteses coexistem, ou seja, é possível afirmar que a Constituição Federal traz o chamado “contribuinte virtual”, enquanto a lei ordinária traz a específica definição do sujeito passivo. Explicamos.

A Constituição Federal informa, sem sombra de dúvidas, os parâmetros autorizadores da instituição de tributos, normas essas que permitem concluir, sem profundidade, quem serão os respectivos sujeitos passivos daquelas possíveis obrigações tributárias.

Como exemplo, citamos a competência da União para instituir o Imposto sobre a Renda, disposto no artigo 153, inciso III.²⁴. Vemos claramente nessa autorização de competência que o potencial sujeito passivo é todo aquele que auferir renda. Disso, não temos dúvidas.

Porém, entendemos que cabe à lei – e nesse sentido, especificamente à lei ordinária – estabelecer quem serão, efetivamente, os sujeitos passivos que, ao praticarem uma hipótese econômica que provoca a incidência da hipótese abstrata prevista na lei tributária, serão obrigados a recolher ao Fisco o *quantum* apurado a título de Imposto de Renda.

Portanto, não há que se falar em exclusão das teorias constitucionalistas e legalistas sobre a previsão, virtual ou fática, do sujeito passivo, pois as duas hipóteses, verdadeiramente, se complementam.

²⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (grifos nossos)

Em outras palavras, a norma infraconstitucional, ao informar as hipóteses genéricas de criação de tributos determina também quem poderão ser os potenciais sujeitos passivos. Por sua vez, a lei, ao disciplinar os aspectos abstratos dos tributos, como sua hipótese de incidência e os sujeitos passivos, não pode contrariar ou ultrapassar as normas disciplinadas na Constituição Federal.

Essa noção encerra a ideia de sistema jurídico, tanto apreciada pela Ciência do Direito.

Sobre o tema, vale o estudo da obra de Roque Antônio Carraza²⁵, cujas bases já haviam sido estudadas em capítulo anterior, quando falamos sobre contribuinte, conclui com maestria que:

É evidente que a lei ordinária que cria, *in abstracto*, o tributo (como a que descreve os crimes, cominando-lhes as penas cabíveis) só é lícita na medida em que consoa com os superiores preceitos constitucionais, máxime com a norma-padrão de incidência de cada uma das exações. Mas, daí a entendermos que o tributo nasce no seio da Constituição, vai uma distância insuperável.

Podemos concluir, repisando o que foi dito, que: (i) a Constituição Federal informa, nas delegações de competências para os entes federativos, os limites que devem ser observados para a criação de tributos, os quais, por sua vez (ii) terão sua efetiva criação em norma infraconstitucional, a qual deve respeitar o sistema legislativo, e que trarão seus aspectos materiais, virtualmente previstos na regramatrix constitucional, inclusive, quem deverá ser o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

E, continuando o raciocínio acima lançando, uma vez estabelecido os limites da sujeição passiva bem como de suas origens – virtualmente na Constituição Federal e materialmente na lei ordinária – é possível entender que as mesmas regras devem ser observadas para a norma infraconstitucional que vier a elencar o responsável tributário.

Em outras palavras, as garantias que devem ser observadas para a constituição da criação do sujeito passivo aproveitam tanto ao contribuinte quanto ao responsável. Isso porque o legislador pode prever e eleger terceiro como obrigado ao cumprimento da obrigação jurídico-tributária, mas nunca sem deixar de observar

²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª edição revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores – 2008, p. 496/497.

a lei, impondo, por exemplo, regras e obrigações que não seriam imponíveis ao contribuinte originário.

Assim, podemos encerrar a presente questão afirmando, categoricamente, que não há confronto ou exclusão, como defendem alguns doutrinadores, entre a norma constitucional e a legal, no tocante à definição do sujeito passivo (contribuinte e responsável), mas sim verdadeira integração, pois a Constituição Federal limita o alcance das disposições normativas infraconstitucionais.

4.1.2 – Sujeito passivo no Código Tributário Nacional: o contribuinte e o responsável

Primeiramente, vamos analisar quem é sujeito passivo da obrigação tributária. Para o Código Tributário Nacional, sujeito passivo ser o contribuinte – sujeito passivo original –, ou o responsável, conforme captamos na definição encontrada no seu artigo 121, o qual transcrevemos novamente para facilitar a compreensão pretendida:

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

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

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

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

Hugo de Brito Machado²⁶ nos brinda com sua definição de sujeito passivo, da seguinte forma:

Sujeito passivo da obrigação principal, diz em seu art. 121, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal, recorde-se, é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. É sempre um *dar*, um *pagar*. O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa. Conforme sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser (a) *contribuinte*, quando

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores – 2008, p. 142.

tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. I). e (b) *responsável*, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. II).

Luiz Emygdio F. da Rosa Junior²⁷ igualmente traz uma definição de sujeito passivo, cuja nota contempla também a definição de contribuinte e de responsável, como se verifica:

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, obrigada, por lei, ao cumprimento da prestação tributária, principal ou acessória, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

O Código Tributário Nacional, assim como conceituou, em separado, as duas espécies de obrigação tributária, principal e acessória, preferiu, também, distinguir o sujeito passivo da obrigação tributária principal do passivo da obrigação tributária acessória.

Assim, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, e se denomina contribuinte, quando tenha uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (art. 121, do CTN).

Atente-se para o fato de que sendo contribuinte aquele que está em relação pessoal e direta com a situação que se caracteriza o fato gerador, deve-se entender que o contribuinte é sujeito passivo direto, sua responsabilidade é originária e existe uma relação de identidade entre a pessoa que nos termos da lei deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente. Daí a referida relação entre contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador, ser de natureza econômica porque o CTN adotou um critério econômico: cobrar de quem auferir vantagem do fato gerador, desprezando os critérios territorial e de cidadania. Por outro lado, responsável, por não ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada por decorrer da lei e não da referida relação. A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador por visar a facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo.

²⁷ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 6ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar – 1990, p. 317/318.

A definição de sujeito passivo de Joana Lins e Silva²⁸ igualmente merecer ser destacada:

O sujeito passivo de obrigação tributária é o sujeito de direito a quem é dado cumprir com a prestação exigida pela norma jurídica tributária, é aquele de quem se espera uma determinada conduta, de dar, de fazer, ou não fazer alguma coisa. No caso, é a pessoa física ou jurídica que deve pagar o valor devido a título de tributo. Rubens Gomes de Souza, influenciado por categorias extrajurídicas, de caráter puramente econômico, considerava como sujeito passivo da relação jurídica tributária a “pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação” ou que dele “tira uma vantagem econômica” – configurando a sujeição passiva direta; ou também uma “pessoa diferente” – configurando a sujeição passiva indireta, que poderia se apresentar nas modalidades de transferência (que se subdivide em solidariedade, sucessão e responsabilidade) e de substituição. No entanto, o nível econômico de relacionamento da pessoa com o fato jurídico tributário não está descrito no antecedente normativo, não representa nenhum critério de identificação da classe de fatos, e, por isso, não tem influência na identificação do sujeito passivo. Este será sempre aquele a quem o legislador tiver atribuído o ônus do cumprimento da obrigação jurídica tributária: não há portanto atribuição direta ou indireta da norma legal ou, como afirma Paulo de Barros Carvalho, “o legislador nada substitui, somente institui”.

Percebe-se, portanto, tanto na doutrina verificada como no artigo 121 do CTN, acima destacado, que a definição de sujeito passivo da obrigação tributária pode ser dividida em duas pessoas distintas, sendo a primeira o contribuinte, sujeito que possui relação pessoal e direta com o fato gerador principal; e o segundo o responsável, o qual, ainda que não pessoalmente relacionado ao fato gerador, é alçado pela lei como o sujeito a dar cumprimento à obrigação tributária existente.

Para complementar esse entendimento, vemos na lição de Roque Antônio Carraza²⁹ a relação entre a competência tributária e a o estado de sujeição dos contribuintes:

A competência tributária, quando adequadamente exercitada, vale dizer, quando exercitada com estrita observância dos princípios e normas constitucionais que pautam a criação, *in abstracto*, de tributos, faz nascer

²⁸ LINS E SILVA, Joana. **Fundamentos da Norma Tributária**. São Paulo: Editora Max Limonad – 2001, p. 168/169.

²⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Ob. cit.**, p. 496/497.

para os virtuais contribuintes um estado genérico de sujeição, consistente na impossibilidade de se subtraírem à sua esfera de influência. Melhor dizendo, se vierem a ficar na situação hipotetizada na norma jurídica tributária, não têm como afastar a exação.

Em resumo, o que queremos expressar, neste item, é que a pessoa política, titular da competência tributária, tem o direito de obrigar terceiros, mesmo sem seu consentimento, a lhe pagarem tributos (quando, evidentemente, realizarem o fato imponível).

Como visto, o contribuinte, sujeito passivo originário, está virtualmente constituído em seu posto – para usar a linha de raciocínio do mestre Roque Antônio Carraza –, uma vez que se encontra em um “estado genérico de sujeição”, em relação a fatos geradores que abstratamente estão previstos na Constituição Federal, e mais especificamente, nas normas complementares e ordinárias que regulam a obrigação tributária.

Assim, basta a prática de ato descrito na regra matriz como hipótese de incidência para que surja, de imediato, a figura do sujeito passivo, representada primeiramente pelo chamado contribuinte.

O responsável – não contribuinte –, por sua vez, pode ou não ter relação direta com o fato gerador, ou seja, não necessita sequer participar da relação obrigacional tributária, mas sua obrigação pelo cumprimento dessa obrigação tributária, originalmente atrelada ao contribuinte, lhe é imposta pela lei.

Para tornar ainda mais claro o conceito antes destacado, vejamos as palavras de Paulo de Barros Carvalho³⁰ sobre sujeito passivo da obrigação tributária, o qual sempre terá uma relação direta com o próprio fato gerador:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

Fortalece o entendimento ora exposto, qual seja, de que o responsável tratado no artigo 121 não se confunde com o responsável por ato ilícito, vejamos a seguir a lição de Luciano Amaro³¹. Destaca o estudado autor que:

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª edição revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva – 2000, p. 297.

As noções até aqui expostas para a caracterização do contribuinte correspondem ao que a doutrina costuma chamar de sujeição passiva direta. O contribuinte seria o sujeito passivo direto, enquanto o responsável seria o sujeito passivo indireto.

Não se confunda o sujeito passivo indireto com o sujeito de passivo de tributo indireto. O dito tributo indireto é o que, onerando embora o contribuinte ('de direito'), atinge, reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte 'de fato'); por oposição, o tributo direto atinge o próprio contribuinte 'de direito' (que acumularia também a condição de contribuinte 'de fato'). Sujeito passivo indireto (que pode, em princípio, estar presente tanto em tributos diretos como em tributos indiretos) é um terceiro que ('de direito' e não 'de fato') é eleito como devedor da obrigação tributária.

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato gerador ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo). Na sequência deste capítulo, veremos as várias situações em que a figura do responsável se evidencia.

A identificação do contribuinte facilita a análise do responsável. Recordemos que, na definição legal, o sujeito passivo diz-se responsável 'quando, sem revestir a condição do contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei' (CTN, art. 121, parágrafo único, II).

Esse conceito, tecnicamente pobre, é dado por exclusão: se alguém é devedor da obrigação principal e não é definível como contribuinte, ele será responsável.

A segunda noção contida no dispositivo (no sentido de que o responsável há de ser obrigado por expressa disposição legal) é despicienda. Ela está, evidentemente, inspirada na ideia (que há pouco recordamos na lição de Amílcar de Araújo Falcão) de que o contribuinte não precisaria ser explicitado na lei, pois o intérprete o identificaria a partir da mera descrição do fato gerador, ao contrário do responsável, que necessitaria dessa expressa indicação da lei.

A definição do contribuinte, porém, precisa conter-se na lei e é o próprio Código Tributário Nacional que o proclama, quando, no art. 97, explicitando

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª edição revisada. São Paulo: Saraiva – 2007, p. 303/304.

o princípio constitucional da legalidade, diz que somente a lei pode definir o sujeito passivo da obrigação tributária (art. 97, III, *in fine*).

Podemos concluir, assim, que a responsabilidade tratada no artigo 121 do Código Tributário Nacional decorre da realização de ato lícito, disposto em lei, cujo fato pode ser incitado de diversas formas, como veremos nos itens adiante, podendo se citar nesse momento, como exemplo, a morte ou falecimento da pessoa física, a sucessão empresarial no caso de pessoas jurídicas ou até mesmo a substituição tributária, por força da lei, como se na chamada Substituição Tributária para Frente, muito comum no ICMS.

Sobre a necessidade de lei para a imputação da responsabilidade prevista no artigo em estudo, veja-se a seguinte decisão proferida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do hoje Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux, proferida no julgamento do Recurso Especial nº 1.129.430, publicado no D.J.E. de 14/12/2010, assim ementada:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AGENTE MARÍTIMO. ARTIGO 32, DO DECRETO-LEI 37/66. FATO GERADOR ANTERIOR AO DECRETO-LEI 2.472/88. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

1. O agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, no período anterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88 (que alterou o artigo 32, do Decreto-Lei 37/66), não ostentava a condição de responsável tributário, nem se equiparava ao transportador, para fins de recolhimento do imposto sobre importação, porquanto inexistente previsão legal para tanto.

2. O sujeito passivo da obrigação tributária, que compõe o critério pessoal inserto no consequente da regra matriz de incidência tributária, é a pessoa que juridicamente deve pagar a dívida tributária, seja sua ou de terceiro(s).

3. O artigo 121 do Codex Tributário, elenca o contribuinte e o responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, assentando a doutrina que: "Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

4. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal,

direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN).

5. O responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), por sua vez, não ostenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN).

6. Salvante a hipótese em que a responsabilidade tributária advém de norma primária sancionadora, "o responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem" (Maria Rita Ferragut, in "Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002", 2ª ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2009, pág. 34).

7. O imposto sobre a importação, consoante o artigo 22, do CTN, aponta apenas como contribuinte o importador ou quem a lei a ele equiparar (inciso I) ou o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (inciso II).

8. O diploma legal instituidor do imposto sobre a importação (Decreto-Lei 37/66), nos artigos 31 e 32, na sua redação original, assim dispunham: "Art 31. É contribuinte do impôsto: I - O importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. II - O arrematante de mercadoria apreendida ou abandonada. Art 32. Para os efeitos do artigo 26, o adquirente da mercadoria responde solidariamente com o vendedor, ou o substitui, pelo pagamento dos tributos e demais gravames devidos."

9. O transportador da mercadoria estrangeira, à época, sujeitava-se à responsabilidade tributária por infração, nos termos do artigo 41 e 95, do Decreto-Lei 37/66.

10. O Decreto-Lei 2.472, de 1º de setembro de 1988, alterou os artigos 31 e 32, do Decreto-Lei 37/66, que passaram a dispor que: "Art. 31. É contribuinte do imposto: I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; III - o adquirente de mercadoria entrepostada. Art . 32. É responsável pelo imposto: I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. Parágrafo único. É responsável solidário: a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; b) o representante, no País, do transportador estrangeiro."

11. Conseqüentemente, antes do Decreto-Lei 2.472/88, inexistia hipótese legal expressa de responsabilidade tributária do "representante, no País, do transportador estrangeiro", contexto legislativo que culminou na edição da Súmula 192/TFR, editada em 19.11.1985, que cristalizou o entendimento de que: "O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-Lei 37/66."

12. A jurisprudência do STJ, com base na Súmula 192/TFR, consolidou a tese de que, ainda que existente termo de compromisso firmado pelo agente marítimo (assumindo encargos outros que não os de sua competência), não se lhe pode atribuir responsabilidade pelos débitos tributários decorrentes da importação, por força do princípio da reserva legal (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 904.335/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18.10.2007, DJe 23.10.2008; REsp 361.324/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 02.08.2007, DJ 14.08.2007; REsp 223.836/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 12.04.2005, DJ 05.09.2005; REsp 170.997/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 22.02.2005, DJ 04.04.2005; REsp 319.184/RS, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 03.06.2004, DJ 06.09.2004; REsp 90.191/RS, Rel. Ministra Laurita Vaz, Segunda Turma, julgado em 21.11.2002, DJ 10.02.2003; REsp 252.457/RS, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2002, DJ 09.09.2002; REsp 410.172/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 02.04.2002, DJ 29.04.2002; REsp 132.624/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.08.2000, DJ 20.11.2000; e REsp 176.932/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 05.11.1998, DJ 14.12.1998).

13. Sob esse ângulo, forçoso destacar (malgrado a irrelevância no particular), que a empresa destinada ao agenciamento marítimo, não procedeu à assinatura de "nenhuma fiança, nem termo de responsabilidade ou outro qualquer, que venha acarretar qualquer tipo de solidariedade e/ou de responsabilidade com o armador (proprietário do navio), para que seja cobrada por tributos ou outros ônus derivados de falta, acréscimo ou avaria de mercadorias durante o transporte" (assertiva inserta nas contra-razões ao recurso especial).

14. No que concerne ao período posterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88, sobreveio hipótese legal de responsabilidade tributária solidária (a qual não comporta benefício de ordem, à luz inclusive do parágrafo único,

do artigo 124, do CTN) do "representante, no país, do transportador estrangeiro".

15. In casu, revela-se incontroverso nos autos que o fato jurídico tributário ensejador da tributação pelo imposto de importação ocorreu em outubro de 1985, razão pela qual não merece reforma o acórdão regional, que, fundado no princípio da reserva legal, pugnou pela inexistência de responsabilidade tributária do agente marítimo.

16. A discussão acerca do enquadramento ou não da figura do "agente marítimo" como o "representante, no país, do transportador estrangeiro" (à luz da novel dicção do artigo 32, II, "b", do Decreto-Lei 37/66) refoge da controvérsia posta nos autos, que se cinge ao período anterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88.

17. Recurso especial fazendário desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifos nossos)

Em outras palavras, podemos afirmar que o artigo 121 do Código Tributário Nacional exige que a transferência da sujeição originalmente afeita ao contribuinte, figura originalmente determinada para o cumprimento da obrigação tributária, para o responsável, ao seja feita por lei.

Desta forma, destacamos que a regra disposta no artigo 121 do CTN é de suma importância para a finalização desse trabalho, no qual estudaremos adiante a responsabilidade tributária dos sócios e administradores, quando esta seja decorrente da prática de ato ilícito, ou seja, contrário à legislação tributária, que culmine com a falta de cumprimento da obrigação tributária.

4.2 – A responsabilidade tributária disposta no artigo 128 do Código Tributário Nacional

Demonstramos no item anterior que o artigo 121 do Código Tributário Nacional, ao conceituar o sujeito passivo, faz a distinção entre (i) contribuinte e (ii) responsável. O primeiro possui ligação pessoal com a obrigação tributária, a qual produz efeitos no mundo fático com a realização da subsunção, ao passo que o segundo, responsável, somente assume a condição de sujeito passivo por determinação legal.

Porém, em continuidade a proposta delineada no presente trabalho, destacamos a seguir a autorização contida no artigo 128 do Código Tributário Nacional, que efetivamente inaugura a aplicação o conceito de responsabilidade tributária atribuída a terceira pessoa pretendida:

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

Como visto no mencionado artigo, somente a lei pode atribuir responsabilidade tributária a terceira pessoa, sendo necessário, ainda, que esta esteja vinculada, de alguma forma, ao fato gerador da obrigação.

Verificamos, também, na norma em estudo, que a responsabilidade tributária pode ser solidária, ou seja, a terceira pessoa eleita pela norma pode assumir a obrigação juntamente com o sujeito passivo original, ou ainda subsidiária (tratada como exclusiva pelo artigo 128 em comento), pela qual a terceira pessoa se torna obrigada ao cumprimento da obrigação sem a participação do sujeito passivo original.

Nesse momento é importante destacar o entendimento de Maria Rita Ferragut³² em sua lição sobre responsabilidade tributária, pois enfoca o significado real e as causas de surgimento dessa figura jurídica. Para a renomada autora:

O enunciado 'responsabilidade tributária' detém mais de uma definição, posto se tratar de proposição prescritiva, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que, em toda aparição do termo, se possível identificar essa três perspectivas, indissociáveis. Optamos por nesse momento separá-las sem afastar o entendimento de que o fato jurídico é também uma proposição e uma relação; que a relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, também, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições.

Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

³² FERRAGUT, Maria Rita. Coordenadores FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, **Ob. cit.** p. 11/12.

Poderá tanto constar do veículo introdutor que institui o tributo quanto de um outro. Independente da hipótese, é significação que comporá a construção da norma jurídica completa.

(...)

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributária; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem.

Se a responsabilidade advier de norma primária sancionadora, o ressarcimento poderá não ter cabimento, sem que a diferenciação ora proposta reste comprometida. Nesse caso, teremos o item (i) supra, e o (ii) deverá ser substituído por: 'que tenha cometido um ilícito tipificado em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária.'

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa relação, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir como objeto da obrigação tributária e o Fisco.

Já como fato, responsabilidade é o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional).

No estudo realizado por Renato Lopes Becho³³, após apresentar diversas doutrinas que informam a origem da pessoa do responsável tributário, este autor assim conclui, alinhado aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Gian Antonio Micheli:

Consoante nossos pressupostos declarados nos capítulos anteriores, principalmente nos de números 3 a 5, em coerência com o que foi exposto sobre o substituto tributário e, além disso, pelas análises realizadas no item precedente, fica claro que, em nosso entendimento, ditos responsáveis tributários não são figuras tipicamente tributárias.

Filiamo-nos, portanto, à corrente na qual estão Gian Antonio Micheli e Paulo de Barros Carvalho, por entendermos que o responsável é garantidor fiduciário do crédito tributário, não participando da relação jurídico-tributária proveniente da subsunção, que ocorre após o fato imponível realizado segundo a previsão legislativa disposta na regra-matriz tributária.

Em última instância, verificaremos adiante que as ocorrências previstas no Código Tributário Nacional, sob o título responsabilidade tributária não são realizações de critérios materiais descritos na hipótese de incidência dos tributos existentes em nosso sistema tributário.

³³ BECHO, Renato Lopes. **Ob. cit.**, p. 152.

Por outro lado, a coincidência do que sucede com os chamados responsáveis tributários e demais responsáveis, previstos no direito material e reunidos nos diplomas processuais, demonstrará a inexistência de categoria jurídica própria a apartar aqueles deste. Isso permite centrar nossa próxima atenção em aspectos processuais, já que, para nós, os acontecimentos previstos hipoteticamente nos artigos 134 a 138 do Código Tributário Nacional são nitidamente dessa natureza, por interessar às garantias do credor em receber seus créditos tributários.

Nenhum dos responsáveis apontados no Código Tributário Nacional passou a compor o polo passivo da relação tributária antes do nascimento de referido crédito.

Por sua vez, Luciano Amaro³⁴ assim dispõe sobre o artigo 128 em estudo, já lançando premissas para seu entendimento, segundo o qual o CTN se equivoca ao chamar de crédito tributário o que, na verdade, significa obrigação tributária, mesmo nos casos de responsabilidade, como defende em sua obra:

Após definir a figura do responsável, no art. 121, parágrafo único, II, o Código Tributário Nacional abre uma seção ('Da Responsabilidade Tributária') dedicada ao assunto. Há hipóteses de responsabilidade definidas no próprio Código (na referida seção dedicada à 'responsabilidade tributária' e fora dela). Prevê-se também a possibilidade de a lei estabelecer outras situações em que um terceiro, vinculado ao fato gerador, seja eleito como responsável (art. 128).

Em face da conceituação dada pelo Código, vimos que o responsável é sempre um terceiro (situado fora do binômio Fisco-contribuinte). No entanto, ao disciplinar a matéria, o Código reserva para algumas situações o título de 'responsabilidade de terceiros' (arts. 134 e 135), tratando, aparentemente, dos sucessores (arts. 129 a 134), e dos responsáveis solidários (arts. 124 e 125), como se nestes casos não houvesse também a figura de terceiros.

Começamos pelo exame da regra geral, inserta no art. 128: 'Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação'.

Inicia-se o texto com a ressalva da aplicação das várias disposições em que o próprio Código Tributário Nacional já define situações nas quais terceiros podem responder pela obrigação tributária. Insiste, em seguida, o

³⁴ AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 311.

dispositivo em dizer que a matéria requer lei expressa, repetindo o que já se dissera no art. 121, parágrafo único, II, e no art. 97, III, *in fine*.

O artigo fala em 'responsabilidade pelo crédito tributário', esquecido do conceito de crédito que iria dar mais à frente (art. 142). O problema é de responsabilidade pela obrigação tributária. Se o crédito, como quer o art. 142 do Código Tributário Nacional, supusesse o lançamento, só se poderia falar em responsabilidade pelo crédito tributário, nos termos do art. 128, após o lançamento. Talvez para consertar esse equívoco, o dispositivo seguinte (art. 129) vai dizer que as regras de responsabilidade dos sucessores se aplicam também aos créditos 'constituídos' (ou seja, lançados) depois do evento sucessório.

É claro que o art. 128 tem de ser referido à obrigação tributária, e não ao 'crédito tributário' (no sentido de obrigação objeto de lançamento já efetuado).

Por seu turno, Ives Gandra da Silva Martins³⁵, ao analisar o artigo 128 em questão, o faz de forma dialética, expondo de forma clara a possibilidade de normas, além das encerradas dentre os artigos 128 e 138, disporem sobre responsabilidade, desde que não entrem em confronto com aquelas. Vejamos:

O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas ideias básicas, a saber:

- 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo;
- 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo, a terceiros.

O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste Capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código.

Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138.

A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei.

Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional (arts. 96 a 218)**. Coordenador Martins, Ives Gandra da Silva, 3ª edição. São Paulo: Saraiva – 2002, p. 223/225.

fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada de forma expressa.

Por outro lado, fala o legislador, em 'créditos tributários', de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar.

Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal.

Aliás, a própria vinculação da determinação atrás comentada com a responsabilidade subjacente do contribuinte, 'excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação', está a mostrar que a atribuição de uma responsabilidade a terceiros para extinguir o crédito tributário pode ser parcial ou total, como pode ser a responsabilidade total, parcial ou nenhuma de quem deveria ser o contribuinte.

Fala a lei, ainda, que a terceira pessoa eleita como responsável deve ser vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

É evidente, ao falar 'vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação', pela amplitude da expressão, que admitiu os dois tipos de responsabilidade por relação, ou seja, a 'transferente' e a 'subjativa'.

Finalmente, deve-se verificar que o verdadeiro contribuinte, podendo ter sua responsabilidade excluída ou apenas passando a ter uma responsabilidade parcial ou total de caráter supletivo, somente perde sua função de personagem passiva principal por razões de interesse estatal vinculado principalmente às necessidades de simplificações na arrecadação e fiscalização do tributo.

Podemos concluir das lições acima apresentadas que o responsável tributário substitui o contribuinte na relação obrigacional-tributária quando realiza um fato não tributário, anteriormente previsto na lei, a qual transfere a ele a obrigação pelo cumprimento da referida obrigação tributária. Disso destacamos que o responsável tributário é sempre um sujeito diferente do contribuinte originário, que não praticou a hipótese de incidência tributária. Ou seja, não participou da chamada subsunção.

De forma mais específica, podemos destacar na obra de Maria Rita Ferragut e de Renato Lopes Becho, que a responsabilidade tributária, no sentido da substituição do sujeito passivo principal e original, designado na própria hipótese de

incidência de determinada obrigação, tendo como elemento detonador a ocorrência de um fato não tributário, promovido ou provocado por terceiro, que impede o adimplemento da obrigação pelo contribuinte principal ou transfere a esse terceiro o cumprimento da obrigação tributária respectiva. Ou seja, o responsável tributário que passa a ocupar o lugar o sujeito passivo original não participa da subsunção.

4.3 – Dos tipos de responsabilidade tributária, tratadas no Capítulo V, do Código Tributário Nacional.

Superada a definição de sujeito passivo, contribuinte e responsável, bem como centrado como objeto de interesse do presente trabalho a responsabilidade na forma como disposta no artigo 128, do Código Tributário Nacional, importa destacar, ainda que resumidamente, quais os tipos de responsabilidade especificadas no Capítulo V, Seção I do *Codex* em estudo, para somente então buscarmos a efetiva responsabilidade tributária quando ocorre a dissolução irregular da pessoa jurídica.

4.3.1 – Sucessão

A responsabilidade por sucessão, ou responsabilidade dos sucessores, é verificada nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional

O artigo 130, do CTN, indica o sucessor como figura responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes aquisição de imóveis, nos casos das exações incidentes sobre propriedade, domínio útil ou a sua posse de bens imóveis:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

No artigo 131, verificamos a responsabilidade do adquirente ou remitente pelos bens adquiridos ou remidos, bem como pelos sucessores a qualquer título e do meeiro pelos tributos devidos pelo falecido, até a efetivação da partilha, sempre respeitado o limite do quinhão cabível a cada qual:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Por sua vez, no artigo 132, observamos a sucessão aplicáveis às hipóteses de fusão, transformação e incorporação de pessoas jurídicas, sendo que a nova pessoa jurídica fruto dessas operações se torna responsável pelos tributos devidos até o momento dos atos societários:

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.

Por fim, o artigo 133 informa a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos até o ato, em virtude da sucessão, por pessoa, física ou jurídica, que venha a adquirir de outra, a qualquer título, fundo de comércio e continue a sua exploração, ainda que altere a razão social, ou sob firma ou nome individual:

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.

Apesar da responsabilidade dos sucessores não representar o principal escopo do presente trabalho, chamamos a atenção para o fato de que muita discussão provocou, e ainda provoca, a dicção adotada pelo Código Tributário Nacional, tanto em relação ao momento da constituição do crédito tributário para fins de apuração da sucessão, como disposto no artigo 129, quanto acerca da própria terminologia pelos artigos 130, 131 e 133, que contrapõe a definição de “crédito tributário” e “tributos”.

A primeira crítica desafiada encontra supedâneo na dicção do artigo 129, do CTN, que informa:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (grifos nossos)

Analisando o artigo 129, podemos dividir a imputação da responsabilidade aos sucessores em três hipóteses distintas: (i) créditos tributários definitivamente constituídos no momento do ato sucessório; (ii) créditos tributários em curso de

constituição e; (iii) créditos tributários que poderão ser constituídos futuramente, desde que relativos a fatos geradores ocorridos até a data do ato sucessório.

Luciano dos Santos Amaro³⁶, com a clareza que lhe é peculiar, destaca, sobre o tema, que:

Adverte o Código Tributário Nacional, em preceito de evidente obviedade (art. 129), que as normas sobre sucessão por ele estabelecidas são aplicáveis a obrigações surgidas até a data do evento que implica a sucessão (por exemplo, morte da pessoa física, incorporação de uma empresa, etc.), não importando a data em que tenha sido ou venha a ser feito o lançamento do tributo (ou, na linguagem do CTN, a 'constituição do crédito tributário').

E logo adiante, arremata o festejado autor³⁷:

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido.

Pela lição acima disposta, pode-se afirmar que a sucessão disposta no artigo 129, do CTN, refere-se a toda a obrigação tributária, ou seja, fato gerador, ocorrida em nome do sucedido, pouco importando o momento em que se materializada a referida obrigação, ou seja, se definitivamente constituída, em constituição ou ainda sequer iniciada. Esse também é o entendimento de Leandro Paulsen³⁸:

A responsabilidade por sucessão envolve fatos geradores ocorridos antes da sucessão, ainda que objeto de lançamento efetuado posteriormente. O dispositivo trata, pois, da abrangência da responsabilidade considerando o tempo de ocorrência dos fatos geradores.

³⁶ AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 319/320

³⁷ AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 320

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código à Luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora ESMAFE – 2009, p. 962.

Destacamos, por oportuno, que essa mesma linha é defendida por Eduardo Sabbag³⁹, quanto sintetiza sua exposição sobre o artigo 129, em estudo, da seguinte forma:

(...) o sucessor assume todos os débitos tributários do sucedido, relativos a fatos geradores ocorridos antes da data do ato ou fato que demarcou a sucessão, sendo irrelevante o andamento da constituição definitiva do crédito. Assim, o que vai regular o conjunto de obrigações transferidas é o fato gerador.

No indigitado artigo, fica explicitado que os débitos conhecidos à data da sucessão, ou seja, já lançados, bem como aqueles que estiverem em via de sê-los, ou mesmo desconhecidos, mas que serão posteriormente lançados, podem ser irrogados aos sucessores.

São, portanto, os fatos geradores ocorridos até a data do ato sucessório o verdadeiro divisor de águas a ser observado para a correta aplicação do artigo 129 em estudo, ainda que as obrigações tributárias deles surgidas possam espraiar obrigações tributárias futuras, as quais se limitam, tão somente aos prazos de decadência e prescrição, dispostos no próprio Código Tributário Nacional.

Superada a questão acerca do conceito de crédito tributário trazido pelo artigo 129, cumpre nesse momento analisarmos as demais disposições acerca da sucessão, tratadas nos artigos 130 a 133 desta Seção II, Capítulo V, do Código Tributário Nacional.

Somente para vislumbrar as discussões acerca da matéria em questão, vejamos o que defende Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ quando alega que as disposições contidas nos artigos em voga possuem verdadeira natureza sancionatória:

“Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributário apresentam a natureza de sanções administrativas”.

A oposição disposta na doutrina se baseia na adoção do signo “crédito tributário”, especificamente no artigo 130, e “tributos”, encontrado nos artigos 131 a 133, uma vez que, como visto, estes últimos representam somente as quantias materializadas em prestações pecuniárias representativas da ocorrência de uma

³⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário (Coleção elementos do direito)**. 9ª edição. São Paulo: Premier Máxima – 2008, p 227.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Ob. cit.**, p. 317.

hipótese de incidência determinada em lei, no máximo acrescidos de juros moratórios, enquanto os primeiros incluem, além dos tributos e juros de mora, as multas sancionatórias.

Isso porque crédito tributário engloba a obrigação principal de natureza pecuniária e os demais encargos sobre eles incidentes, a exemplo de multas por sanções. Para aclarar a questão, veja o disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifos nossos)

Por sua vez, “tributo”, conforme define o artigo 3º, do Código Tributário Nacional, é tão somente representado pelo montante do valor devido ao Estado, após a ocorrência de uma hipótese de incidência que não esteja abarcada por imunidade ou isenção:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Desta forma, a dicotomia existente entre tributos e crédito tributário, quando analisada à luz das disposições contidas nos artigos 130 a 133, é fortemente defendida pela doutrina para se definir o alcance da responsabilidade por sucessão, como se verifica na lição de Ives Gandra da Silva Martins⁴¹ que afirmar que:

(...) deve-se deixar claro que os créditos tributários a que se refere o artigo [em menção ao 129] são aqueles que os artigos seguintes definirão, nas exatas dimensões de sua transferência, o que vale dizer, em relação a tributos, apenas os referentes a estes e não a seus acessórios.

José Eduardo Soares de Melo⁴², ao tratar da sucessão decorrente de fusão, transformação, incorporação e cisão (art. 133, CTN), em definição também aplicável aos sucessores responsáveis nos casos de bens adquiridos ou remidos (art. 131, CTN) e nos casos de falecimento (art. 132), assim alerta:

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Ob. cit.**, p. 231.

⁴² MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição. São Paulo: Dialética – 2008, p. 281/282.

Os tributos existentes, bem como aqueles que venham a ser apurados pelas Fazendas, no prazo decadencial, poderão ser exigidos da empresa resultantes dos referidos atos societários. As dívidas abrangem os acréscimos (juros e atualizações), mas não compreendem a inclusão de multas. Não se pode cogitar de penalidades uma vez que o preceito normativo não trata de 'crédito tributário' (o montante da exigência tributária), sendo certo de que a expressão "tributos", em razão de conceito constitucional e legal (art. 3º do CTN), apenas se refere a impostos, contribuições, etc.

Indo além e tratando o tema em face da individualização da pena, Luciano Amaro⁴³ observa o seguinte:

Outra questão que merece registro é a das multas por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ato ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em "obrigação tributária" (abrangente também de penalidade pecuniárias, *ex vi* do art. 113, § 1º). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões imputáveis ao responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio em *dubio pro reo*.

Não obstante a clareza dos argumentos defendidos pelos nobres doutrinadores, sempre restará a possibilidade de se colocar em dúvida a divisão clara que propõe o Código Tributário Nacional nesse ponto do alcance material da sucessão.

Uma forma que entendemos aplicável para saber se a responsabilidade por sucessão deve atingir, em todas as suas formas, somente o tributo ou então todo o crédito tributário, é perquirir se os casos em estudo, ou seja, as operações de cisão,

⁴³ AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 325

fusão, incorporação e transformação, são realizadas com o intuito de ilidir penas sancionatórias pelo descumprimento à lei tributária.

A jurisprudência pátria enfrenta a questão afirmando que a multa, seja sancionatória ou punitiva, alcança o sucessor, posto que se encontra “incorporada” ao patrimônio jurídico-material da pessoa jurídica sujeito da operação societária, seja qual for. Vejamos a seguir da decisão proferida no Recurso Especial nº 1.085.071/SP, cujo relator foi o Ministro Benedito Gonçalves, publicado no DJe de 08/06/2009:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. "Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004).

2. Recurso especial provido.

Analisando parte do voto proferido no Recurso Especial nº 592.007/RS, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado em 22/03/2004, adotado no voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves como precedente, temos a chance de acessar uma análise mais acurada do assunto, pois dispõe que somente as multas aplicadas antes do evento sucessório são transferidas ao sucessor:

A meu ver, inexistente dúvida de que os referidos dispositivos legais impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável.

Portanto, a multa debatida é devida, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo.

Os Tribunais Administrativos, em especial o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, proferiram decisões que bandeavam entre as duas hipóteses de interpretações possíveis da questão em tela.

Em parte delas, afirmou o Nobre Conselho, categoricamente, que os artigos 132 e 133, do Código Tributário Nacional, explicitamente falavam em tributos, pelo que excluía dos lançamentos realizados a multa, como podemos verificar na ementa colhida do Acórdão nº 10808888, do Processo Administrativo Fiscal nº 13807.009906/2001-45, proferida pelo 1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, Turma Ordinária, julgada em 21/06/2006:

PAF - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
- Os princípios são as diretrizes que devem ser observadas pelo administrador tributário. A constituição traz em si normas e princípios jurídicos vinculantes que apontam o sentido no qual a decisão deve seguir.
PAF - NULIDADES - Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.
IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO - O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.
DESCCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - LUCRO ARBITRADO - A desclassificação da escrita se fará quando presentes os pressupostos legais. Falta de apresentação dos documentos que embasaram a contabilidade representa motivo suficiente para arbitramento do lucro.
IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - BASE DE CÁLCULO - O art. 51, caput, da Lei n.º 8.981/95, determina que a incidência do percentual de arbitramento recairá sobre o somatório das receitas, declaradas e omitidas, quando prescreve que o lucro arbitrado será determinado com base na receita bruta conhecida. MULTA NA SUCESSORA - ARTIGO 132 DO CTN. Não é aplicável a multa de ofício nos

casos de sucessão. Os fatos narrados nos autos se subsumem ao comando do artigo 132 do CTN, pois a sucessão ocorreu. Houve o fechamento de uma empresa sucedida por outra pessoa jurídica (mesmo que composta pelos mesmos sócios do mesmo grupo econômico). JUROS DE MORA E TAXA SELIC - Após o vencimento incidem juros moratórios sobre os valores dos débitos tributários não pagos. A Fazenda Pública tem nessa remuneração a indenização pela demora em receber o respectivo crédito, em cumprimento às prescrições de norma válida, vigente e eficaz, na busca de realizar a isonomia entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. A taxa Selic se assenta no princípio da legalidade sem nenhuma manifestação do STF em sentido contrário. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido. (grifos nossos)

Em outras oportunidades, contudo, este mesmo órgão julgador demonstrou a necessidade de incluir a multa em atos sucessórios, buscando fundamento em uma interpretação sistemática realizada com base no artigo 129 do CTN, sobre o crédito tributário.

A seguir, verificamos o entendimento disposto pela 1ª Câmara, Turma Ordinária, do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, cuja ementa, colhida no Acórdão nº 20179603, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 19740.000057/2004-13, julgado em 20/09/2006, já demonstra a influência das decisões proferidas pelo C. Superior Tribunal de Justiça sobre o tema:

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF Período de apuração: 30/01/1999 a 19/06/1999 Ementa: INCIDÊNCIA. É devido o IOF previsto no art. 4º, e § 1º da Portaria MF nº 348/98, nas operações de renda fixa, travestidas de renda variável, através de opções de swap cambial. ALTERAÇÃO DE QUOTA. O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.894/94 autoriza o Poder Executivo a promover alteração de alíquotas do IOF. INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de norma vigente. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. CABIMENTO. A existência de diversas provas indiciárias, contundentes, congruentes e convergentes, demonstrando a utilização de condições e cláusulas não verdadeiras, denotam o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador o que constitui evidente intuito de fraude, fato que autoriza a aplicação de multa agravada. MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. APLICAÇÃO. O art. 132 do CTN deve ser interpretado em harmonia com o art. 129 do mesmo diploma legal, sendo a

sucessora responsável, perante o Fisco, pela regularização da situação fiscal da sucedida. Entendimento diverso significaria privilégio superior ao instituto da denúncia espontânea, incompatível com o sistema coercitivo de cumprimento da norma. Ademais, a mera alteração do quadro societário e eventual alteração da razão social não constituem sucessão, pois o sujeito passivo permaneceu o mesmo, posto que pessoa jurídica é distinta dos sócios que a compõem. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É jurídica a exigência dos juros de mora com base na taxa Selic. Recurso negado. (grifos nossos)

Ora, fica claro diante de tudo que foi demonstrado que estamos diante de uma questão semântica. Isso porque, se o legislador efetivamente pretendesse que todas as multas fossem assumidas pelos sucessores tratados nos artigos 131 a 133 em estudo, assim o faria, tal como afirmado, por exemplo, na lição de Luciano Amaro, acima disposta, afastando qualquer discussão sobre o assunto.

Dessa forma, sendo a legislação explícita no sentido que os tributos devem ser transferidos aos sucessores, a desconsideração da terminologia jurídica adotada somente poderia ter cabimento quanto houvesse comprovação da prática de atos jurídicos com o nítido propósito de obter benefício indevido.

Assim, diante da incontestável fraude, visando o pagamento a menor de tributo, ou ainda pior, o completo não pagamento de exação devida, com a clara configuração de ilícito tributário, poderia se permitir que as multas acompanhassem o “patrimônio-jurídico da empresa”, na linguagem adotada pelo julgado proferido pelo C. Superior Tribunal de Justiça, acima analisado. Ou seja, nesses casos, os sucessores devem ser responsabilizados pela totalidade do crédito tributário, e não somente herdar os tributos.

Ainda sim, defendemos que é de suma importância analisar o corte temporal disposto no artigo 129, do Código Tributário Nacional, principalmente para que haja a salvaguarda da terminologia disposta nos artigos 132 e 133 e assim não sejam atingidos os créditos tributários em curso de constituição (conferindo ao sucessor o direito de exercer certa presunção de inocência, se este se valer do benefício da denúncia espontânea – artigo 138), e os que venham a ser constituídos após o ato sucessório, em relação aos fatos geradores ocorridos dentro do período decadencial disposto na norma tributária.

Portanto, concluímos que, ausente qualquer comprovação da realização de atos que atentem contra o regular cumprimento da obrigação tributária a qual se

sujeita a pessoa jurídica objeto de sucessão, deve ser estritamente obedecida e observada a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, ou seja, que determina que os sucessores sejam responsáveis pelos “tributos” devidos, e não por todo o crédito tributário.

Por seu turno, caso haja o conhecimento da produção de atos ilícitos, com nítido intuito de obter vantagens ilegais, que resultem no recolhimento a menor de tributos ao Erário, e tais atos estejam devidamente comprovados, inclusive com a observância do devido processo legal e da ampla defesa e do contraditório, os sucessores elencados entre os artigos 132 e 133 do Código Tributário Nacional, devem responder pela totalidade do crédito tributário constituído e não somente pelo tributo devido pelo ente sucedido.

4.3.2 – Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros é tratada nos artigos 134 e 135, na Seção III do Capítulo V do Código Tributário Nacional. Para fins didáticos, dividiremos o presente tópico em duas partes, uma vez que o disposto no artigo 135, do CTN, compreende o ponto principal do presente trabalho, de onde se partirá para se analisar a dissolução irregular da empresa e seus efeitos, tanto na legislação tributária quanto na civil.

4.3.2.1 – A responsabilidade disposta no artigo 134 do Código Tributário Nacional. Solidariedade ou subsidiariedade?

Iremos analisar adiante o disposto no artigo 134, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece quais os responsáveis pelo cumprimento da obrigação tributária sempre que houver a impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte:

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.

O rol dos contribuintes principais tratados no artigo 134 em estudo lista são pessoas que possuem plena capacidade para ocupar a posição de sujeito passivo de uma relação tributária (filhos menores, tutelados ou curatelados), como informa o artigo 126 do Código Tributário Nacional, notadamente os incisos I e II⁴⁴, mas que não possuem personalidade jurídica plena, ao menos para a legislação civil⁴⁵.

Destacamos ainda que o citado artigo menciona sujeitos que podem ser vinculados ao cumprimento da obrigação tributária, quando a lei assim determinar,

⁴⁴ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

⁴⁵ Art. 3º São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil:

I - os menores de dezesseis anos;

II - os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática desses atos;

III - os que, mesmo por causa transitória, não puderem exprimir sua vontade.

Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer:

I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;

II - os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido;

III - os excepcionais, sem desenvolvimento mental completo;

IV - os pródigos.

Parágrafo único. A capacidade dos índios será regulada por legislação especial.

como, por exemplo, o caso do tabelião, que deve verificar o recolhimento do ITCMD sempre que houver a transmissão de bem por *causa mortis* ou doação, no ato do registro no competente cartório.

Contudo, o ponto mais importante no presente tópico é definir se a solidariedade expressamente destacada no *caput* do artigo 134 do Código Tributário Nacional, acima citado, realmente possui essa natureza, ou então se se trata de subsidiariedade, em virtude da completa substituição do contribuinte originário.

A solidariedade é tratada no Código Civil, em seu artigo 264, da seguinte forma:

“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.”

Mas não é só. Dispõe ainda o artigo 265, do Código Civil, que a solidariedade sempre deve advir da lei ou da vontade das partes, nunca podendo ser presumida:

“Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.”

Com base na disposição trazida pelo artigo 265 do Código Civil, acima analisado, afirmamos que existe uma clara limitação, imposta pela norma tributária, à responsabilidade decorrente da vontade das partes. Isso porque, nos termos do artigo 123, do Código Tributário Nacional, convenções particulares não podem ser impostas ao Fisco, com o intuito de alterar a sujeição passiva da correspondente obrigação tributária. Vejamos:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Essa regra encontra sua razão de existir no próprio princípio da legalidade inerente à determinação da sujeição passiva – e nessa esteira do próprio contribuinte e do responsável, dispostos nos incisos I e II do artigo 121 do Código Tributário Nacional, estudado por nós nos capítulos anteriores.

Ora, se o sujeito passivo, requisito material da obrigação tributária, somente pode ser definido por lei, não há como se aceitar que uma convenção entre particulares modifique ou altere essa relação, ainda que nenhum prejuízo advenha ao Fisco. Há, para essas ocasiões, o direito de manejar ações de regresso,

totalmente restrito à esfera do direito privado, caso o pagamento de tributos seja elemento de acordo no âmbito de acordos e negócios havidos.

Regressando do parêntese acima destacado, devemos ressaltar o que determina o artigo 275 do Código Civil, de suma importância para o entendimento da posição defendida, qual seja, de que a responsabilidade tratada no artigo 134, do Código Tributário Nacional é, na verdade, subsidiária, conforme será adiante concluído:

Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.

Parágrafo único. Não importará renúncia da solidariedade a propositura de ação pelo credor contra um ou alguns dos devedores.

Na norma acima transcrita, verificamos que o credor pode cobrar de um ou de todos os devedores o cumprimento da obrigação, parcial ou totalmente, não havendo, em um primeiro momento, benefício de ordem, pois estes somente surgem em situações específicas, como, por exemplo, o disposto no parágrafo único, do artigo 827, do *Codex* em estudo:

Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.

Parágrafo único. O fiador que alegar o benefício de ordem, a que se refere este artigo, deve nomear bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito. (grifos nossos)

Feita essa premissa, importa regressarmos para a análise do artigo 134, do CTN, cotejando seu conteúdo com a definição de solidariedade colhida no Código Civil.

Como vimos, na legislação civil a solidariedade baseia-se na existência de um liame obrigacional cujos fundamentos se encontram em uma relação constituída entre um ou mais credores ou devedores, vinculados ao seu cumprimento, seja de forma passiva – credor, que deve esperar do devedor o cumprimento da obrigação, seja de forma ativa – devedor, sendo que este deverá adimplir a obrigação tida com o credor, sem que haja benefício de ordem. Ou seja, o credor pode exigir de qualquer um dos devedores o cumprimento da obrigação.

Desta maneira, verificamos que o artigo 134 do Código Tributário Nacional não trata de solidariedade, pois não é possível que o credor – sujeito passivo – exija do contribuinte e do responsável, ao mesmo tempo, o cumprimento da obrigação tributária em questão.

Em outras palavras, o credor – no caso a Fazenda Pública – deve se valer de todos os meios legais de garantir o cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo principal, para somente depois voltar o seu adimplemento para o terceiro “solidário”.

É, portanto, uma relação subsidiária, na qual, em outras palavras, o responsável somente pode ser atingido quando não se obtém sucesso em exigir do devedor principal, em regra, o sujeito passivo determinado pela lei, o cumprimento da obrigação tributária havida.

Nesse sentido, vejamos a seguir a lição de José Eduardo Soares de Melo⁴⁶, quando pondera, ao analisar a responsabilidade contida no artigo 134 em estudo, que:

A responsabilidade contida neste tópico não decorre tranquilamente de mera solidariedade, como se poderia supor da leitura do preceito, uma vez que a própria expressão ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal’ não conduz a esse raciocínio. A contrário senso, sendo possível exigir o tributo do contribuinte, não há que se cogitar da figura do responsável.

Claramente se percebe não se tratar de solidariedade, como é o caso de a lei, no próprio texto, eleger o terceiro como devedor do tributo, na mesma posição do contribuinte.

Na questão enfocada, há primeiro que ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compeliaria o terceiro à liquidação tributária. Tal responsabilidade estará legitimada se houver participação (ativa ou omissiva) desse terceiro no fato gerador.

No mesmo sentido segue o entendimento de Maria Rita Ferragut⁴⁷:

A responsabilidade é subsidiária na medida em que a lei não permite que o terceiro responsabilize-se pela dívida sem que o credor certifique-se de o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível.

⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Ob. cit.**, p. 286.

⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Ob. cit.**, p. 111/112.

Primeiro, faz-se necessário exigir do contribuinte o cumprimento do objeto da prestação para, somente depois, se comprovada a impossibilidade da satisfação do crédito por esse sujeito – vale dizer; se efetivamente tiverem sido utilizados os meios disponíveis para a cobrança, que ainda assim restou infrutífera – cobrar do responsável o valor em aberto.

Com isso, o nascimento da relação jurídica de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento jurídico de que o contribuinte não pôde cumprir com sua obrigação. Some-se a esse fato a intervenção ou omissão do responsável.

Portanto, de forma conclusiva, podemos assegurar que o terceiro não responde, na verdade, de forma solidária pelo não cumprimento da obrigação tributária pelos sujeitos passivos elencados no artigo 134, do CTN, como a norma leva a crer. Em verdade, o terceiro somente será chamado ao adimplemento de tal obrigação quando restarem esgotadas todas as possibilidades de exigir seu cumprimento pelos sujeitos passivos originalmente instituídos. Não é, portanto, solidariedade, mas sim relação subsidiária.

Por fim, importa destacar que o parágrafo único do artigo 134 em estudo determina que a responsabilidade nele disposta – subsidiária, e não solidária, como defendido –, se aplica também as multas de caráter moratório, mas não as de natureza punitivas.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁸, defendendo sempre que as regras de responsabilidade dispostas no Código Tributário Nacional são verdadeiramente sancionatórias, assim destaca seu entendimento sobre o parágrafo único em discussão:

Para rematar, o parágrafo único fortalece ainda mais a convicção, restringindo a responsabilidade unicamente às penalidades moratórias, que têm caráter de sanção civil. E porque não estendeu às multas administrativas? Logicamente, porque haveria sobreposição de penalidades...

Não obstante o entendimento defendido por Paulo de Barros Carvalho, importa destacarmos que a multa moratória disposta no parágrafo único do artigo 134 decorre da premissa adotada pelo legislador tributário, segundo a qual o “terceiro solidário”, ao ser posicionado como responsável pelo cumprimento obrigação tributária devida pelos sujeitos passivos elencados no artigo 134, do

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Ob. cit.**, p. 317.

Código Tributário Nacional, tão somente deixou de agir com zelo suficiente para garantir o seu primitivo cumprimento, e assim o fez com culpa *in vigilando*, e não de forma dolosa, necessária a incidência da multa punitiva.

Concluimos, portanto, que a responsabilidade solidária disposta no artigo 134 do Código Tributário Nacional não é verdadeiramente solidária, pois, segundo definição obtida no Código Civil, o cumprimento da obrigação não pode ser exigida, pelo credor, de qualquer um dos indivíduos elencados no polo passivo da relação jurídico tributária. Trata-se, assim, de responsabilidade subsidiária, a qual somente surgirá quando, em face da impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo original, esta será exigida do terceiro determinado na lei.

4.3.2.2 – A responsabilidade disposta no artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Nosso objetivo principal no presente é apresentar uma perspectiva sobre a responsabilidade dos administradores pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica quando ocorre a dissolução irregular da sociedade empresarial.

Vimos, no Código Civil, como se dá a formação da pessoa jurídica, bem como, de forma sucinta, o procedimento que deve ser adotado para sua dissolução regular. Estudamos, também, a desconsideração da personalidade jurídica, que tem cabimento quando a sociedade for utilizada pelos sócios ou acionistas de forma indevida, ou ainda quando a expectativa de adimplemento das dívidas em seu nome contraídas for frustrada pela completa confusão entre o patrimônio da empresa e o patrimônio de seus sócios ou acionistas.

A grande dúvida, porém, é verificar se a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, determinada na Lei Civil, pode ser aplicada ao Direito Tributário?

Para responder a essa questão, vamos estudar a responsabilidade de terceiros, disposta no artigo 135, do Código Tributário Nacional, que assim é transcrito:

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. (grifos nossos)

O artigo 135 do Código Tributário Nacional, acima visto, trata sobre a responsabilidade pessoal, e não solidária ou subsidiária, no qual terceiros – que compreendem, além das pessoas referidas no artigo 134⁴⁹, também os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – se tornam responsáveis pelo cumprimento da obrigação tributária, sempre que o seu descumprimento decorrer da prática, por esses, de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cabe estabelecer, dessa forma, o que se entende por excesso de poder ou desobediência à lei, estatuto ou contrato social, elementos necessários a ensejar a responsabilidade daquelas pessoas dispostas na norma em questão.

Podemos definir como excesso de poderes a atuação do diretor, gerente ou representante legal em desacordo com as funções que lhe são devidas. Nesse ponto, destacamos, por exemplo, um representante de vendas que se compromete a entregar determinados produtos em quantidade muito superior à própria capacidade produtiva da empresa.

Infração à lei, por sua vez, nos parece razoável que seja somente à legislação societária, usando, para ilustrar a questão, exemplo dado por Renato Lopes Becho quando comenta a dissolução irregular da sociedade⁵⁰ (como vimos em capítulo

⁴⁹ “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.”

⁵⁰ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Ed. Dialética, São Paulo, 2000, p. 180/181.

próprio, a sociedade empresarial deve cumprir requisitos tanto para seu nascimento quanto para que tenha suas atividades encerradas, quando deixa de possuir a personalidade jurídica).

Ora, caso fosse aceito que qualquer infração à lei resultasse em responsabilidade das pessoas ilustradas no artigo 135, do CTN, daríamos guarida à tese defendida pelo Fisco de que o mero inadimplemento comportaria em transferência da responsabilidade. Sobre esse tema, assim já decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça, como se verifica na ementa a seguir transcrita, exarada quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.197.385/ES, publicado no DJe de 30/08/2010, de relatoria da Ministra Eliana Calmon:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – OFENSA AO ART. 535, II, DO CPC – NÃO OCORRÊNCIA – OFENSA AOS ARTS. 264 E 294 DO CPC – PREQUESTIONAMENTO AUSENTE: SÚMULA 282/STF – LEGITIMIDADE PASSIVA DO EXECUTADO – MATÉRIA PASSÍVEL DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO – REDIRECIONAMENTO – DISSOLUÇÃO IRREGULAR – SÚMULA 7/STJ – MERO INADIMPLEMENTO – IMPOSSIBILIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
2. É inadmissível o recurso especial quanto a questão não decidida pelo Tribunal de origem, por falta de prequestionamento.
3. Questões de ordem pública referentes às condições da ação e aos pressupostos processuais da execução devem ser conhecidas de ofício pelos tribunais de segundo grau de jurisdição.
4. Inexistindo prova de que houve dissolução irregular da empresa ou de que o representante da sociedade agiu com excesso de mandato ou infringiu lei ou o contrato social, não há que se direcionar para ele a execução.
5. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios.
6. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido. (grifos nossos)

Por fim, a infração ao estatuto social ou ao contrato da sociedade se verifica, por exemplo, quando um diretor, por exemplo, vai além da competência atribuída ao seu cargo. Como exemplo, podemos definir o caso de um diretor de compras que realiza, em nome da pessoa jurídica, contratos de propaganda em rede de televisão, usurpando as funções do diretor de marketing.

A legislação pátria já previa hipóteses de responsabilidade dos sócios – sempre quando estiverem no exercício da atividade empresarial, como diretores, gerentes ou representantes legais das pessoas jurídicas – quando se configuram praticas realizadas com excesso de mandato e violação de lei e estatuto social.

Primeiramente, verificamos o disposto no Decreto nº 3.708/19, que regia a constituição de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada:

Art. 10. Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma 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 contrato ou da lei.

Art. 11. Cabe ação de perdas e danos, sem prejuízo de responsabilidade criminal, contra o sócio que usar indevidamente da firma social ou que dela abusar.

(...)

Art. 13. O uso da firma cabe aos sócios gerentes; se, porém, forem omissos o contrato, todos os sócios dela poderão usar. É lícito aos gerentes delegar o uso da firma somente quando o contrato não contiver cláusula que se oponha a essa delegação. Tal delegação, contra disposição do contrato, dá ao sócio que a fizer pessoalmente a responsabilidade das obrigações contraídas pelo substituto, sem que possa reclamar da sociedade mais do que a sua parte das vantagens auferidas do negócio.

Art. 14. As sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, responderão pelos compromissos assumidos pelos gerentes, ainda que sem o uso da firma social, se forem tais compromissos contraídos em seu nome ou proveito, nos limites dos poderes da gerencia. (grifos nossos)

Podemos ainda destacar a questão da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica na Lei nº 6.404/76, mais conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, que assim determina:

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

b) sem prévia autorização da assembléia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;

c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembléia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.

E continua a Lei das Sociedades Anônimas dispondo que:

“Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembleia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembleia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto. (grifos nossos)

Como vimos, a questão da responsabilidade de terceiros encontra ecos em diversas disposições existentes na legislação pátria, tanto na Lei Civil e Comercial quanto na Tributária.

Nesse ponto, torna-se oportuna uma observação. Como falamos, no Código Civil a responsabilidade pelo inadimplemento das obrigações assumidas pela pessoa jurídica é sempre dos sócios, primeiramente na forma determinada pelo seu tipo social (por exemplo, limitada, se se tratar de uma Sociedade Limitada), e, somente caso seja comprovada a prática de algum elemento existente no seu artigo 50, essas obrigações atingem os sócios ou acionistas ilimitadamente, recaindo sob seu patrimônio⁵¹.

Por sua vez, tanto o Decreto nº 3.708/19 quanto a Lei nº 6.404/76, responsabilizam os administradores ou gerentes, os quais podem, ou não, serem acionistas ou sócios, pelos atos praticados com excesso de poderes ou em desacordo com o contrato social ou estatuto.

Assim, entendemos que o artigo 135, inciso III, do CTN, ao não se prender exclusivamente na figura dos sócios ou acionistas, como no Código Civil, mas falar em diretores, gerentes e representantes legais da pessoa jurídica, amplia o campo de imputação da responsabilidade, o que faz com grande acerto.

Isso porque, um grande percentual de pessoas jurídicas, notadamente as Sociedades Anônimas, e as Sociedades Limitadas de grande porte, não são administradas diretamente por sócios (ou acionistas). Outras ocasiões se apresentam nas quais as empresas, não obstante serem constituídas por diversos sócios, possuem a administração concentrada nas mãos de um ou dois deles, que devem se tornar, portanto, responsáveis pelas decisões tomadas na pessoa jurídica.

Ora, é sabido que muitas empresas lançam mão de procedimentos nem sempre legais para inflar seus lucros, ou são vítimas de planejamentos tributários

⁵¹ Isso não impede, por óbvio, que o sócio ou acionista que vier a ter o seu patrimônio atingido em decorrência da má gestão promovida da pessoa jurídica por terceiros (diretores, gestores, administradores, mandatários, gerentes etc.), procurem ressarcir-se dos danos sofridos. O próprio Código Civil traz, como disposição geral, o artigo 927, que informa que “aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.” O ilícito ora referido, por sua vez, significa o ato praticado por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, bem como o exercício de direito que exceda os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

equivocados, que por vezes fazem surgir verdadeiros passivos dessa natureza. Por esse motivo, entendemos que há um grande acerto no Código Tributário ao não limitar a responsabilidade em estudo à figura do sócio ou acionista, pois estes podem, ou não, se constituírem como diretores, gerentes ou representantes legais da pessoa jurídica, como inclusive determinam o Decreto nº 3.708/19 e a Lei das Sociedades Anônimas, e determinarem a realização de trabalhos na seara tributária que façam surgir débitos, que não raramente comprometem a própria existência da pessoa jurídica, que se vê impossibilitada economicamente de fazer frente aos eventuais lançamentos realizados pelo Fisco.

Feitas essas explicações, destacamos a seguir o entendimento de grandes doutrinadores sobre sua aplicação e alcance do artigo 134 do CTN, em especial seu inciso III, parte que mais interessa no presente estudo.

Iniciando com as palavras de Luciano Amaro⁵², o artigo 135, do CTN, quando cotejado com o seu predecessor (art. 134), permite concluir que:

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor 'original' ou 'natural'.

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, 'pessoalmente'."

Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela. Poderá aplicar-se, porém, o disposto no art. 134, que se contenta com a participação (por ação ou omissão) do terceiro para responsabilizá-lo subsidiariamente.

Sobre o tema em estudo, José Eduardo Soares de Melo⁵³ anota que:

Considerando o estatuído no art. 135 do CTN, configura-se a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante sua atuação dolosa, cometem fraude a credores e manifesta violação a prescrições legais.

⁵² AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 327/328.

⁵³ MELO, José Eduardo Soares de. **Ob. cit.**, p. 289.

É evidente que não bastas o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista, comercial ou fiscal), até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. Só se deve ignorar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tornando-se necessário a transposição da pessoa jurídica para esse intuito.

É compreensível que o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contraditórios ao Direito, de modo a consagrar-se a simulação, o abuso do direito. A teoria em causa não tem por irredutível escopo anular a personalidade da sociedade de forma total, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram, mediante declaração de ineficácia para efeitos determinados e precisos.

Ives Gandra da Silva Martins⁵⁴, ao estudar o artigo 135, vai além e assim destaca:

Inicialmente, deve-se considerar que o dispositivo estudado faz referência à responsabilidade por créditos decorrentes de obrigações tributárias, cuidando, pela primeira vez, no Capítulo, de responsabilidade superior àquela limitada apenas aos tributos.

Dentre desse espírito, pode-se compreender a razão já enunciada, quando dos comentários ao art. 128, de que cuidou o legislador, ao referir-se, na norma geral do Capítulo, a créditos tributários, que estes deveriam se compreendidos nas delimitações indicadas pelas normas específicas, isto é, tributos, quando tributos e penalidades, quando tributos e penalidades.

Tratando o Capítulo de uma responsabilidade projetada para outras pessoas, que foram assemelhadas aos contribuintes originários para satisfação de exigências fiscal preestabelecidas, os créditos mencionados no Capítulo, de acordo com a importância da responsabilidade agregada ou da intenção governamental incentivadora, seriam cobrados de sucessores e terceiros apenas quanto a tributos ou, em maior extensão, nos termos de cada hipótese prevista.

Na hipótese do art. 135, os terceiros indicados passariam a ter responsabilidade maior que a das hipóteses anteriores, porque abrangendo, além dos tributos, todas as penalidades, por ventura, aplicáveis.

Um outro aspecto a analisar, de plano, é se a responsabilidade das pessoas mencionadas no referido artigo, quando agindo em nome de pessoas jurídicas, excluiria a responsabilidade destas.

Entendo que sim, embora não seja a opinião dominante.

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Ob. cit.**, p. 270.

Renato Lopes Becho⁵⁵ assim explica a simbiose entre os artigos 134 e 135, pela qual a responsabilidade subsidiária disposta no primeiro é complementada pela extensão trazida na norma em estudo:

Por meio de esforço interpretativo, identificamos variações entre os dois textos (artigo 134 e 135), já que não é razoável imaginarmos que o legislador simplesmente laborou em duplicidade entre eles.

A dúvida é porque o primeiro dos incisos traz para essa norma todas as pessoas previstas no artigo anterior. O que eles têm de diferente? Justamente as diferenças dispostas no *caput*. De fato o artigo 135 já determina a responsabilidade *pessoal* do agente. Isso significa que, ao contrário do artigo 134, nos casos em que se aplicar o artigo 135, *o sujeito passivo da obrigação tributária* não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado⁵⁶, por sua vez, destaca a importância do alcance da responsabilidade tratada no artigo 135, inciso III, do CTN, ora em estudo, concluindo com grande brilhantismo tido que foi até o momento exposto:

Questão de grande relevância, em matéria de responsabilidade tributária, consiste em determinar o alcance do art. 135, inciso III, do CTN, e assim saber em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam estas contribuintes. É claro que, em se tratando de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa.

O considerável número de casos colocados em julgamento pelo Judiciário evidencia a importância da questão, e as divergências dos julgados demonstram como a matéria constitui uma questão extremamente difícil.

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.

⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. **Ob. cit.**, p. 174.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Ob. cit.**, p. 159/160.

Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Estabelecer quando se caracteriza o excesso de poderes, ou a infração da lei, do contrato ou do estatuto, é questão ainda a carecer de esclarecimentos. Há quem entenda, e assim, decidiu, em alguns casos, o Tribunal Federal de Recursos, que o não recolhimento do tributo constitui infração da lei suficiente para ensejar a aplicação do art. 135, III, do CTN. Não nos parece que seja assim. Se o não pagamento do tributo fosse infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco. Aliás, inexistiria essa limitação mesmo em relação a terceiros.

As leis societárias, mesmo quando limitam a responsabilidade dos sócios, atribuem aos administradores responsabilidade pelos atos praticados com violação da lei, do contrato ou estatuto. E o próprio art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

De todos esses dispositivos legais se conclui que 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 estatutos.

Não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção.

É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III, do CTN, é por

obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.

Das lições acima transcritas, vemos que o cumprimento da obrigação tributária é sempre de responsabilidade do contribuinte principal, ou seja, a pessoa jurídica, como não poderia deixar de ser. Direcionar essa obrigação aos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas implica em uma verdadeira exceção.

A exceção em estudo ocorre, como visto, com a infração à lei (não a qualquer lei, mas somente a societária), estatuto ou contrato social, além da atuação de excesso de poderes, das quais decorrerem qualquer obrigação de natureza tributária, na medida como já exposto anteriormente. Importante destacar que não estamos falando, nesse ponto, de infração cometida com dolo específico, tal como tratado no artigo 137, do CTN.

Seguindo essa linha de raciocínio, a dissolução irregular da sociedade empresarial, sem observar os parâmetros dispostos pelo Código Civil ou qualquer outra legislação aplicável ao caso, importaria em descumprimento à lei passível de direcionar a responsabilidade àqueles terceiros.

Porém, a questão ainda não resolve. Isso porque devemos descobrir se há a necessidade de comprovar a ocorrência de algum dos elementos autorizadores dessa transferência da responsabilidade aos diretores, gerentes ou representantes legais ou basta a mera presunção para que essa responsabilidade seja direcionada, automaticamente, para as pessoas listadas no artigo 135 ora em estudo.

Diversas decisões judiciais foram proferidas sobre o assunto, tendo defendido o Fisco por muito tempo que mera presunção de infração à lei seria o suficiente para que se aplicasse a responsabilidade determinada no artigo em estudo.

Ao menos no tocante ao encerramento irregular da sociedade empresarial, com o fechamento da empresa sem que tal ato fosse comunicado aos órgãos competentes (lembrando-se que é impossível realizar esse ato sem que todas as

dívidas tributárias sejam cumpridas), o Superior Tribunal de Justiça, após muitas decisões conflitantes, editou a Súmula nº 435, que assim diz:

“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.”

Como vimos, a Súmula em destaque informa que a execução pode ser direcionada para o sócio-gerente sempre que houver a dissolução irregular da pessoa jurídica, comprovada quando o ato de citação da empresa executada (lembramos que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação é sempre do sujeito passivo determinado pela lei) restar negativo, tendo em vista o fechamento da mesma.

Não devemos deixar de nos referir, porém, à Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, promulgada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em breve linhas, segue integralmente reproduzida, *in fine*, e estabelece critérios para a aplicação do disposto no artigo 135 do CTN:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e no art. 79, inciso VII, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resolve:

Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010)

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

Art. 3º (revogado)

Art. 4º Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União.

Art. 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão.

Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no *caput*, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria.

Art. 6º Ante a não comprovação, nos autos judiciais, das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme disposto no art. 4º desta Portaria.

Parágrafo único. Não logrando êxito na produção das provas a que se refere o *caput*, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação. (grifos nossos)

Como visto, a Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, estabelece, em breves palavras, formas de conduta que deveriam de uma vez só encerrar todas as discussões sobre a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes legais determinada no artigo 135, inciso III, do CTN.

Isso porque dispõe a Portaria em estudo que a responsabilidade pode ser dos diretores, gerentes e representantes legais, sejam eles sócios ou não (artigo 1º); determina que o Fisco deve comprovar a ocorrência de ao menos uma das

condições necessárias para a imputação dessa responsabilidade dispostas no caput do artigo 135 do CTN, apesar de acolher a Súmula nº 435 quando se dê o fechamento irregular da empresa (artigo 2º); impõe a necessidade de se inscrever o hipotético responsável em Dívida Ativa da União para ele se torne parte no processo de Execução Fiscal (artigos 4º e 5º).

Sobre o assunto em pauta, vejamos a seguir a ementa lavrada em virtude do julgamento dos Embargos de Divergência do Recurso Especial nº 702.232/RS, cujo Relator foi o Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos. (grifos nossos)

Em seu voto, colhemos uma análise mais própria sobre o assunto:

A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:

a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;

b) execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente e

c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.

Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.

No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135 DO CTN. DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. SUBJETIVIDADE. COMPROVAÇÃO.

1. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. O simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal.

2. A autofalência é faculdade estabelecida em lei em favor do comerciante impossibilitado de honrar seus compromissos, não se configurando hipótese de dissolução irregular da empresa.

3. Recurso especial conhecido, mas improvido" (STJ - 2ª Turma, REsp n.º 571.740/RS, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 08.08.2005);

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. PRECEDENTES. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA.

1. Há de ser mantido o entendimento segundo o qual não é cabível o redirecionamento da execução quando não houver comprovação de que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou infringência à lei, ao

contrato social ou ao estatuto, não sendo o simples não recolhimento do tributo sendo suficiente para caracterizar infração à lei.

2. Precedentes desta Corte.

3. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ - 1ª Turma, AgRg no AG n.º 591.530/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 18.04.2005).

Na segunda hipótese, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (admite prova em contrário, a cargo do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída. Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:

"PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA. HIPÓTESE QUE SE DIFERE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO.

1. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

2. A CDA é documento que goza da presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos: sujeitos, objeto devido, e quantitativo. Não pode o Judiciário limitar o alcance dessa presunção.

3. Decisão que vulnera o art. 3º da LEF, ao excluir da relação processual o sócio que figura na CDA, a quem incumbe provar que não agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes nos embargos à execução.

4. Hipótese que difere da situação em que o exequente litiga contra a pessoa jurídica e no curso da execução requer o seu redirecionamento ao sócio-gerente. Nesta circunstância, cabe ao exequente provar que o sócio-gerente agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido" (STJ - 2ª Turma, REsp n.º 729.996/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 06.06.2005);

"PROCESSUAL CIVIL. EFEITOS DEVOLUTIVO E TRANSLATIVO DA APELAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 515 DO CPC. TRIBUTÁRIO. LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE DA CDA. PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM* (LEI 6.830/80, ART. 3º) QUE TRANSFERE AO EXECUTADO O ÔNUS DE INFIRMAR A HIGIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO.

1. Por força do chamado efeito translativo, o tribunal de apelação está autorizado a apreciar (a) matérias de ordem pública (CPC, arts. 267, § 3º, e 301, § 4º), (b) as questões que, suscitadas e discutidas no processo, não foram julgadas por inteiro pela sentença (CPC, art. 515, § 1º) e (c) os fundamentos do pedido e da defesa não acolhidos pelo juiz de primeiro grau (CPC, art. 515, § 2º).

2. No caso dos autos, de qualquer sorte, a sentença manifestara-se, explícita ou implicitamente, sobre todos os fundamentos suscitados na inicial, razão pela qual estava o Tribunal autorizado a reavaliá-los, independentemente da invocação do art. 515, §§ 1º e 2º, do CPC.

3. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção *juris tantum* de liquidez, certeza e exigibilidade, incumbindo ao executado a produção de prova apta a infirmá-la.

4. Recurso especial a que se nega provimento" (STJ - 1ª Turma, REsp n.º 493.940/PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 20.06.2005).

Como se vê, as duas teses são perfeitamente conciliáveis, adotando-se uma ou outra a depender da situação fática subjacente à lide.

A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redirecionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na propositura da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exequente.

Assim, como visto na doutrina e na jurisprudência acima destacadas, a aplicação do artigo 135 do CTN deve passar pelo crivo da prova, a qual deve ser produzida em conformidade com o estado em que se encontre o crédito tributário, como muito bem exposto no voto transcrito, de lavratura do Ministro Castro Meira.

E, justamente com base nesse entendimento provindo do Superior Tribunal de Justiça, podemos afirmar que a regra em estudo não se limita aos casos de Execução Fiscal, mas deve aproveitar a todos os processos administrativos fiscais

que visam a constituição do crédito tributário, pois se alinha perfeitamente às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Concluimos, portanto, que a responsabilidade determinada no artigo 135 possui eco em legislação específica sobre a responsabilidade dos gerentes e administradores, tal como previsto tanto no Decreto nº 3.708/19 quanto a Lei nº 6.404/76, que cuidam, respectivamente, da Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada e da Sociedade Anônima.

Nesse ponto, afirmamos ainda que a responsabilidade tributária tratada nesse item se sobressai à responsabilidade disciplinada no Código Civil, que limita a sua aplicação sobre a figura dos sócios e acionistas das pessoas jurídicas. À essas pessoas se reserva, com toda propriedade, o direito de regresso caso seus patrimônios sejam atingidos pela aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, quando os atos que impliquem em sua ocorrência sejam provocados por administradores, gerentes ou outros, que não sejam os sócios ou acionistas. Porém, essa comparação será mais aprofundada em momento próprio.

4.3.3 – Responsabilidade por infrações

A responsabilidade por infrações encontra-se prevista entre os artigos 136 e 137, do Código Tributário Nacional e encerra seu Capítulo V, que trata da responsabilidade tributária, estudada até o presente momento.

Determina o artigo 136 que, exceto quando previsto em lei, a responsabilidade pelas infrações à legislação tributária não depende da intenção do infrator, nem tampouco do tipo da infração cometida ou dos seus reflexos junto à Fazenda Pública. Vejamos a dicção literal da norma em comento;

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Assim, em um primeiro momento, nos parece que o Código Tributário, no tocante às infrações tributárias, afasta a necessidade de dolo, ou seja, informa que prescinde de intenção consciente de lesionar o Fisco para que reste configurada a infração tributária. Ademais, verificamos que essa norma é, verdadeiramente, uma

norma de exceção, pois é de amplo conhecimento que a legislação tributária mais específica trazem em seu bojo a previsão da responsabilidade por infrações.

É o que assenta Ives Gandra da Silva Martins⁵⁷, como vemos a seguir:

O princípio de ordem geral do art. 136 é, na verdade, um princípio excepcional. Quase sempre a lei tributária determina a penalidade aplicável e a extensão da responsabilidade em função da intenção do agente.

(...)

Assim sendo, o dispositivo acima é de aplicação limitada já que as numerosas leis em contrário tornam-no praticamente irrealizável, no direito tributário brasileiro.

Em verdade, as infrações fiscais, no nosso direito, as quase sempre punidas subjetivamente (culposas ou dolosas).

(...)

O artigo em questão, quando aplicável à falta de expressa legislação, diz, claramente, que a intenção do agente ou responsável é irrelevante para determinar a responsabilidade e seu grau, sinonimando, de início, para tais efeitos, o agente (pessoa que faz) ao responsável (pessoa que pode não ter feito, mas está na posição do sujeito passivo).

Por outro lado, a natureza, efetividade e extensão dos efeitos do ato também são irrelevantes. A colocação do enunciado deveria antecipar a natureza à efetividade do ato, para efeitos de sequência redacional, mas em face da nenhuma valia da origem, da execução e do tamanho dos efeitos do ato considerado infringente, a ordem dos fatores também passou a ser irrelevante.

Por seu turno, o artigo 137, abaixo reproduzido, trata da responsabilidade pessoal do agente, quando a sua conduta se encontre definida em lei como contravenção ou crime. Ou seja, nesse momento, vemos a existência clara de dolo, principalmente na leitura dos incisos II e III. Vejamos:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Ob. cit.**, p. 275/276.

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Sobre o artigo acima transcrito, observemos as palavras de Luciano Amaro⁵⁸:

Agora, no art. 137, o Código arrola situações em que a responsabilidade por infrações é pessoal do agente, não, obviamente, em situação na qual ele atue em seu nome e por sua conta, hipótese em que não haveria dúvida, mas em casos nos quais, agindo embora em nome e por conta de terceiro, a responsabilidade é imputada ao próprio agente ou executor material.

(...)

O artigo disciplina, como se vê, somente hipóteses em que o agente não esteja atuando em nome próprio e por sua conta. Com efeito, o dispositivo desloca o foco pessoal da incidência da sanção tributária da figura do responsável (terceiro em nome e por conta de quem atue o agente) para a pessoa do agente, como se este estivesse agindo em seu próprio nome e por sua própria conta. Na prática, o que frequentemente ocorre é que o agente atue em nome e por conta de terceiro, mas arditosamente, fugindo aos deveres de sua função, age no seu próprio interesse. Por essa razão ou pela maior gravidade do ilícito, o Código prevê a punição pessoal do agente.

Edmar Oliveira Andrade Filho⁵⁹, por sua vez, assim nos explica o artigo 137 do CTN:

No art. 137 estão previstas as hipóteses em que as penalidades – e somente elas – ficam sob a responsabilidade individual das pessoas ali indicadas desde que ocorram as circunstâncias ali referidas. Em tais casos, há a possibilidade de que o agente (aquele que é pessoalmente responsável) não seja, ao mesmo tempo, o sujeito passivo da obrigação tributária, e, portanto, torna-se responsável direto por uma parte do débito, a relativa a ao valor das sanções pecuniárias.

Na forma do inciso I do art. 137, a responsabilidade pessoal do agente ocorre no campo de infrações definidas em lei como crime ou contravenções, salvo quando praticados no exercício regular de Administração, de mandato, de função, de cargo ou de emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Esse preceito

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 447/448.

⁵⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética - 2003, p. 193.

só é aplicável quando a infração às normas que definem os crimes contra a ordem tributária, contra a previdência social e demais crimes fiscais previstos no Código Penal, de modo que só haverá responsabilidade pessoal se a infração à legislação tributária for também considerada (conceituada) crime ou contravenção.

Note-se que o preceito normativo em questão estabelece que a responsabilidade será pessoal do agente em relação às infrações que forem “conceituadas” como crime ou contravenção, o que é altamente problemático. Não está claro se a regra exige ou não que a infração seja punida (em concreto) ou apenas punível (em tese) como crime ou contravenção. O CTN diz que a responsabilidade é pessoal, vale dizer, é a lei quem a imputa, de modo que a Fazenda não tem o direito de escolher a quem dirigirá a penalidade; a escolha já foi feita pela lei.

Percebemos que o artigo 137 e seus incisos, ao contrário do artigo que o precede, exige que a conduta do terceiro responsável seja permeada pela vontade em se obter a vantagem indevida em virtude do descumprimento da legislação tributária.

Assim, podemos definir três tipos de conduta do agente, especificadas nos incisos I a III da norma em estudo: (i) a ocorrência de ilícitos criminais, ressaltando que a punibilidade se extingue se o agente cometeu a infração sem conhecimento de sua ilicitude ou por ordem de terceiro; (ii) a realização de infrações de dolo específico; e, por fim (iii) a promoção, pelo agente, de ilícitos civis contra terceiros.

A primeira conduta determinada no artigo 137, qual seja, a ocorrência de ilícitos criminais, se dá quando o agente é responsabilizado pessoalmente pelas infrações tratadas na lei tributária, como crimes ou contravenções. Traz esse inciso o caráter de subjetividade da pena criminal; com isso, a pena decorrente da prática de ato ilícito pode atingir tanto o agente quando terceiro que tenha participado do ilícito. Há, portanto, a possibilidade de extensão da punibilidade.

Cumprir destacar, ainda, que a parte final do inciso I em estudo traz a ressalva de que, se a conduta ilícita for cometida “no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por que de direito”, que se alinha ao elemento subjetivo – visto no parágrafo anterior – e com a existência de conhecimento da prática do ato ilícito.

Em outras palavras, essa parte do inciso I permite afirmar que, se o agente ignora que esteja praticando um ato ilícito, a este não se aplica pena, pois quem verdadeiramente está praticando a ilicitude é o terceiro que se beneficia

efetivamente da ilicitude. Um exemplo concreto desse fato é o preenchimento de declaração de bens inexistentes (normalmente bens sem comprovação de origem, como obras de artes herdadas), realizada por contador, na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, com a finalidade de aumentar o patrimônio do contribuinte.

Podemos citar diversos outros exemplos desse tipo, pois são quase inesgotáveis. Contudo, destacamos a ementa de um julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na Apelação Cível nº 1998.04.01.061666-7, relatado pelo Desembargador Federal Márcio Antônio Rocha, publicado em 04/04/2001, que assim informa:

TRIBUTÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. VEÍCULO TRANSPORTADOR. APREENSÃO DE ÔNIBUS DE LINHA INTERMUNICIPAL - CULPA EXCLUSIVA DO MOTORISTA - PERDIMENTO DECRETADO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COM IMEDIATA DESTINAÇÃO DO BEM À PREFEITURA - NULIDADE DECRETADA - INDENIZAÇÃO POR PERDAS E DANOS - CABIMENTO - RESPONSABILIDADE OBJETIVA DA ADMINISTRAÇÃO - SÚMULA 138 TFR.

1. A jurisprudência, ao aplicar, já de longa data, o artigo 137, inciso I, do CTN, assentou de forma pacífica que não se decreta a perda de bens contendo mercadorias descaminhadas, em se verificando a falta de participação do proprietário do veículo, e a desproporção entre o valor das mercadorias e o valor do veículo (Súmula 138 do antigo Tribunal Federal de Recursos).

2. Dos autos, verifica-se com serenidade constituir a ação no aproveitamento por parte do motorista de oportunidade momentânea, ao sabor do frágil mecanismo de ocultação propiciado pelo compartimento de baterias e fusíveis, onde guardou por decisão própria uma filmadora e dois vídeos, sem nenhum indício de auxílio da empresa ou de seus responsáveis. Outrossim, notória a desproporção dos valores, onde as mercadorias equivalem a próximos 1% do valor do ônibus.

3. A alegação de culpa in eligendo é incogitável, notadamente por que a eleição ou escolha do motorista é feita segundo a atividade típica que se lhe exige na relação de emprego, fugindo à previsibilidade da empresa o desvirtuamento de conduta não ligada à essa atividade.

4. Frente a tão fortes elementos contrários à conclusão da Fiscalização de existência de culpa da empresa, opera com imprudência a autoridade administrativa superior ao manter o perdimento e determinar a imediata destinação do bem à Prefeitura.

5. Tendo havido cerceamento na utilização do bem, sem justo fundamento, sobrevém a responsabilidade da administração em reparar os danos, com apoio no artigo 159 do Código Civil e responsabilidade objetiva da Administração, nos termos do parágrafo 6º, do artigo 37 da Constituição Federal.

O artigo 137, ora em análise, dispõe em seu inciso II sobre a hipótese de responsabilidade do agente por infrações em cuja definição o dolo específico seja elementar. Em outras palavras, o referido dispositivo institui a figura do “dolo específico”, ou seja, a vontade de obter um resultado determinado, por meio de uma ação direcionada para isso.

A infração a que se refere a norma em questão é, claramente, de ordem administrativa, e não de crimes contra a ordem tributária, tratada no inciso anterior.

Por sua vez, o inciso III trata da conduta que resulta em infração, com dolo específico, contra terceiros, listados em suas alíneas como sendo as seguintes pessoas: (a) das pessoas referidas no artigo 134⁶⁰, contra aquelas por quem respondem; (b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; e (c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Luciano Amaro⁶¹ não economiza críticas ao referido inciso, ao afirmar, em suma, que não existe a possibilidade de se praticar uma infração tributária contra terceiros, pois toda infração, sendo dirigida a fraudar o Fisco, somente pode ter como “vítima” a própria Fazenda Pública. Observemos suas palavras:

Com efeito, se se cuida de infrações tributárias, a vítima da conduta ilícita é o Fisco. A infração, que atenta contra o interesse do Fisco, praticada intencionalmente ou não, pode, no primeiro caso, ter seu conceito integrado por um específico objetivo, somente com cuja presença o ato é punível. Esta seria a chamada infração de dolo específico. Muito bem; se a vítima

⁶⁰ “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.”

⁶¹ AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 450/451.

dessas condutas é o Fisco, não se compreende por que o dispositivo fala em dolo específico contra terceiros; na infração tributária, o objetivo visado é, direta ou indiretamente, lesar o credor do tributo. Se outro for o interesse ferido (por exemplo, o do mandante, o do preponente, o do tutelado etc.), a infração não é de natureza administrativa (tributária).

Parece, por conseguinte, que o Código atropelou o conceito, ao referir situações em que, além do Fisco como vítima (de um ilícito administrativo), haja um terceiro que seja também vítima de uma conduta ilícita do agente; este teria visado à lesão não do interesse do Fisco, mas sim do interesse de um terceiro, em nome e por conta de quem deveria atuar, e por cujo interesse, portanto, deveria pautar a sua conduta. O que pode ocorrer (e aí se faz presente o interesse do Fisco) é que, ao atuar contra o interesse do terceiro, o agente acabe também ferindo interesse do Fisco.

As hipóteses de aplicação do art. 137, III, reportam-se, portanto, segundo parece, a ilícitos civis contra terceiros, praticados por pessoas que agem em nome e por conta daqueles. Por exemplo, se o pai age intencionalmente contra o interesse do filho, ou se o diretor atua, conscientemente, contra o interesse da sociedade que ele dirige, e se a conduta por eles adotada implica uma infração fiscal, a responsabilidade é pessoal do agente (ou seja, do pai, ou do diretor, nos exemplos dados, e não do filho ou da sociedade, em cujo nome e por cuja conta tenham supostamente atuado).

Mas há um outro aspecto a frisar. É que, se o Código Tributário Nacional quis – como parece – referir ações do representante que ferem direitos do representado, a questão não é de dolo específico, mas de voluntariedade ou intencionalidade do ilícito civil, que nada tem que ver com aquela expressão (que, como vimos, tem curso no direito penal para identificar certos tipos delituosos que só se caracterizam se o agente tiver visado, com sua conduta, determinado objetivo).

Sempre com grandeza de ensinamento, vejamos as palavras de Hugo de Brito Machado⁶² sobre os incisos II e III, do artigo 137, do Código Tributário Nacional:

O inciso II diz respeito às infrações nas quais o dolo específico do agente é elementar. Diz-se que o dolo específico é elementar quando esteja colocado como elemento essencial para a configuração da infração, vale dizer, quando a própria descrição da infração refere-se à conduta dolosa. A configuração da infração exige a presença da vontade de praticar a conduta ilícita de que se cuida. Já o inciso III diz respeito às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. Infrações nas quais o dolo

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Ob. cit.**, p. 163/164.

específico não é elementar, vale dizer, infrações que podem ser praticadas com ou sem dolo específico. Mas que, no caso, foram praticadas dolosamente.

A distinção entre as situações previstas nos incisos II e III impõe-se no plano teórico, mas para fins visados pelo art. 137 do Código Tributário Nacional melhor seria uma norma que abrangesse as duas situações, referindo-se simplesmente às infrações praticadas com dolo específico.

Como não é possível determinar com segurança o elemento subjetivo, a distinção se faz por um critério objetivo: a vantagem. Presume-se ser o cometimento da infração ato de vontade daquele que é o beneficiário do proveito econômico dela decorrente. A norma do inciso III do art. 137 do Código Tributário Nacional adota esse princípio. Assim, se restar comprovado que um empregado vendia mercadorias sem nota fiscal e se apropriava do preço correspondente, em prejuízo da empresa, tem-se que esta não responde pela infração tributária, que é assumida pelo empregado infrator.

Ao que nos parece, as disposições contidas nos incisos II e III do artigo 137, do Código Tributário Nacional poderiam ser reunidas em uma única norma, pois são, claramente similares. Talvez por um preciosismo do legislador, entendeu-se por bem prever de “forma expressa” que as pessoas elencadas no inciso III, ao agirem com dolo específico para fraudar a arrecadação, trazendo prejuízo ao Erário, ainda que em nome de terceiro, responderiam diretamente pela prática do ilícito.

Estamos, desta forma e conclusivamente, diante de um típico caso de excesso da legislação – no caso, quando falamos do inciso III, do artigo 137 em estudo –, previsão essa que talvez se fosse ausente, daria margem para interpretações que não atingiriam o quando objetivado pelo legislador: os terceiros especificados nos artigos 134 e 135 do CTN também são responsáveis não só pelo pagamento do tributo devido quando ocorrida alguma das hipóteses previstas nos citados artigos, mas também pelas infrações que vierem a cometer quando caracterizada ou no exercício da responsabilidade disposta pelo Código Tributário Nacional.

4.4 – Extinção da responsabilidade tributária

Concluimos o presente capítulo informando sobre a extinção da responsabilidade tributária. Como vimos, o surgimento da obrigação tributária se dá no momento em que são reunidos os elementos necessários para sua existência, que podemos enumerar, em suma, como: (i) sujeito ativo; (ii) sujeito passivo; (iii) hipótese de incidência e (iv) subsunção, quando o sujeito passivo promove um ato ou realiza um fato que implica na materialização da hipótese de incidência, passando, assim, a ser devedor do sujeito ativo, ou seja, fazendo nascer o direito de crédito deste último.

Podemos afirmar que, regra geral, a extinção da obrigação tributária decorre do desaparecimento de um desses elementos necessários à sua existência. Podemos verificar, portanto, que se extingue uma obrigação tributária pelo desaparecimento do sujeito ativo, do sujeito passivo, da hipótese de incidência, da própria subsunção, do crédito ou do próprio débito.

O artigo 156, do Código Tributário Nacional lista quais são as formas de extinção das obrigações tributárias, ou como chama, do crédito tributário. Vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Paragrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Mas não é só. Podemos dar como exemplo a extinção da obrigação tributária em face do contribuinte (sujeito passivo original), quando o ocorrerem quaisquer das situações descritas no artigo 134, do Código Tributário Nacional⁶³.

Cumprir destacar que, como já defendemos no item próprio, o disposto no artigo 134 do CTN somente pode ser entendido como causa extintiva da obrigação tributária para o contribuinte, quando este for complementa substituído pelo responsável na obrigação tributária em questão. Isso porque não se trata, ao contrário do visto no *caput* da norma em referência, de solidariedade, mas sim de efetiva responsabilidade subsidiária.

Na sucessão, também há a extinção da obrigação tributária do sucedido, quando materializada uma das causas dispostas nos artigos 130 a 133 do Código Tributário Nacional⁶⁴, também já citado, no qual vemos claramente que a

⁶³ 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 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.

⁶⁴ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

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 a 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.

responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, inclusive com calorosas discussões sobre a extensão dessa obrigação (se atinge somente os tributos devidos ou a totalidade do crédito) se desloca para a pessoa do terceiro, sucessor:

Contudo, talvez a forma mais emblemática de extinção da responsabilidade tributária ocorre no artigo 138, do CTN, o qual segue transcrito:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A exclusão da responsabilidade tratada no artigo 138 do Código Tributário Nacional se dá quando ocorre a denúncia espontânea da infração, que é o ato no qual o sujeito passivo ou o responsável informa ao Fisco que cometeu alguma infração, e efetua conjuntamente o pagamento do tributo devido. Edmar Oliveira Andrade Filho⁶⁵ assim conceitua a denúncia espontânea:

O preceito transcrito encerra um comando que visa a motivar um comportamento daquele que praticou a conduta descrita na forma penal tributária, o devedor faltoso, oferecendo-lhe a possibilidade de ter um castigo mais brando, incentivando-o a adimplir a obrigação tributária,

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 a 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 quanto o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 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 de 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 um ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de crédito extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

⁶⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Ob. cit.**, p. 145.

efetuando o pagamento do tributo com acréscimos de juros moratório, apenas, se for o caso. Trata-se de norma de nítido caráter premial que veicula hipótese de anistia de parte das penalidades e que será aplicável se e quando o responsável antecipa-se à ação das autoridades fiscais e solve o débito original acrescido de juros de mora, se for o caso.

A regra do art. 138 do CTN tem o mesmo efeito prático do que em direito penal é chamado de “arrependimento eficaz” que é causa de diminuição da pena se o agente, após a prática da infração, demonstra arrependimento e vontade inequívoca de reparar o dano causado. A exclusão da responsabilidade por penalidades de que trata o art. 138 do CTN impede a aplicação da norma penal, recortando o seu campo de incidência, mesmo adiante da ocorrência do fato antijurídico típico, do resultado e da culpabilidade. Em resumo, a norma excludente da responsabilidade penal atua como regra sobre anistia que não apaga o fato ilícito e a correspondente infração, mas retira a possibilidade de aplicação da norma penal. Seja qual foi o motivo da falta, sua extensão e as consequências respectivas, haverá exclusão da responsabilidade penal se houver – antes de qualquer procedimento fiscal específico – o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso.

Havendo a denúncia espontânea eficaz (a que satisfaz todos os requisitos do art. 138 do CTN), os efeitos próprios que seriam gerados pela aplicação da norma penal deixam de existir, isto é, com a denúncia ocorre a extinção da pretensão punitiva do sujeito ativo das relações jurídicas decorrentes da não-prestação. Em decorrência, o sujeito ativo deixa de ter competência para impor a penalidade prescrita em lei ou reclamar a sua aplicação perante o órgão judicial competente, e, em contrapartida, o sujeito passivo torna-se imune à regra penal.

Nesse ponto, destacamos que força do artigo 112, do CTN⁶⁶, a regra da denúncia espontânea deve ser observada da forma mais ampla possível, ou seja, abarca também os casos em que não há pagamento de tributo (infração em sentido amplo, pois toda falta de pagamento de exação é descumprimento à lei), mas sem dolo específico, determinada no artigo 137 do *Codex* em estudo.

⁶⁶ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Esse é o entendimento de Luciano Amaro⁶⁷, quando expõe:

Para ter eficácia a denúncia, ela há de ser espontânea. Se se trata de infração conscientemente praticada, a denúncia é motivada pelo arrependimento do infrator (ainda que o arrependimento seja temperado pelo medo de vir a sofrer alguma sanção). Mas pode também ter ocorrido a infração de modo involuntário, vindo o infrator, posteriormente, a dar-se conta de que agiu em desacordo com a lei; cabe, aqui, igualmente, a denúncia espontânea, embora não haja, no caso, lugar para se falar em arrependimento.

Diante do exposto, podemos concluir que a responsabilidade, assim como a obrigação tributária, se extingue no momento da extinção do crédito tributário, mesmo no caso de responsabilidade por infrações, tal como disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

⁶⁷ AMARO, Luciano. **Ob. cit.**, p. 453.

CONCLUSÃO

Nesse ponto, iremos encerrar nosso trabalho ressaltando, como foi exposto desde o início, que o mesmo não tem a pretensão de esgotar o tema, mas somente de incentivar a discussão sobre a responsabilidade tributária nos dias atuais, tendo em vista a relevância desse tema no mundo jurídico.

Iniciamos nosso texto estudando o surgimento da sociedade empresarial. Tal incursão se fez necessária uma vez que para tratarmos da sua dissolução – e da responsabilidade pessoal decorrente desse ato – tivemos que verificar como se dá o seu início, disposto principalmente no Código Civil.

Assim, vimos que a pessoa jurídica se constitui de uma unidade de pessoas naturais ou de patrimônios unidas com um determinado fim, e que é reconhecida como sujeito de direito e de obrigações.

Porém, uma pessoa jurídica somente tem sua existência quando alicerçada em uma sociedade, a qual se constitui por meio de um contrato de pessoas (ou patrimônios) que se obrigam reciprocamente a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica – seu objeto principal – para posteriormente partilharem entre si os resultados, sejam eles negativos ou positivos. Essa é a regra disposta no artigo 981, do Código Civil⁶⁸.

Contudo, não basta a união de pessoas ou a constituição de um vínculo contratual entre elas para que se tenha uma sociedade empresarial na plenitude de seu conceito. Deve-se, ainda, que se alcançar a personalidade jurídica, para a qual existe a necessidade de cumprir algumas formalidades a fim de que essa reunião de pessoas para um objetivo em comum seja considerada uma empresa, como determinado no artigo 985, do Código Civil⁶⁹. Conforme determina essa norma, a sociedade somente adquire a personalidade jurídica quando inscreve, no registro próprio e na forma da lei, seu ato constitutivo.

⁶⁸ Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

⁶⁹ 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).

A norma civil não descuida das hipóteses nas quais as sociedades empresariais não formalizam sua constituição, ou seja, não adquirem personalidade jurídica. Essas sociedades são tratadas pela lei como sociedade não personificada, e justamente pela falta de formalização de seus atos constitutivos, respondem seus participantes de forma mais abrangente, ou em outras palavras, de forma ilimitada, alcançado seu patrimônio, pelas obrigações assumidas em nome da sociedade. São dois os exemplos desse tipo de sociedade não personificada: a Sociedade em Comum⁷⁰, que é aquela resultante da união de vontade de pessoas, dirigida a um fim econômico específico, mas não formalizada; e a Sociedade em Conta de Participação⁷¹, a qual, pelo seu próprio tipo, não se personifica.

Já as sociedades que cumprem as formalidades exigidas no Código Civil são chamadas de sociedades personificadas. Nesse momento podemos dizer que, para o direito, a sociedade empresarial passa a existir e se torna capaz efetivamente de assumir obrigações e deveres. Via de regra, a legislação que rege o assunto determina como uma sociedade deve ser dissolvida, tendo por base o disposto no artigo 1.033⁷², que deve seguir o roteiro disposto no Capítulo IX, do Código Civil⁷³.

⁷⁰ Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, reger-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.

⁷¹ Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.
Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

⁷² Artigo 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

- I – o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;
- II – o consenso unânime dos sócios;
- III – a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;
- IV – a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;
- V – a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

⁷³ Art. 1.102. Dissolvida a sociedade e nomeado o liquidante na forma do disposto neste Livro, procede-se à sua liquidação, de conformidade com os preceitos deste Capítulo, ressalvado o disposto no ato constitutivo ou no instrumento da dissolução.

Parágrafo único. O liquidante, que não seja administrador da sociedade, investir-se-á nas funções, averbada a sua nomeação no registro próprio.

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

- I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;
- II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;
- III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;

Repisando o que já alegamos até o momento, a partir do momento no qual a sociedade empresarial adquire sua personalidade jurídica, a responsabilidade dos

IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;

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

VI - convocar assembléia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;

VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;

VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;

IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.

Parágrafo único. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.

Art. 1.104. As obrigações e a responsabilidade do liquidante regem-se pelos preceitos peculiares às dos administradores da sociedade liquidanda.

Art. 1.105. Compete ao liquidante representar a sociedade e praticar todos os atos necessários à sua liquidação, inclusive alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação.

Parágrafo único. Sem estar expressamente autorizado pelo contrato social, ou pelo voto da maioria dos sócios, não pode o liquidante gravar de ônus reais os móveis e imóveis, contrair empréstimos, salvo quando indispensáveis ao pagamento de obrigações inadiáveis, nem prosseguir, embora para facilitar a liquidação, na atividade social.

Art. 1.106. Respeitados os direitos dos credores preferenciais, pagará o liquidante as dívidas sociais proporcionalmente, sem distinção entre vencidas e vincendas, mas, em relação a estas, com desconto.

Parágrafo único. Se o ativo for superior ao passivo, pode o liquidante, sob sua responsabilidade pessoal, pagar integralmente as dívidas vencidas.

Art. 1.107. Os sócios podem resolver, por maioria de votos, antes de ultimada a liquidação, mas depois de pagos os credores, que o liquidante faça rateios por antecipação da partilha, à medida em que se apurem os haveres sociais.

Art. 1.108. Pago o passivo e partilhado o remanescente, convocará o liquidante assembléia dos sócios para a prestação final de contas.

Art. 1.109. Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembléia.

Parágrafo único. O dissidente tem o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, devidamente averbada, para promover a ação que couber.

Art. 1.110. Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito a exigir dos sócios, individualmente, o pagamento do seu crédito, até o limite da soma por eles recebida em partilha, e a propor contra o liquidante ação de perdas e danos.

Art. 1.111. No caso de liquidação judicial, será observado o disposto na lei processual.

Art. 1.112. No curso de liquidação judicial, o juiz convocará, se necessário, reunião ou assembléia para deliberar sobre os interesses da liquidação, e as presidirá, resolvendo sumariamente as questões suscitadas.

Parágrafo único. As atas das assembléias serão, em cópia autêntica, apensadas ao processo judicial.

sócios também se transforma e passa a ser medida em conformidade com o tipo social constituído, ou seja, ela será limitada se a sociedade for do tipo sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

Ou seja, a dissolução dessa sociedade personificada deve observar, além dos motivos gerais expostos no artigo 1.033 (existem outros, específicos para tipo de sociedade, mas que seguem essa regra), os limites da responsabilidade que varia para cada tipo societário.

Assim como a norma determina a forma de surgimento da sociedade empresarial destaca como deve se dar sua dissolução, que devem passar por um processo de liquidação, o qual envolve, resumidamente, a apuração do ativo, a apuração do passivo, o pagamento dos credores, fornecedores, empregados e Fisco, para, somente após, se apurar o saldo devedor dos sócios, que pode ser positivo ou não.

Pois bem. Ocorre que muitas vezes a dissolução da sociedade não se dá na forma da lei, mas simplesmente ocorre o encerramento de suas atividades. Ora, nesses casos, entendemos que a questão acerca do adimplemento dos passivos sociais segue dois caminhos distintos.

O primeiro deles refere-se aos passivos havidos contra fornecedores, instituições financeiras, trabalhistas, entre outros, que não envolvam o pagamento de tributos. Para esses casos, é claro o cabimento da desconsideração da personalidade jurídica, a fim de que seja possível atingir os bens dos sócios, que devem ser responsabilizados pelo desvio de finalidade ou em face da confusão de seus patrimônios com o da sociedade, no mais das vezes alcançado por meio de descumprimento reiterado das obrigações sociais. Aplica-se, portanto, a regra disposta no artigo 50, do Código Civil⁷⁴.

Importante destacar que a *disregard doctrine* deve ser sempre aplicada em consideração a, pelo menos, um dos dois elementos dispostos no próprio artigo 50 do Código Civil acima verificado, quais sejam: desvio da finalidade de sua constituição (quando usada, por exemplo, para cometer fraudes a credores, ocultar patrimônio etc.) ou pela confusão patrimonial (entre o patrimônio social e o

⁷⁴ “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.”

patrimônio de seus sócios, sendo impossível cindir claramente onde começa um e termina outro). Ou seja, o mero inadimplemento de uma obrigação assumida pela sociedade não basta para que seja aplicada a desconsideração da personalidade jurídica.

A segunda hipótese de responsabilidade dos sócios (administradores, diretores, gerentes etc.) se refere ao cumprimento das obrigações de ordem tributária, principais, em casos de solidariedade, subsidiariedade e de responsabilidade por infrações, que alcançam tributos de forma ampla, ou seja, inclusive os previdenciários, bem como o cumprimento de obrigações acessórias.

Para concluir sobre a responsabilidade tributária, analisamos a definição de contribuinte e de responsável, sujeitos passivos do crédito tributário, tal como disposto no artigo 121 do CTN⁷⁵, os quais somente podem ser instituídos por meio de lei, assim como a própria hipótese de responsabilidade, o que afasta, nesse momento, a responsabilidade relativa à prática de ilícito.

Verificamos também que não existe na Constituição Federal a definição própria de sujeito passivo, mas que a Lei Maior, ao estipular os limites de tributação dos entes da Federação, determina quem potencialmente deve ocupar o polo passivo da relação tributária, ponto esse que não poderá ser ultrapassado em hipótese alguma pela lei infraconstitucional, a quem caberá o papel de definir o sujeito passivo que se dobrará àquela hipótese de incidência, sempre que ocorrer a chamada subsunção.

Adiante, ingressamos efetivamente na responsabilidade de terceiros, disposta pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional⁷⁶. Esse artigo inaugura, na codificação tributária, a possibilidade da nomeação de terceiros que somente se vinculam ao fato gerador da obrigação tributária em oportunidade secundária; em outras palavras, sua relação com a obrigação tributária não é originária, ou seja, não nasce quando

⁷⁵ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

⁷⁶ 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.

do surgimento daquela obrigação, mas em decorrência do seu descumprimento pelo sujeito passivo, normalmente contribuinte original.

O Capítulo V do CTN trata das formas de responsabilidade de terceiros, o que faz entre os artigos 129 a 138, versando basicamente sobre sucessão; responsabilidade de terceiros propriamente dita, a qual é de suma importância para a conclusão do presente trabalho; e, por fim, a responsabilidade por infrações.

A responsabilidade por sucessão, disposta nos artigos 129 a 133 do CTN⁷⁷, compete destacar toda a celeuma existente sobre a sua extensão, se se limita aos tributos ou à totalidade do crédito tributário, nos casos em que especifica.

⁷⁷ Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

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.

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

Após a verificação de balizada doutrina sobre o assunto, entendemos que, para se definir o alcance da responsabilidade nos casos de sucessão, se sobre o tributo ou sobre a totalidade do crédito, é importante descobrir e comprovar se o sucessor detinha conhecimento sobre a produção de atos jurídicos voltados para o recolhimento a menor da exação devida, ainda que se afaste a existência de dolo. Na hipótese dessa afirmação se confirmar, deve o sucessor responder pela totalidade do crédito tributário, pois ocorreu, na hipótese, ao menos, a falta da diligência necessária. Caso contrário, deve ser observada a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, quando determina que a responsabilidade do sucessor atinge, somente, os tributos devidos.

No tocante a responsabilidade por infrações, o Código Tributário Nacional não oferece grandes desafios, pois trata explicitamente de situações praticadas com claro conhecimento da ilicitude dos atos⁷⁸. Tanto é verdade essa afirmação que o próprio inciso I, do artigo 137, do CTN, exclui a conduta típica quando se comprova que o agente não conhecia a prática ilícita ou ainda a cometeu por ordem de terceiro.

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo de 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.

⁷⁸ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

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

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

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

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Por fim, os demais incisos do artigo 137 do CTN destacam a responsabilidade com “conhecimento de causa”, ou seja, o agente pretendia, com o ato ilícito, obter a vantagem indevida. É por esse motivo que trata do dolo específico.

O artigo 138, por sua vez, fala da exclusão da responsabilidade quando for possível realizar a chamada denúncia espontânea. A grande questão no tópico se focaliza na hipótese de o citado artigo se referir à responsabilidade de terceiros por infrações ou também se estenderia às demais hipóteses de falta de cumprimento, tempestivamente, de obrigações tributárias, ou seja, antes do próprio surgimento do crédito tributário.

Nesse ponto, concluímos que a regra da denúncia espontânea sempre se vinculará a exclusão da responsabilidade decorrente da infração da norma, pois a própria falta de pagamento, ainda que se aceita ausente de dolo específico, em um sentido mais amplo, sempre irá configurar uma infração à legislação tributária, pois esta sempre irá determinar uma obrigação de dar (pagar tributo) ou de fazer (cumprir com obrigações acessórias). Em outra forma: deixar de observar a norma será sempre uma infração, restando somente averiguar qual o conhecimento que o agente possuía acerca do cometimento dessa infração, para caracterizá-la como dolosa ou não.

Discorreremos também, ainda que brevemente, sobre o artigo 134, do CTN⁷⁹. Sobre essa norma, definimos que não se trata de responsabilidade solidária, como expressamente destaca em seu texto, mas sim de responsabilidade subsidiária, pois o sujeito passivo (contribuinte original) é completamente substituído pelo terceiro lá mencionado.

Chegamos a essa conclusão após estudarmos os conceitos de solidariedade e subsidiariedade dispostas na lei civil, e com isso verificamos que no caso da

⁷⁹ 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.

solidariedade o credor pode exigir o cumprimento da obrigação assumida contra um ou outro devedor; ao contrário, quando há subsidiariedade, substitui-se completamente a figura de um devedor ou outro, que é exatamente o que ocorre no artigo 134 da norma tributária, então debatido.

Invertemos propositalmente a ordem na qual desenvolvemos o presente trabalho, quando tratamos da responsabilidade de terceiros, para que possamos dedicar maior espaço à responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes legais pelos créditos tributários decorrentes dos atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatutos.

Vimos acima a responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica no Código Civil, bem como a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Observamos também as disposições contidas no Decreto nº 3.708/19 que regula a formação da Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada e na Lei nº 6.404/76 que normatiza a Sociedade Anônima, sendo que em ambos os casos estão previstas a responsabilidade dos administradores e gerentes, sendo esses sócios ou acionistas ou ainda terceiros que não compõe o quadro patrimonial da pessoa jurídica.

Por sua vez, o artigo 135 do CTN⁸⁰ dispõe sobre a responsabilidade pessoal pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias surgidas de atos praticados com excesso de poderes ou contrariamente à lei, contrato social ou estatuto, pelos: (i) pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, pelo síndico e pelo comissário e pelos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos sócios quando se dá a liquidação de sociedade de pessoas; (ii) pelos mandatários, prepostos e empregados; e por fim, (iii) pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

As duas primeiras hipóteses listadas não apresentam grande desafio e tampouco se vinculam intimamente ao escopo do presente trabalho. Já no caso da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, elucidamos os seguintes pontos.

⁸⁰ 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.

Em primeiro lugar, a norma tributária disposta no inciso III do artigo 135 do CNT não fala de sócio, mas sim de qualquer pessoa que ocupe cargo de direção, gerência ou seja procurador da empresa, e que nessa qualidade pratique atos que façam surgir obrigações tributárias que devam ser adimplidas pela pessoa jurídica.

Mas não é qualquer ato; a norma destaca que essas pessoas ali elencadas devem agir com infração à lei, ao estatuto ou contrata social, ou ainda com excesso de poderes para que sejam responsabilizadas pessoalmente pelo crédito tributário.

Nesse ponto a norma em estudo se aproxima muito mais do disposto no Decreto nº 3.708/19 e na Lei das Sociedades Anônimas do que da responsabilidade disposta no Código Civil, pois concluímos que o sócio pode ser, ou não, diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado.

É inegável a confusão entre as figuras dos sócios e dos diretores, gerentes ou representantes das sociedades empresariais. Todavia, há casos em que essas empresas são geridas por pessoas que não compõem seu quadro social, como administradores, contadores, advogados com procuração e poderes para tanto. Assim, o Código Tributário Nacional, ao dispor de forma mais abrangente sobre a responsabilidade de terceiros em testilha, albergou maior número de pessoas que podem ser elencadas como devedoras do crédito formalizado.

Por outro lado, o legislador tributário beneficiou diretamente aquele sócio que não atuou como diretor, gerente ou representante da empresa, conferindo a ele a segurança de que não responda pessoalmente pelos atos realizados por outros que tenham dado surgimento a obrigações e créditos tributários na forma estipulada no inciso III do artigo 135 em estudo.

Tal regra permitiu, como visto, que a doutrina e a jurisprudência cindissem o alcance da responsabilidade pessoal pelos créditos tributários decorrentes de atos realizados com excesso de poderes, infração à lei, estatuto ou contrato social. Isso beneficiou aqueles sócios que não tinham conhecimento desses atos praticados, o que é muito comum, por exemplo, quando essa pessoa integra a sociedade fora do círculo administrativo, colaborando com sua mão-de-obra ou conhecimentos técnicos para a produção de algo.

Para coroar nossa conclusão, destacamos ainda que o artigo 135, do CTN, norma recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, é hierarquicamente superior ao artigo 50, do Código Civil, norma de natureza

ordinária, o que já garantiria a supremacia daquela sobre esta. Não desconhecemos que, nos termos dos artigos 109⁸¹ e 110, do CTN⁸², prevê a possibilidade de serem acolhidos institutos e preceitos determinados na legislação privada, caso esses sejam compatíveis com as disposições contidas na norma tributária.

Porém, como bem expressado por Maria Rita Ferragut⁸³ em sua obra, cujo trecho segue abaixo transcrito, só haverá possibilidade de complementação se a norma civil agregar elementos e significados ao disposto no Código Tributário, o que, com a ressalva dos termos e definições em comum, entendemos que não se aplica:

(...) as normas veiculadas no CTN prevalecem sobre as constantes do Código Civil, quando incompatíveis entre si e quando o objeto de regulamentação for de competência do direito tributário. Justifiquemos:

- 1) O CTN foi recepcionado pela ordem constitucional de 1988 como lei complementar; em face do disposto no artigo 146 da Constituição Federal. Portanto, suas normas são hierarquicamente superiores ao Código Civil (hierarquia ontológico-formal), introduzido por meio de lei ordinária, sempre que dispuserem sobre as matérias mencionadas no referido artigo 146, dentre elas as que tratam de contribuintes, obrigação e crédito tributário;
- 2) O Código Civil não revogou expressamente qualquer disposição do CTN e, se o tivesse feito, seria ilegal em função da hierarquia acima exposta;
- 3) O CTN veicula normas específicas sobre responsabilidade tributária, de forma que, pelo critério da especificidade previsto no artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, o primeiro prevalece sobre esse último, independente desse ser cronologicamente posterior àquele; e
- 4) O parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal outorga à lei complementar competência para dispor sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Com fundamento nesse dispositivo, publicou-se a Lei Complementar nº 95/98, parcialmente alterada pela Lei Complementar nº 107/01. Assim, considerando o disposto no artigo 9º da Lei Complementar nº 95/98, é insustentável qualquer discussão sobre

⁸¹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

⁸² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁸³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. Coordenadores FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. Ed. Dialética, São Paulo – 2007, p. 219/220.

ausência de vigência do CTN, pois suas normas não foram expressamente revogadas (e, se tivessem sido, seriam ilegais, em face do disposto na conclusão '2' supra).

Portanto, as disposições do Código Civil que tratam da responsabilidade dos sócios e administradores aplicam-se às relações tributárias no que forem pertinentes, mas não quando, para as mesmas situações, existirem normas específicas no CTN, próprias de lei complementar. Para as matérias mencionadas nos artigos 109 e 110 do CTN (definições semânticas de fatos passíveis de tributação), o próprio Código determina a supremacia do direito privado.

Portanto, apontamos conclusivamente que, nos termos do Código Civil, a responsabilidade decorrente da dissolução da pessoa jurídica, seja regular ou irregularmente realizada, inclusive no caso de desconsideração da personalidade jurídica, somente recai sobre os sócios ou acionistas; contudo, a esses é garantido o direito de regresso, caso o ato que gerou a responsabilidade que lhe foi imposta tenha sido provocada por terceiro.

Já para o Código Civil, não importa se o ato que provocou a incidência da regra disposta no artigo 135 foi cometida por sócio ou acionista, ou por outra pessoa que se elenque na qualidade de diretor, gerente ou representante legal da pessoa; basta que o ato configure excesso de poder ou a infração à lei, estatuto ou contrato social, bem como que desse ato surja uma obrigação tributária não adimplida pela pessoa jurídica.

Desta forma, não há que se cogitar na aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para os casos de responsabilidade tributária dos diretores, gerentes e representantes legais, pois são situações legalmente distintas;

A dissolução irregular de sociedade empresarial, com base em tudo quanto foi discorrido sobre o artigo 135, em especial no seu inciso III, é causa suficiente para que haja o direcionamento da responsabilidade tributária para os diretores, gerentes e representantes legais, sejam eles sócios ou não da pessoa jurídica, pois se configura em claro descumprimento à lei, uma vez que a liquidação da empresa deve seguir alguns parâmetros, os quais se encontram dispostos no art. 1.033 e demais, do Código Civil.

Por outro lado, a dissolução irregular da pessoa jurídica não permite que o Fisco aja de forma indistinta, e devem ser garantidos os princípios constitucionais da

ampla defesa e do contraditório, bem como o da presunção de inocência, fato esse que é reconhecido até mesmo pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, na Portaria nº 180, acima estudada.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª edição revisada. São Paulo: Saraiva – 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética – 2003.

BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência: Lei n. 10.406, de 10.01.2002: contém o Código Civil de 1926**. Coordenador: PELUSO, César. 3ª edição revista e atualizada. Barueri, SP: Manole – 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Ed. Dialética, São Paulo – 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª edição revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores – 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª edição revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva – 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 14ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva – 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva – 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Editora NOESES – 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. Coordenadores FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. Ed. Dialética, São Paulo – 2007.

KOPERMAN, Ricardo. **A Sociedade em Conta de Participação**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores – 2008.

LINS E SILVA, Joana. **Fundamentos da Norma Tributária**. São Paulo: Editora Max Limonad – 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional (arts. 96 a 218)**. Coordenador Martins, Ives Gandra da Silva, 3ª edição. São Paulo: Saraiva – 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição. São Paulo: Dialética – 2008.

NEGRÃO, Ricardo. **Curso de Direito Comercial**. 1º vol., 10ª ed. São Paulo: Saraiva – 1980.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código à Luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora ESMAFE – 2009.

REQUIÃO, Rubens. **Aspectos Modernos de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva – 1977.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 6ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar – 1990.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário (Coleção elementos do direito)**. 9ª edição. São Paulo: Premier Máxima – 2008.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Quarta Edição. Atualizada de Acordo com o Código Civil de 2002. Estudo Comparado com o Código Civil de 1916**. São Paulo: Editora Atlas S.A. – 2004.