



UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO



SARAH VILAS BOAS LADEIRA

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES
DAS SOCIEDADES LIMITADAS**

São Paulo

2020

SARAH VILAS BOAS LADEIRA

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES
DAS SOCIEDADES LIMITADAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie como requisito à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ms. Edmundo Emerson Medeiros

São Paulo

2020

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: __/__/____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Ms. Edmundo Emerson Medeiros
Universidade Presbiteriana Mackenzie
Orientador

Prof. Ms. Rangel Perrucci Fiorin
Universidade Presbiteriana Mackenzie
Examinador

Profa. Ms. Caroline Yuka Goto
Universidade Presbiteriana Mackenzie
Examinadora

Vilas Boas Ladeira, Sarah.

A responsabilidade tributária dos sócios e administradores das sociedades limitadas/ Sarah Vilas Boas Ladeira – São Paulo: Mackenzie, 2020.

Orientador: Professor Dr. Edmundo E. Medeiros

Tópicos do trabalho:

INTRODUÇÃO

1. CRÉDITO TRIBUTÁRIO
2. SOCIEDADES LIMITADAS
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS
5. ASPECTOS PROCESSUAIS DA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, que por sua infinita bondade e misericórdia me sustentou até aqui, sempre me guiando e me iluminando nos momentos de angústia e adversidade.

À minha mãe, Shirley Vilas Boas Fabro, e ao meu pai de coração, Godofredo Fabro, que mesmo distantes, se fizeram presentes, me incentivando e me dando o suporte necessário para seguir em frente. Tudo que eu sou, devo a vocês.

Aos meus tios, Cilene Vilas Boas e André Figueira, e à minha prima, Ana Vilas Boas, por terem me acolhido e me auxiliado nesses anos de graduação. Vocês foram essenciais nessa jornada.

À Adriana Juvina dos Santos, que se tornou minha companheira inseparável durante o curso. Obrigada pelos cinco anos de apoio, aprendizado, parceria e paciência nos estudos e trabalhos acadêmicos.

Às demais amigas que o Mackenzie me deu, por todos os momentos de alegrias e tristezas que compartilhamos. Sem dúvidas, vocês tornaram essa caminhada menos árdua.

À minha *roommate*, Mariane Ferian Prodócimo, que acompanhou de perto a minha evolução diária. Juntas, construímos laços de afeto, companheirismo e respeito que jamais serão esquecidos.

Aos advogados do escritório Brant, Franco & Ambrizzi, por toda a paciência, ensinamentos e experiências compartilhadas.

Ao meu orientador, Edmundo Emerson Medeiros, pelo auxílio durante o desenvolvimento deste trabalho.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram, direta ou indiretamente, para o meu crescimento pessoal e profissional.

RESUMO

Apesar de não ser um assunto novo, o tema da responsabilidade tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas ainda é objeto de inúmeros debates, pois, em que pese se tratar de uma hipótese de exceção à regra da autonomia patrimonial, na prática, é possível observar a adoção deste instituto como regra geral para a cobrança de tributos. Esse comportamento decorre, principalmente, das confusões conceituais na interpretação das normas de responsabilidade tributária, especialmente em relação aos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, os terceiros indevidamente responsabilizados acabam assumindo o ônus de dispor de patrimônio próprio para garantir o juízo executivo e possibilitar a discussão da matéria em sede de embargos à execução fiscal. Isso sem falar nas demais despesas oriundas do litígio judicial, que acaba se arrastando por anos, justamente em virtude da ausência de um entendimento pacificado sobre os mais diversos aspectos da matéria. Diante deste cenário de insegurança jurídica, o presente trabalho tem por objetivo a análise da responsabilidade tributária dos sócios e administradores das sociedades limitadas, modelo societário mais comum no Brasil, à luz da legislação, doutrina e jurisprudência pátria, especialmente do Superior Tribunal de Justiça. Abordaremos, ainda, os principais aspectos processuais da responsabilização no âmbito tributário.

PALAVRAS-CHAVES: Tributário; Responsabilidade; Sócio; Administrador; Sociedade Limitada.

ABSTRACT

Despite not being new, the issue of tax liability for lawyers and legal matters is still the subject of numbers of debates, because, although they must deal with an exception to the equity performance rule, in practice, it is possible observe the adoption of this category as a general rule for the collection of taxes. This behavior results mainly from conceptual confusions in the interpretation of the rules of tax liability, especially in relation to articles 134 and 135 of the National Tax Code. On the other hand, third parties who are unduly held responsible end up assuming the burden of disposing of their own assets to guarantee the executive judge and enable the discussion of the matter in the context of embargoes on tax enforcement. Not to mention the extra expenses arising from the legal dispute, which ends up dragging on for years, just due to the absence of a clear understanding on various aspects of the matter. In view of this scenario of legal uncertainty, the present work aims to analyze the tax liability of the partners and administrators of limited liability companies, the most common social model in Brazil, in light of legislation, doctrine and public jurisprudence, especially from the Superior Court of Justice. We will also address the main procedural aspects of liability in the tax sphere.

KEYWORDS: Tax; Responsibility; Partner; Administrator; Limited society.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF: Constituição Federal

CC: Código Civil

CTN: Código Tributário Nacional

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TRF: Tribunal Regional Federal

TJ: Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CRÉDITO TRIBUTÁRIO	12
1.1. Obrigação tributária e fato gerador.....	12
1.2. Sujeição passiva.....	14
1.3. Lançamento tributário	16
2. SOCIEDADES LIMITADAS	19
2.1. Natureza jurídica da sociedade limitada e legislação aplicável.....	19
2.2. Constituição da Sociedade Limitada.....	20
2.3. Capital Social.....	21
2.3.1. Sócio remisso	22
2.4. Administração da sociedade	23
2.5. Deveres e responsabilidades dos sócios e administradores	24
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	26
3.1. Noções gerais	26
3.2. Sujeição passiva: contribuinte e responsável tributário	27
3.3. Modalidades de responsabilidade tributária.....	29
3.3.1. Responsabilidade por substituição.....	29
3.3.2. Responsabilidade por transferência	30
3.3.2.1. Art. 135 do CTN e a responsabilidade resultante de atos dolosos.....	31
3.4. Responsabilidade dos sucessores	32
4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS	36
4.1. Art. 134 do CTN: a responsabilidade solidária decorrente de atos culposos.....	36
4.2. Art. 135 do CTN: a responsabilidade pessoal decorrente de atos dolosos.....	39
4.2.1. Análise da responsabilidade tributária à luz do Código Civil.....	41
4.2.2. O mero inadimplemento da obrigação tributária	42
4.3. Responsabilidade tributária na dissolução irregular da sociedade.....	43
4.3.1. Índícios de dissolução irregular e a Súmula nº 435 do STJ.....	45
4.3.2. Responsabilidade nas microempresas e empresas de pequeno porte	47
5. ASPECTOS PROCESSUAIS DA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	52

5.1. Execução Fiscal e a imputação da responsabilidade ao terceiro	52
5.2. Redirecionamento da Execução Fiscal.....	53
5.3. A teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário	55
5.4. Meios de defesa do responsável tributário	60
5.4.1. Exceção de pré-executividade.....	60
5.4.2. Embargos à Execução Fiscal	62
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

INTRODUÇÃO

Para promover o desenvolvimento econômico e o bem estar social, o Estado contemporâneo vale-se do sistema de tributação, modelo que impõe a todos os membros da sociedade o dever de custear as despesas públicas, na medida de sua capacidade contributiva.

Sabe-se que a carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo e, ao longo dos últimos anos, tem apresentado significativo crescimento. Tal fato implica diretamente no índice de inadimplência tributária por parte das empresas aqui constituídas, tanto pela ausência de rendimentos para adimplir as obrigações, quanto pela sonegação de tributos.

Nesse cenário, a responsabilização tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas é visto, muitas das vezes, como última chance para satisfação do crédito tributário. Por essa razão, a temática ganha posição de destaque no cenário jurídico, sendo objeto de inúmeros debates diante das divergentes posições adotadas pela doutrina e pela jurisprudência.

Atualmente, o Superior Tribunal de Justiça entende que o mero inadimplemento tributário por parte da pessoa jurídica não configura hipótese de responsabilização dos sócios ou administradores. Assim, justifica-se a necessidade de um estudo aprofundado sobre o tema, a fim de responder os questionamentos atinentes aos limites da responsabilização tributária e os pressupostos para sua incidência.

O presente estudo abordará, especificamente, a responsabilidade tributária sob a ótica das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, modelo societário mais utilizado no Brasil.

Delimitado o objeto do estudo, em caráter introdutório, propõe-se nos capítulos um e dois, o estudo das regras gerais de incidência tributária e o exame dos aspectos formais da sociedade limitada, especialmente no tocante à sua constituição, deveres e responsabilidades de seus integrantes.

A partir desses referenciais, o terceiro capítulo será dedicado à análise das regras gerais de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional.

No capítulo quatro, abordaremos, especificamente, a responsabilidade tributária de terceiros, prevista pelos artigos 134, VIII e 135, III, do Código Tributário Nacional. A partir dos pressupostos de incidência da responsabilização, analisaremos os principais temas controvertidos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, no capítulo sexto serão explorados os principais aspectos processuais relativos à imputação da responsabilidade e os meios de defesa existentes em nosso ordenamento jurídico.

1. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Este capítulo será dedicado ao estudo das regras gerais de incidência tributária, permitindo a compreensão dos direitos e deveres que instituem a relação jurídica existente entre o Fisco e os contribuintes.

1.1. Obrigação tributária e fato gerador

No âmbito do Direito Civil, o termo obrigação exprime o vínculo jurídico existente entre dois ou mais sujeitos que tem por objeto determinada prestação positiva ou negativa. Nas lições de Carlos Roberto Gonçalves,¹ o direito das obrigações é definido nos seguintes termos:

Pode-se dizer que o direito das obrigações consiste num complexo de normas que regem as relações jurídicas de ordem patrimonial, que têm por objeto prestações de um sujeito em proveito de outro. Disciplina as relações jurídicas de natureza pessoal, visto que seu conteúdo é a prestação patrimonial, ou seja, a ação ou omissão do devedor tendo em vista o interesse do credor que, por sua vez, tem o direito de exigir o seu cumprimento, podendo, para tanto, movimentar a máquina judiciária, se necessário.

Para o autor, as obrigações sempre expressarão um valor pecuniário, pois assim o patrimônio do devedor poderá ser utilizado como garantia do adimplemento do negócio jurídico. Nesse mesmo sentido, é o entendimento da doutrina de Silvio Salvo Venosa, segundo a qual “a obrigação deve conter uma prestação de conteúdo direta ou indiretamente patrimonial”.²

Tal entendimento, contudo, é contrário aos critérios adotados pela atual legislação civil, que estabelece a divisão das obrigações em três modalidades: de dar, fazer ou não fazer. Dessa forma, entende-se que o objeto da obrigação não precisa necessariamente exprimir uma prestação pecuniária. Nesse sentido, leciona Luciano Amaro:³

No direito das obrigações, costuma-se empregar o vocábulo para designar, numa relação jurídica, o atributo de um dos polos dessa relação, qual seja, o dever (do devedor), que se contrapõe ao direito (do credor); nesse sentido, o bocado *jus et obligatio sunt correlata*. Diz-se que o devedor tem a obrigação (dever) a cumprir perante o credor, enquanto o credor possui direito exercitável perante o devedor. A

¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações*. 16ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 18. *E-book*.

² VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 2, p. 26.

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 275.

obrigação, nessa ótica, corresponde a um comportamento (ação ou omissão) que o credor pode exigir do devedor, e que é traduzível em prestação de dar, fazer ou não fazer.

Na esfera tributária, a concepção de obrigação exprime a relação jurídica existente entre o Fisco e os contribuintes, cujo objeto é o tributo. Nessa esteira, além da obrigação de caráter pecuniário, denominada “obrigação principal”, existem as chamadas “obrigações acessórias”, compreendidas em prestações positivas ou negativas.

De acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional, o objeto da prestação principal é o “pagamento de tributo e penalidade pecuniária”. A obrigação acessória, por sua vez, compreende o dever de fazer ou deixar de fazer, ou seja, é um instrumento para viabilizar a obrigação principal, uma vez que impõe ao contribuinte a adoção de certas medidas que possibilitem a investigação do recolhimento da prestação pecuniária através da fiscalização tributária.⁴

A respeito das obrigações de fazer ou deixar de fazer no âmbito tributário, importante destacar o posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho, que as define como “deveres instrumentais”, por entender que não possuem caráter obrigacional em razão da ausência de valor econômico e por serem, muitas das vezes, independentes da obrigação principal.⁵

Outro importante aspecto da obrigação tributária é o seu caráter *ex lege*, que diferentemente das obrigações civis, independe da vontade do indivíduo para se concretizar. Dessa forma, havendo o fato jurídico tributário descrito na norma abstrata, nasce a obrigação respectiva, sendo desnecessária a manifestação de qualquer uma das partes.

A existência da obrigação tributária pressupõe a ocorrência de todos os elementos da situação abstrata definida em lei, definida pelo CTN como “fato gerador”, expressão utilizada pela legislação para se referir tanto à previsão normativa abstrata, quanto à situação concreta. Essa dupla acepção do termo é objeto de debate por diversos autores, que optam por propor nomenclaturas diferentes para designar as duas realidades distintas.

4 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 281.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 312/313.

Assim, os artigos 114 e 115 do CTN⁶ definem as hipóteses tributárias das obrigações principais e acessórias nos seguintes termos:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Dessa forma, diante da existência concreta dos requisitos previstos na hipótese tributária, nasce a obrigação tributária, que após devidamente constituída, será extinta por uma das modalidades previstas no art. 156 do CTN.

Neste cenário, o CTN, em seu art. 116, prevê o momento de ocorrência do fato gerador tributário, distinguindo as situações de fato das situações jurídicas, assim lecionadas por Luciano Amaro:⁷

Tratando-se de situação de fato, diz o Código Tributário Nacional, tem-se por ocorrido o fato gerador “desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios” (art. 116, I). Com essa perífrase, procura talvez o Código definir o óbvio, ou seja, afirma-se que uma situação material existe desde que ela esteja apta a produzir seus efeitos.

[...]

Já o fato gerador que corresponda a uma situação *jurídica* considera-se realizado quando a referida situação esteja juridicamente aperfeiçoada (art. 116, II), vale dizer, quando os requisitos legais necessários à existência daquela específica situação jurídica estiverem todos presentes, na conformidade do arranjo instrumental exigido ou facultado pela lei. Se se trata de tributo que onere a instrumentação de um negócio jurídico, o fato gerador ocorrerá assim que o negócio jurídico estiver formalizado.

Portanto, a obrigação tributária nasce a partir da prática concreta de determinado fato jurídico abstrato previsto em lei.

1.2. Sujeição passiva

Sujeito passivo é o indivíduo que tem o dever de adimplir a obrigação tributária devidamente constituída. Ao tratar da sujeição passiva, o CTN definiu em seu artigo 121 o

⁶ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 302.

sujeito responsável pelo cumprimento da obrigação principal como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária”. O artigo 122, por sua vez, define o responsável pelo cumprimento da obrigação acessória como sendo “a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto”.

Maria Rita Ferragut,⁸ a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho, define o sujeito passivo como:

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

Os incisos I e II do parágrafo único do art. 121 CTN⁹ definem duas espécies de sujeitos passivos com base no tipo de relação que possuem com o fato jurídico tributário. Assim, se o sujeito tiver relação direta com o fato jurídico, será contribuinte, se tiver relação indireta, responsável.

O contribuinte é aquele que efetivamente praticou o fato jurídico tributário, conforme as lições de Luciano Amaro:¹⁰

É por isso que a figura do contribuinte (como devedor de tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim, “auferir renda” conduz à pessoa que auferir renda; “prestar serviços” leva ao prestador de serviços; “importar” bens evidencia a figura do importador etc. Dado o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha “realizado” ou “praticado”. Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte.

Portanto, a principal diferença entre o contribuinte e o responsável é a participação no fato jurídico tributário. Nesse mesmo sentido é a doutrina de Maria Rita Ferragut:¹¹

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte.

⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 29.

⁹ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 329.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. Op cit. p. 29-30.

Com relação à figura do responsável, dedicaremos um estudo mais aprofundado em capítulo específico. Neste momento, nos limitaremos apenas a defini-lo como sendo o sujeito que se torna o responsável pelo adimplemento da obrigação tributária, solidária ou subsidiariamente, por expressa determinação legal.

1.3. Lançamento tributário

O Lançamento Tributário é o ato formal que legitima a prática dos atos inerentes à cobrança do tributo. A partir do lançamento, o sujeito passivo é notificado e deve promover o adimplemento do tributo dentro do prazo legal e, nos casos de inadimplemento, o sujeito ativo estará legitimado a promover os atos executórios necessários para a satisfação da obrigação.

Existem, ainda, algumas hipóteses legais que obrigam o sujeito passivo a promover o pagamento do tributo independentemente do prévio lançamento pela autoridade Fiscal, de modo que o ato homologatório, posterior ao adimplemento do tributo, terá força de lançamento. Essa é a disposição constante no art. 150 do CTN,¹² *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

A despeito do lançamento homologatório, leciona Luciano Amaro:¹³

O exame da dinâmica procedimental no caso de tributos cujo pagamento seja exigido pela lei, independentemente de qualquer providência do sujeito ativo, evidencia que, nessa situação, o lançamento só se mostra necessário quando haja *omissão* do sujeito passivo (que deixe de recolher o tributo devido ou que recolha com insuficiência). Entretanto, o Código Tributário Nacional assumiu a premissa de que o lançamento é sempre *necessário*. Por isso, mesmo nos casos em que o sujeito passivo, atento ao seu dever legal, efetue corretamente o pagamento antes de qualquer providência do sujeito ativo, o Código exige a prática do lançamento *a posteriori*, mediante “homologação” expressa, por parte do sujeito ativo, traduzindo-se o lançamento nesse ato “homologatório”.

Nesse sentido, importante destacar que, apesar de conferir o ato de lançamento exclusivamente à autoridade Fiscal, o CTN adotou três modalidades de lançamento: por

¹² BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 373.

declaração, de ofício e por homologação, disciplinados pelos artigos 147, 148, 149 e 150, *in verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

No lançamento por declaração, o crédito tributário é constituído mediante informações prestadas pelo contribuinte ao Fisco. Neste caso, havendo omissões ou, ainda, má-fé por parte do sujeito passivo, o Fisco o estará autorizado a proceder com o arbitramento do montante devido. Já na modalidade de ofício, a autoridade fiscal detém todas as informações necessárias ao lançamento e, por essa razão, realiza o ato sem a participação do sujeito passivo. Por fim, no lançamento por homologação, o contribuinte apura e antecipa o pagamento do

crédito tributário sem qualquer intervenção da autoridade fiscal que, na maioria das vezes, homologa o ato de forma tácita, com o decurso do prazo de cinco anos para revisão.¹⁴

Uma vez realizado o lançamento, este só poderá ser alterado diante das circunstâncias expressamente previstas na lei, conforme preceitua o art. 145 do CTN: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149”.¹⁵

Essa restrição nas hipóteses de alteração do lançamento decorre de sua eficácia constitutiva. Isto é, a partir do lançamento, o crédito se torna exigível e eficaz perante o sujeito passivo devidamente notificado.¹⁶

Portanto, em linhas gerais, a obrigação tributária decorre da existência concreta de um ato previsto na norma abstrata. Uma vez materializada a obrigação tributária e devidamente constituída pelo lançamento, nasce o dever de adimplemento do débito pelo sujeito que possui relação direta com o fato gerador, denominado contribuinte, ou por um terceiro expressamente designado por lei, na condição de responsável tributário.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019, p. 257-263.

¹⁵ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. Op cit. p 235.

2. SOCIEDADES LIMITADAS

Esse capítulo será dedicado ao estudo da figura da sociedade por quotas de responsabilidade limitada e suas características, permitindo, assim, a compreensão das principais obrigações dos administradores no plano do direito tributário.

2.1. Natureza jurídica da sociedade limitada e legislação aplicável

A figura da sociedade limitada foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 3.708/1919,¹⁷ posteriormente revogado pelo Código Civil de 2002,¹⁸ que introduziu uma regulamentação mais específica sobre o tema. A sociedade limitada é um dos modelos societários mais utilizados no Brasil em razão da proteção conferida ao risco da atividade empresarial.

Tal proteção decorre da limitação da responsabilidade dos sócios até o valor da integralização das quotas sociais. Originalmente, a sociedade limitada só podia ser formada por duas ou mais pessoas, todavia, tal regra foi superada com o advento da Lei da Liberdade Econômica (lei nº 13.874/2019)¹⁹, que alterou o artigo 1.052 do Código Civil²⁰ para incluir os parágrafos 1º e 2º, nos seguintes termos:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

§ 1º A sociedade limitada pode ser constituída por 1 (uma) ou mais pessoas.

§ 2º Se for unipessoal, aplicar-se-ão ao documento de constituição do sócio único, no que couber, as disposições sobre o contrato social.

Importante destacar que a necessidade de criação da figura da sociedade limitada unipessoal já era debatida pela doutrina, em razão das diversas artimanhas aplicadas pelos empresários para utilizar o modelo empresarial de forma desvirtuada. Nesse sentido, explica Silvio de Salvo Venosa:²¹

¹⁷ BRASIL. Decreto 3708. *Institui a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. 1919.

¹⁸ BRASIL. Lei 10.406. *Institui o Código Civil*. Brasília: 2002.

¹⁹ BRASIL. Lei 13.874. *Institui a Lei de liberdade econômica*. 2019.

²⁰ BRASIL. Lei 10.406. *Institui o Código Civil*. Brasília: 2002.

²¹ VENOSA, Silvio de Salvo; RODRIGUES, Claudia. *Direito Empresarial*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 151.

Não obstante toda sua flexibilidade e simplicidade na constituição e execução, na prática, a sociedade limitada tem sido utilizada de forma desvirtuada. Ocorre com sociedades fictícias, de mera aparência, de favor, simuladas, quando a pessoa jurídica é explorada apenas por um único sócio, figurando o outro no contrato social, apenas como presta-nome e para diminuição dos riscos ao patrimônio pessoal do empreendedor, o qual, na condição de empresário individual, poderia ter seu patrimônio comprometido.

A difusão da sociedade limitada aparente é tão acentuada que o próprio legislador a reconhece tacitamente, quando no art. 50 menciona hipóteses de “confusão patrimonial”. Situações assim só se verificam em escala ampla nas sociedades aparentes, visto que nas sociedades genuínas há sempre vigilância dos demais sócios (BRUSCATO, 2005, p. 26).

Esse uso desvirtuado da limitada levará inexoravelmente o legislador a pensar na viabilidade de se reconhecer possibilidade de empresário individual de responsabilidade limitada, porque nem sempre aquele que deseja explorar a empresa deseja fazê-lo com a interferência de outrem, com conjugação de outros esforços e capital. Só o faz para restringir periclitación ao seu patrimônio pessoal. Cabe à ciência social adequar os comportamentos exigidos pelo meio. Essa a missão do Direito.

A criação do empresário individual de responsabilidade limitada torna-se necessária. Em princípio, não coloca em risco a segurança jurídica dos credores, pois o empresário nessa modalidade teria, por um lado, patrimônio especial afetado à exploração da empresa e, por outro, evitaria grandemente a simulação com sociedades de fachada.

Dessa forma, com o advento da nova regulamentação, a sociedade limitada poderá ser composta por uma ou mais pessoas, físicas ou jurídicas que estarão restritas à quantidade de quotas correspondente à expressão patrimonial ofertada na ocasião do ingresso na sociedade. A integralização do capital social só pode ser realizada mediante expressão patrimonial (dinheiro ou outros bens com valor econômico), sendo vedada sua realização mediante prestação de serviços.²²

A sociedade limitada é disciplinada pelos artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil²³ e, na hipótese de omissão legal, o legislador previu a aplicação das regras inerentes às sociedades simples. O contrato social também poderá prever a aplicação supletiva das normas das sociedades anônimas, conforme prevê o artigo 1.053 do Código Civil.²⁴

2.2. Constituição da Sociedade Limitada

²² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 15.

²³ BRASIL. Lei 10.406. *Institui o Código Civil*. Brasília: 2002.

²⁴ Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas das sociedades simples. Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

A pessoa jurídica da Sociedade Limitada tem natureza contratual, pois sua constituição é realizada mediante a formalização do contrato social, documento responsável por instrumentalizar as cláusulas que irão reger a sociedade. Nas lições de Maria Gabriela Rios e Victor Eduardo Rios:²⁵

O contrato ou estatuto social é o documento responsável pela constituição da sociedade, contendo as regras que a disciplinam. Ele deve trazer a estrutura da sociedade, o tipo social adotado, a disciplina dos sócios e todo e qualquer assunto que os fundadores entendam necessário. As alterações contratuais posteriores devem observar as regras dos atos constitutivos, sendo averbadas no documento original.

O contrato social deve ser levado a registro perante o órgão competente: Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, se for sociedade simples, ou na Junta Comercial, se for sociedade empresária. Após o registro do contrato social, a sociedade adquire personalidade jurídica e os sócios e administradores estarão subordinados às regras por ele estabelecido. Outrossim, o contrato social também é responsável por garantir a autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação aos seus sócios.

2.3. Capital Social

Como visto, o capital social da Sociedade Limitada é composto por quotas sociais, que podem ser iguais ou desiguais, nos termos do artigo. 1.055 do Código Civil.²⁶ Apesar da desigualdade de quotas, leciona Arnaldo Rizzardo que “o sentido de quotas iguais ou desiguais, contido na regra, equivale, pois, à quantidade de quotas que o sócio possui na sociedade, permitindo-se que seja em proporções diferentes, mas não se viabilizando diversidade de valores ou cotação de quotas”.²⁷

Aliás, a diversidade de valores das quotas sociais também se revela inviável em razão das inúmeras funcionalidades que as mesmas possuem no exercício da atividade empresarial, conforme explica Arnaldo Rizzardo:²⁸

Serve a quota para várias funções, como para o cômputo de votos nas assembleias gerais, a distribuição de lucros quando da realização do balanço, o reembolso do

²⁵ GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios; GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. *Direito Comercial: direito de empresa e sociedades empresárias*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 92.

²⁶ BRASIL. Lei 10.406. *Institui o Código Civil*. Brasília: 2002.

²⁷ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de empresa*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 176.

²⁸ Idem, p. 175.

capital na resolução da quota, a partilha na ocorrência da dissolução e liquidação, e especialmente para medir a responsabilidade subsidiária dos sócios perante terceiros, se não integralizada, e, mesmo se já completado o seu pagamento, para determinar o montante da indenização que cabe ao sócio se apuradas condutas ilícitas junto a terceiros e ao fisco.

Os bens que integram o capital social possuem a finalidade de constituir o fundo econômico, e não se confundem com o patrimônio da sociedade, consoante leciona o professor Sérgio Campinho: “O capital social, como curial, não se confunde com o patrimônio social, mas sua vocação é constituir o fundo originário, o núcleo inicial do patrimônio da pessoa jurídica, através do qual se viabilizará o início da vida econômica da sociedade”.²⁹

O artigo 1.056 do Código Civil estabelece, ainda, que “a quota é indivisível em relação à sociedade, salvo para efeito de transferência”. Neste contexto, Silvio Venosa e Claudia Rodrigues explicam que essa exceção de divisibilidade das quotas foi aberta pelo estatuto civil para possibilitar “a divisão como efeito da transmissão parcial ou parcelada de um ato de partilha entre coproprietários”.³⁰ Dessa forma, nos casos de transmissão de quotas sociais, os herdeiros poderão dividi-las entre si, ao invés tonarem-se condôminos da totalidade.

O capital social deve ser integralizado pelos sócios em dinheiro ou bens, sendo expressamente vedada a integralização consistente em prestação de serviços (art. 1.055, §2º, CC). Outrossim, o §2º, do artigo 1.055, do Código Civil, prevê a responsabilidade solidária dos sócios, no prazo de cinco anos, pela exata estimativa dos bens que integralizam o capital social, a fim de garantir maior proteção aos terceiros que negociam com a sociedade.³¹

2.3.1. Sócio remisso

A legislação civil prevê, ainda, a hipótese do sócio que não integraliza as suas quotas na forma estabelecida no contrato social, o denominado sócio remisso. Neste caso, o Código Civil prevê, em seu artigo 1.004,³² que o sócio inadimplente seja notificado para

²⁹ CAMPINHO, Sérgio. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 156.

³⁰ VENOSA, Silvio de Salvo; RODRIGUES, Claudia. *Direito Empresarial*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 155.

³¹ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de empresa*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 176.

³² Art. 1.004. Os sócios são obrigados, na forma e prazo previstos, às contribuições estabelecidas no contrato social, e aquele que deixar de fazê-lo, nos trinta dias seguintes ao da notificação pela sociedade, responderá perante esta pelo dano emergente da mora.

cumprir suas obrigações dentro do prazo de 30 dias, sob pena de responsabilidade pelas perdas e danos.

Caso a omissão persista, os demais sócios têm a prerrogativa para transferir a respectivas quotas à terceiro, que passará a integrar o quadro societário da empresa, ou, ainda, dividi-las entre si e proceder com a respectiva integralização da expressão patrimonial (art.1.058, CC).³³

Pode ocorrer, ainda, de o sócio integralizar apenas parte do valor das quotas sociais. Nessa hipótese, leciona Silvio Venosa que “se o sócio remisso já tinha integralizado parcialmente suas quotas, tem o direito de ser reembolsado por esse valor, deduzido os juros de mora, prestações estabelecidas no contrato e despesas”.³⁴

2.4. Administração da sociedade

O Código Civil estabelece que a administração da sociedade pode ser realizada por uma ou mais pessoas, integrantes ou não do quadro societário da empresa. Para que um estranho ao quadro social desempenhe as funções de administrador, é necessária a aprovação unânime dos sócios quando o capital social ainda não tiver sido integralizado e, quando já tiver sido integralizado, de no mínimo dois terços (art. 1.061, CC).³⁵

O art. 1.060 do Código Civil³⁶ prevê que a nomeação do administrador poderá ser realizada no contrato social ou em ato apartado. Caso todos os sócios sejam nomeados para a administração, a disposição será aplicável somente aos preexistentes, não se estendendo aos que porventura ingressarem no quadro societário, seja por cessão de quotas ou por aumento de capital social.³⁷ Tal regra evidencia o caráter personalíssimo dos administradores, como leciona

³³ Art. 1.058. Não integralizada a quota de sócio remisso, os outros sócios podem, sem prejuízo do disposto no art. 1.004 e seu parágrafo único, tomá-la para si ou transferi-la a terceiros, excluindo o primitivo titular e devolvendo-lhe o que houver pago, deduzidos os juros da mora, as prestações estabelecidas no contrato mais as despesas.

³⁴ VENOSA, Silvio de Salvo; RODRIGUES, Claudia. *Direito Empresarial*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 157.

³⁵ Art. 1.061. A designação de administradores não sócios dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização.

³⁶ BRASIL. Lei 10.406. *Institui o Código Civil*. Brasília: 2002.

³⁷ NEGRÃO, Ricardo. Curso de direito comercial e de empresa, v. 1: teoria geral da empresa e direito societário. 15ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 401.

Silvio Venosa:³⁸ “A administração é pessoal e não se transfere, ainda que as quotas do administrador sejam cedidas e um terceiro ingresse na sociedade ocupando seu lugar de sócio”.

O autor assevera, ainda, a importância da designação de diversos administradores para atuarem em áreas específicas, a fim de garantir maior organização à estrutura administrativa da sociedade:

A administração conjunta enseja a formação de um órgão colegiado, constituído por vários administradores, cada um com poderes para atuar em determinado setor, como, por exemplo, administrador de vendas, financeiro, de relações industriais ou humanas, marketing entre outros. Essa é a forma de administração recomendada no presente, porque revela organização, o principal elemento da empresa. A figura do sócio administrador “faz tudo” é ultrapassada, ineficiente e lembra os estabelecimentos folclóricos do passado. Deve-se observar, entretanto, que nessa modalidade de administração os poderes inerentes a cada administrador devem vir claramente definidos e descritos, pois cada um terá responsabilidade pelos atos que praticar na sua área. O contrato social deve definir os limites dos poderes de atuação do administrador.

2.5. Deveres e responsabilidades dos sócios e administradores

Nas sociedades limitadas, a responsabilidade de cada sócio é limitada ao valor do capital subscrito e todos são solidariamente responsáveis pela integralização do capital social, na forma prevista pelo artigo 1.052 do Código Civil.³⁹ Essa responsabilidade sempre será subsidiária, de modo os atos de expropriação só poderão ser direcionados em face dos sócios na hipótese de insolvência da sociedade.⁴⁰

Entretanto, agindo os sócios de forma irregular, isto é, violando a lei ou o contrato social, poderão ser pessoalmente responsabilizados pelos ilícitos cometidos, sem a prerrogativa do benefício de ordem, na forma prevista pelo artigo 1.080 do Código Civil.⁴¹

38 VENOSA, Silvio de Salvo; RODRIGUES, Claudia. *Direito Empresarial*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 158.

³⁹ Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

⁴⁰ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial: volume único*. 10ªed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, p. 367.

⁴¹ Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

Os administradores, por sua vez, devem ter seus poderes e atribuições delimitados pelo contrato social, nos termos do artigo 997, inciso VI, do Código Civil.⁴² Se o contrato não dispuser sobre o assunto, presume-se a concessão do poder geral de administração, salvo nos casos de oneração ou alienação de bens imóveis quando estes não constituírem o objeto da sociedade, conforme prevê o artigo 1.015 do Código Civil.⁴³

Sem prejuízo, os administradores também devem guardar os deveres de diligência e lealdade, previstos pelo artigo 1.011 do Código Civil,⁴⁴ sob pena de responderem, culposamente, pelos prejuízos causados a sociedade e a terceiros no exercício de suas funções. Nas lições do professor Sérgio Campinho:⁴⁵

Impõe-se-lhe exercer suas atribuições e poderes, conferidos por lei ou pelo contrato, sempre no interesse da sociedade, direcionando-a para a realização do seu fim, do seu objeto social. Não pode, pois, o administrador praticar atos de liberalidade à custa da sociedade, tomar por empréstimo, sem consentimento expresso de todos os sócios, recursos ou bens da pessoa jurídica, ou usar, em proveito próprio ou de terceiros, seus bens, serviços ou créditos (art. 1.017 do Código Civil e §2º do art. 154 da Lei n. 6.404/76).

Portanto, os administradores devem sempre agir em conformidade com os deveres de diligência e lealdade, pois estes são os princípios norteadores da apuração de culpa no exercício de suas funções. Note-se que o dever de lealdade é tão sensível ao desempenho da atividade de administrador que pode ensejar, inclusive, a responsabilização por atos de terceiros.⁴⁶

⁴² Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

⁴³ Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.

⁴⁴ BRASIL. Lei 10.406. *Institui o Código Civil*. Brasília: 2002.

⁴⁵ CAMPINHO, Sérgio. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 220.

⁴⁶ *Idem*, p. 221.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Este capítulo será dedicado ao estudo das normas gerais de responsabilidade tributária e seus principais aspectos, possibilitando, assim, a delimitação das hipóteses de incidência da responsabilização dos sócios e administradores das sociedades limitadas.

3.1. Noções gerais

No Direito Tributário, o conceito de responsabilidade assume dois sentidos: a responsabilidade em sentido amplo e a responsabilidade em sentido estrito. Em sentido amplo, a responsabilidade pode ser compreendida como a submissão do sujeito passivo à obrigação tributária, em qualquer uma das formas previstas pelos artigos 123, 128 e 136 do CTN.⁴⁷ Em sentido estrito, entende-se como a submissão de terceiro que não é contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária por expressa previsão legal.

A despeito da sujeição passiva tributária, a Constituição Federal⁴⁸ não prevê expressamente quem deverá assumir a posição de sujeito passivo das obrigações tributárias, deixando tal atribuição a cargo do legislador infraconstitucional. De acordo com a lições de Maria Rita Ferragut, a definição do responsável tributário não deve ser realizada de forma discricionária, de modo que o legislador só poderá atribuir tal ônus ao indivíduo que esteja indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário ou ao sujeito passivo que o praticou.⁴⁹ Nesse sentido, explica a Autora:

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda a capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.

⁴⁷ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁴⁸ BRASIL. *Constituição Federal*. Brasília: 1988.

⁴⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 38.

O Código Tributário Nacional,⁵⁰ por sua vez, prevê que o responsável poderá assumir o ônus tributário substituindo o sujeito passivo da obrigação ou efetivamente assumindo a posição de contribuinte no lugar do sujeito que praticou o fato gerador, mas que, por algum motivo, não conseguiu ou não tinha o dever de adimplir a obrigação.

À vista disso, a doutrina diferenciou a responsabilidade tributária em duas hipóteses: responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência, que serão vistas detalhadamente em capítulo próprio.

Portanto, em síntese, a responsabilidade tributária impõe à terceiro o encargo de adimplir a obrigação do sujeito passivo diretamente relacionado ao fato gerador do tributo, assumindo efetivamente a sua posição ou substituindo-o.

3.2. Sujeição passiva: contribuinte e responsável tributário

A obrigação tributária tem natureza *ex lege*, ou seja, ocorre independentemente da manifestação de vontade das partes. Dessa forma, diante da existência concreta de determinado fato jurídico tributário tipificado na norma abstrata, restará configurada a relação obrigacional entre o sujeito ativo (Fisco) e o sujeito passivo (particular).

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é o indivíduo que detém a obrigação legal de realizar o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, conforme prevê o artigo 121 do CTN.⁵¹

Como visto, nem sempre o sujeito passivo da obrigação será a pessoa que praticou o fato jurídico tributário. Por essa razão, o parágrafo único do mencionado dispositivo tipifica duas espécies de sujeitos passivos tributários: o contribuinte e o responsável.

Contribuinte é o sujeito diretamente relacionado à situação concreta que constitui o fato gerador tributário. O responsável, por sua vez, é a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação legal de satisfazer a obrigação tributária. Note-se que ambos

⁵⁰ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁵¹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária

possuem a obrigação de adimplir o tributo ou penalidade pecuniária, todavia, não são sujeitos da mesma relação jurídica, conforme leciona Leandro Paulsen:⁵²

O art. 121 não esclarece, por exemplo, que o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica. O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro – designado pelo art. 121 simplesmente de responsável – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação.

Com efeito, o inciso II, do parágrafo único, do artigo 121 do CTN⁵³ prevê que a obrigação tributária do responsável decorre expressamente de lei. Todavia, não é qualquer terceiro que pode ser responsabilizado, ainda que por norma expressa, conforme dispõe o artigo 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expesso 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.

Portanto, o responsável deve estar vinculado, de alguma forma, ao contribuinte, ou, excepcionalmente, ao fato gerador tributário.

Já o sujeito passivo da obrigação acessória não possui distinções. Conforme prevê o artigo 122 do CTN,⁵⁴ a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação acessória depende unicamente de previsão legal constituindo tal dever à determinado sujeito. Nas palavras de Leandro Paulsen:⁵⁵

Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória, não entra em questão se a pessoa a ela obrigada é contribuinte, substituto ou responsável tributário, se goza ou não de imunidade ou de algum benefício fiscal como a isenção. Todos, contribuintes ou não, seja em que situação estiverem, podem ser obrigados por lei ao cumprimento de deveres formais, forte no dever fundamental de colaboração com a fiscalização tributária.

⁵² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 216.

⁵³ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁵⁴ Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 217.

3.3. Modalidades de responsabilidade tributária

3.3.1. Responsabilidade por substituição

O Código Tributário Nacional não prevê, expressamente, as modalidades de responsabilidade tributária, de modo que as distinções ficaram a cargo da doutrina. Como visto, o art. 128 do CTN⁵⁶ traz, de forma genérica a possibilidade de responsabilização de “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 operação”.

Nesse contexto, a responsabilidade por substituição ocorre quando o sujeito passivo obrigado ao adimplemento da obrigação tributária não é o contribuinte, mas, sim, uma terceira pessoa vinculada à ocorrência do fato gerador. Nas lições de Maria Rita Ferragut:⁵⁷

Substituição é proposição prescritiva (norma jurídica lato sensu) que prevê, em seu antecedente, uma relação direta ou indireta firmada entre o substituto e o substituído, ou direta entre o substituto e o fato jurídico tributário (tal como venda e compra de mercadorias, pagamento e recebimento de salário, pagamento e recebimento de honorários por serviços prestados etc.) e prescreve, em seu consequente, a obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir com a obrigação.

O substituto não praticou o fato jurídico mas, com ele, ou com o realizador desse fato, relaciona-se. A ausência de relação direta com a ocorrência do fato é tomada na substituição como elemento normativo de qualificação, permitindo sua distinção em relação ao contribuinte.

Nos termos da disposição constante no artigo 128 do CTN,⁵⁸ no sentido de que a lei poderá excluir a responsabilidade do contribuinte, verifica-se que a substituição tributária implica o surgimento da obrigação para o responsável, e não para o contribuinte diretamente relacionado ao fato jurídico tributário.

A substituição tributária pode ocorrer nos seguintes contextos: para trás, convencional e para frente. Na substituição para trás, o fato gerador do tributo é postergado para momento posterior à ocorrência da operação prevista na norma abstrata, e fica

⁵⁶ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁵⁷FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 59-60.

⁵⁸ BRASIL. Op cit.

condicionado à um fato a ser praticado pelo substituto tributário. A convencional, por sua vez, implica a substituição tributária no momento da ocorrência do fato gerador. Por fim, na substituição para frente, o substituto passa a integrar a relação jurídica antes mesmo da ocorrência do fato gerador tributário, que talvez seja futuramente praticado pelo substituído.⁵⁹

3.3.2. Responsabilidade por transferência

A responsabilidade por transferência ocorre somente após a existência do fato gerador e implica a transferência do ônus tributário ao terceiro expressamente designado pela lei. Enquanto na modalidade por substituição o responsável assume a responsabilidade por débito próprio, na transferência o responsável fica obrigado ao adimplemento de um ônus tributário de terceiro.⁶⁰ Referido instituto possui três subespécies: **solidariedade** (arts. 124 e 125 do CTN), por **sucessão** (arts. 129 a 133 do CTN) e a **responsabilidade de terceiros** (art. 134 do CTN).⁶¹

Prevista pelos artigos 124 e 125 do CTN,⁶² a responsabilidade solidária é definida por Regina Helena Costa como “mais um instrumento de praticabilidade no campo tributário, uma vez que propicia ao Fisco a escolha do devedor em relação ao qual seja mais fácil e cômodo exigir a dívida integral.”⁶³ Nesta hipótese, os contribuintes ou os terceiros indiretamente vinculados ao fato gerador serão simultaneamente obrigados ao cumprimento da obrigação tributária, sem benefício de ordem, isto é, sem a necessidade de observância de uma ordem entre os devedores solidários.

⁵⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 64-65.

⁶⁰ PEREIRA, Lucas Lobo. *Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 39. E-book.

⁶¹ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁶² Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

⁶³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019, p. 226.

A sucessão, por sua vez, implica a extinção da responsabilidade do contribuinte. É dizer, o contribuinte vinculado ao fato gerador do tributo “desaparece”, deixando o ônus da obrigação tributária à terceiro que juridicamente lhe substituta. O sucessor assumirá a responsabilidade pelas obrigações já constituídas e as que porventura sejam constituídas após a sucessão.⁶⁴

Já a terceira subespécie, denominada responsabilidade de terceiros ou responsabilidade em sentido estrito, implica a responsabilização de terceiro ao cumprimento da obrigação tributária que não foi adimplida pelo sujeito passivo diretamente relacionado ao fato gerador, na forma prevista pelo art. 134 do CTN.⁶⁵

3.3.2.1. Art. 135 do CTN e a responsabilidade resultante de atos dolosos

O parágrafo único, do artigo 134, do CTN, prevê que a responsabilidade dos terceiros não abrange as penalidades, salvo às de caráter moratório. Nesse contexto, diante da existência de atos dolosos praticados por terceiros, a responsabilidade se sujeitará à previsão constante no artigo 135 do CTN,⁶⁶ *in verbis*:

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.

⁶⁴ Idem, p. 233.

⁶⁵ 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.

⁶⁶ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

Dessa forma, além das pessoas designadas pelos incisos do art. 134, também responderão pessoalmente pelos créditos tributários oriundos de atos praticados com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No tocante às pessoas jurídicas de direito privado, objeto deste estudo, restará configurado o excesso de poder quando os diretores, gerentes ou representantes atuarem, dolosamente, além dos poderes conferidos pelo Contrato Social. A infração de lei, por sua vez, decorre da legislação societária e civil, onde estão previstas as regras de conduta que devem ser observadas pelos integrantes da pessoa jurídica.

Nesta hipótese, os terceiros responderão pessoalmente pelos débitos tributários, isto é, com patrimônio próprio. Nas palavras de Luciano Amaro, “não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária de terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, “pessoalmente””.⁶⁷

No mesmo sentido, leciona a Ministra Regina Helena Costa:⁶⁸

Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de *terceiros* que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Como bem pondera Misabel Derzi, “o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte.

Dessa forma, conclui-se que previsão contida no art. 135 possui um caráter punitivo, pois está diretamente relacionada à conduta dolosa e implica a redução patrimonial do terceiro que praticou o ato ilícito.⁶⁹

3.4. Responsabilidade dos sucessores

⁶⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 358.

⁶⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019, p 239.

⁶⁹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.p 102.

Prevista nos artigos 129 a 133 do CTN,⁷⁰ a sucessão tributária traduz hipótese de modificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Nas lições de Maria Rita Ferragut:⁷¹

A responsabilidade tributária por sucessão encontra-se prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, e implica a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro, em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário. Independentemente da hipótese, a sucessão tem por efeito extinguir a relação jurídica anterior, constituindo-se em causa de extinção do crédito não contemplado no artigo 156 do CTN.

No mesmo sentido, o Juiz Dr. Renato Lopes Becho aponta que “na responsabilidade por sucessão, haverá substituição do devedor originário (sucedido) para o responsável tributário por sucessão (o sucessor)”.⁷²

A teor das disposições do CTN, a sucessão tributária poderá ocorrer nas seguintes circunstâncias: (i) atos *inter vivos* (arts. 130 e 131, I, do CTN); (ii) transmissão *causa mortis* (arts. 131, II e III, do CTN); (iii) fusão, transformação ou incorporação de pessoa jurídica (art. 132, do CTN); (iv) transmissão comercial (art. 133, do CTN). Em todas essas hipóteses, a responsabilização dos sucessores abrangerá os todos os créditos existentes à época da sucessão, estejam eles constituídos pelo lançamento tributário, ou não, conforme prevê o artigo 129 do CTN.⁷³

Nos atos de transmissão *inter vivos*, os artigos 130 e 131, I, do CTN,⁷⁴ responsabilizam os adquirentes pelos débitos tributários porventura existentes, nos termos do artigo 129 do CTN, isto é, eventual ação de cobrança poderá ser diretamente promovida em face dos novos proprietários ou possuidores.⁷⁵ Da mesma forma, os incisos II e II, do art. 131

⁷⁰ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 73.

⁷² BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 50.

⁷³ 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.

⁷⁴ 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.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

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

⁷⁵ BECHO, Renato Lopes. Op cit. p. 50.

do CTN,⁷⁶ preveem que, nos casos de sucessão *causa mortis*, se a partilha ou adjudicação não tiverem sido finalizadas, responderá pelas dívidas tributárias o espólio, e se já tiverem sido finalizadas, a cobrança será realizada em face dos sucessores e do cônjuge meeiro.

Partindo para a análise dos atos comerciais, o artigo 132 do CTN,⁷⁷ prevê que a pessoa jurídica resultante de operações de fusão, incorporação ou transformação, será pessoalmente responsável pelo adimplemento dos tributos devidos até a data do ato. Na hipótese de extinção da pessoa jurídica e manutenção da atividade comercial na prática, os sócios remanescentes ou o espólio poderão ser responsabilizados pelos débitos tributários.

Em linhas gerais, na fusão, “há a extinção de todas as sociedades originárias com a constituição de uma nova, formada pelas demais”.⁷⁸ A transformação, por sua vez, decorre da alteração de algum elemento da pessoa jurídica, suficientemente importante para caracterizá-la como outra empresa. Por fim, na incorporação, a pessoa jurídica deixa de existir, e todo o seu patrimônio é incorporado à outra empresa já existente.⁷⁹

Segundo Renato Lopes Becho,⁸⁰ todas essas situações estão interligadas pelo mesmo nexo causal, a saber:

Qual o nexo causal, qual o vínculo que liga todas essas situações? O que há em comum entre essas hipóteses? Só vislumbramos um ponto: o perecimento do sujeito passivo original (constitucional legal) e sobrevivência jurídica do crédito tributário, que precisa ser satisfeito. Mas como ser satisfeito contra quem já não existe? Daí surge a estudada responsabilidade por sucessão, que não alterou a conformação nascida da relação, mas é utilizada para efeitos de cobrança do crédito, simplesmente.

⁷⁶ Art. 131, inciso 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; inciso III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

⁷⁷ 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.

⁷⁸ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 407.

⁷⁹ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 52.

⁸⁰ Idem, p. 52.

Mais adiante, o artigo 133 do CTN,⁸¹ prevê outra modalidade de responsabilidade dos sucessores: a do adquirente do estabelecimento empresarial. De acordo com o artigo 1.142, do Código Civil, considera-se estabelecimento empresarial “todo o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”. Nesse contexto, Daniel Monteiro Peixoto⁸² pontua que as noções de estabelecimento empresarial também abrangem o estabelecimento industrial, pelas seguintes razões:

O vocábulo estabelecimento empresarial contempla, dada sua ampla abrangência semântica, as noções de estabelecimento comercial e estabelecimento industrial que, apesar de não definidas expressamente, já eram utilizadas pelo direito positivo brasileiro. Essa adaptação terminológica decorre da evolução de um direito comercial fundado, subjetivamente, na ideia de “comerciante” e, objetivamente, na de “atos de comércio”, para um direito empresarial, alicerçado nas respectivas noções de “empresário” e “empresa”, de modo a encampar com maior nitidez não apenas a atividade de intermediação, mas toda a atividade economicamente organizada, envolvendo a produção e a circulação de bens e serviços (art. 966 do CC).

A norma tributária estabelece, ainda, que se o antigo proprietário cessar a exploração da atividade comercial, o sucessor responderá integralmente pelos tributos anteriores à aquisição do estabelecimento comercial. Caso o antigo proprietário permaneça no comércio, ou, dentro do prazo de seis meses, inicie nova exploração comercial, o sucessor responderá pelos débitos tributários de forma subsidiária.

⁸¹ 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.

⁸² PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 439.

4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS

Neste capítulo serão analisadas as hipóteses de responsabilização dos sócios e administradores das sociedades limitadas à luz da doutrina e jurisprudência, a fim de possibilitar a compreensão das principais controvérsias existentes sobre o tema.

4.1. Art. 134 do CTN: a responsabilidade solidária decorrente de atos culposos

O artigo 134 do Código Tributário Nacional⁸³ prevê a hipótese de solidária pelo inadimplemento tributário, nos seguintes termos:

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 caráter da responsabilidade atribuída pelo mencionado artigo é objeto de inúmeros debates, pois, em que pese a redação atribuir a responsabilidade solidária, verifica-se que a obrigação só será exigida do terceiro quando verificada a impossibilidade de cumprimento pela pessoa diretamente relacionada ao fato gerador tributário, o que configuraria hipótese de responsabilidade subsidiária.⁸⁴ Nesse sentido, leciona Luciano Amaro:⁸⁵

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

⁸³ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

⁸⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019, p 238.

⁸⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 356.

Em suma, o dispositivo não cuida de responsabilidade *solidária*, mas *subsidiária*, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.

No mesmo sentido, comenta Regina Helena Costa:⁸⁶

Observe-se que a norma do caput encerra uma impropriedade lógica: se se trata de responsabilidade solidária, não pode estar configurada apenas nos casos de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Ou seja, nas hipóteses apontadas, o terceiro somente será chamado a responder pelo débito tributário diante da impossibilidade de exigência de seu pagamento pelo contribuinte. Então, em relação ao contribuinte, por óbvio, a responsabilidade dessas pessoas é subsidiária. A responsabilidade somente será solidária em relação aos responsáveis entre si, no vínculo de natureza sancionatória que os une, não se tratando de solidariedade tributária propriamente dita, à qual alude o art. 124, I do CTN.

Da mesma forma, já decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça:⁸⁷

(...)

Deveras, na obrigação solidária, deduz-se a unicidade da relação tributária em seu pólo (sic) passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem *in totum et totaliter* pela dívida integral.

Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão (*beneficium excussionis*). Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.

Assim, a teor do art. 134 do CTN⁸⁸ e do entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência pátria, inicialmente, cabe ao Fisco exigir a obrigação tributária contra o contribuinte e, somente diante do inadimplemento, é permitido o redirecionamento da cobrança em face dos terceiros expressamente designados pelos incisos I a VII em caráter subsidiário, quando verificados os requisitos autorizadores da medida.

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019, p 238.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1177895/RS. Agravante: Petropole Tênis Clube. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Diário da Justiça. Brasília, 17 de agosto de 2010. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=990418&num_registro=201000158343&data=20100817&formato=PDF> Acesso em: 12 de junho de 2020.

⁸⁸ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

O nascimento da relação jurídica entre o Fisco e o responsável tributário pelo artigo 134 do CTN é condicionada à existência dos seguintes requisitos: (i) a impossibilidade de exigência da obrigação tributária em face do contribuinte; e (ii) a verificação de intervenção ou omissão, por parte das pessoas expressamente designadas, a um dever que deveria ter sido observado.⁸⁹ De acordo com a Ministra Regina Helena Costa,⁹⁰ os atos culposos previstos pelo referido dispositivo legal decorrem do “descumprimento de deveres de fiscalização e de boa administração”.

Partindo para a análise do inciso VII, pertinente do objeto do presente estudo, verifica-se que, na hipótese de impossibilidade de exigência do tributo em face da sociedade de pessoas em liquidação, responderão os seus sócios pelos atos em que intervieram ou pelas omissões que foram responsáveis.

Em que pese inexistir posição doutrinária majoritária em relação ao conceito de sociedade de pessoas, Maria Rita Ferragut a define nos seguintes termos:⁹¹

As sociedades de pessoas são aquelas em que o elemento humano é a principal característica, pois os indivíduos não se associariam a quem não possuísse os requisitos necessários ao bom êxito do empreendimento. A participação ativa dos sócios mostra-se fundamental tanto para a constituição da sociedade, como para o seu funcionamento.

Nesse sentido, tem-se a sociedade de pessoas nasce em razão dos aspectos pessoais dos indivíduos que irão compor o seu quadro societário, e não de sua capacidade de investimento. A esse respeito, cabe-nos a seguinte indagação: a sociedade por quotas de responsabilidade limitada trata-se de uma sociedade de pessoas? Alguns doutrinadores entendem que sim, outros entendem se tratar de sociedade de capitais, e, ainda, há os que acreditam que as sociedades limitadas possuem forma híbrida.⁹²

⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 110.

⁹⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019, p. 238.

⁹¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 110

⁹² Idem.

Essa discussão também foi instaurada no Supremo Tribunal Federal, que se posicionou no sentido de que a sociedade limitada não possui natureza de sociedade de pessoas, mas, sim, de sociedade mista, como se infere dos julgados a seguir:

(...) Tranquila se tornou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que, não sendo as sociedades por quotas sociedades simplesmente de pessoas, porém sociedades mistas, de pessoas e capitais, os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não podem ser penhorados em razão de dívida fiscal da sociedade, salvo na hipótese de ter praticado o sócio ato com excesso de poderes ou em infração à lei, contrato social ou estatutos. Não se tendo configurado, segundo se colhe do acórdão recorrido, nenhuma dessas ressalvas, não se substancia, na espécie, contrariedade aos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional.⁹³

Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Execução Fiscal. Figuras do devedor e do responsável tributário.

(...) Não se aplica à sociedade por quotas de responsabilidade limitada o art. 134 do Código Tributário Nacional; incide sobre ela o art. 135, Itens I e III, do mencionado diploma legal, se o crédito tributário resulta de ato emanado de diretor, gerente ou outro sócio, praticado com excesso de poder ou infração de lei, do contrato social ou do estatuto.⁹⁴

Assim sendo, é possível concluir que, a teor do entendimento do STF, as sociedades de responsabilidade limitada possuem natureza jurídica de sociedades mistas e, por essa razão, seus sócios não poderiam ser responsabilizados na forma prevista pelo artigo 134, inciso VII, do CTN, salvo na hipótese de expressa previsão no contrato social a respeito da natureza jurídica de sociedade de pessoas.

4.2. Art. 135 do CTN: a responsabilidade pessoal decorrente de atos dolosos

Mais adiante, o artigo 135 do CTN⁹⁵ dispõe sobre a prática de condutas mais gravosas, que, conseqüentemente, ensejam sanções mais severas, como se infere a seguir:

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 64.408. Rel. Ministro Rodrigues Alckmin. RTJ 85: 947/948. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/085_3.pdf. Acesso em 10 de maio de 2020.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 96.607. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Nelson Pepe. Rel. Ministro Soares Muñoz. RTJ nº 103:1274. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/103_3.pdf. Acesso em 10 de maio de 2020.

⁹⁵ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

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.

De imediato, verifica-se que o mencionado artigo ampliou o rol de responsáveis para incluir os diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas de direito privado, incluindo, portanto, as sociedades limitadas, objeto do presente estudo.

Constata-se também que, nesta hipótese, não haverá responsabilidade subsidiária e, tampouco, solidária. Isto é, a pessoa jurídica não responderá pelos atos ilícitos praticados pelos terceiros expressamente designados, conforme explica Maria Rita Ferragut:⁹⁶

O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.

Como se vê, apenas as pessoas que efetivamente exerceram os atos abusivos ou ilegais podem ser pessoalmente responsabilizadas pelo débito tributário, sendo que a prova da responsabilidade é constituída pelo exercício do cargo de direção à época em que a obrigação deveria ter sido cumprida.⁹⁷

Note-se, ainda, que os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas não podem ser responsabilizados por quaisquer atos que resultem no inadimplemento tributário. A prática de atos lesivos ao erário, configurados por infração de lei, contrato social ou estatuto, são intrínsecos à responsabilidade prevista pelo artigo 135 do CTN. Nas palavras de Leandro Paulsen:⁹⁸

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

⁹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 118-119.

⁹⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 228.

⁹⁸ Idem, p. 228.

Entretanto, esses requisitos corriqueiramente deixam de ser observados. Com efeito, conforme será estudado no capítulo dedicado aos aspectos processuais da responsabilidade, muitas vezes, o órgão Fazendário inclui o administrador na Certidão de Dívida Ativa sem qualquer prova da prática de atos dolosos, como se ele fosse responsável por todas e quaisquer obrigações existentes em nome da sociedade.

4.2.1. Análise da responsabilidade tributária à luz do Código Civil

Conforme visto nos capítulos anteriores, nas sociedades limitadas, a responsabilidade individual de cada sócio é restrita ao valor correspondente às suas quotas, e todos respondem, solidariamente, pelo capital social subscrito e não integralizado, na forma prevista pelo artigo 1.052 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Essa limitação de responsabilidade decorre do princípio da autonomia patrimonial, que confere proteção aos bens particulares dos sócios frente às obrigações regularmente contraídas em nome da sociedade, desde que ocorra a integralização do capital social subscrito.

Já em relação aos atos praticados com abuso de personalidade, incide a responsabilidade ilimitada, nos termos do artigo 1.080 do Código Civil:⁹⁹

Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

Através deste dispositivo, o legislador buscou reprimir os atos ilícitos decorrentes do mau uso da personalidade jurídica, conforme leciona Arnaldo Rizzardo:¹⁰⁰

Trata-se da responsabilidade pela prática de atos cometidos além da força estatutária, ou que transbordam o objeto social e o poder delimitado aos administradores ou sócios. Responsabilizam-se os administradores e os sócios pelas decorrências negativas e prejudiciais a terceiros.

⁹⁹ BRASIL. Lei 10408. *Institui o Código Civil Brasileiro*. Brasília:2002.

¹⁰⁰ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de empresa*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 214.

No mesmo sentido, a responsabilidade tributária prevista pelo artigo 135 do CTN¹⁰¹ visa coibir os atos praticados com violação de lei, contrato social ou estatuto, que resultem em lesão ao erário, tornando o sujeito que praticou o ilícito pessoalmente responsável pelo adimplemento da obrigação, de forma ilimitada.¹⁰²

Neste cenário, pode-se concluir que as normas de responsabilidade civil e tributária estão em consonância, pois visam reprimir os atos dolosos praticados pelos integrantes das pessoas jurídicas.

4.2.2. O mero inadimplemento da obrigação tributária

Partindo da premissa que o artigo 135, III, do CTN,¹⁰³ tem por objetivo reprimir o inadimplemento tributário decorrente de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, muito se discutiu se o inadimplemento tributário constituiria infração de lei para os fins de responsabilidade tributária.¹⁰⁴

Em um primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se no sentido de que a falta de pagamento do tributo constituiria infração à lei, ensejando a responsabilidade pessoal do sócio gerente ou administrador da pessoa jurídica.¹⁰⁵

Posteriormente, o entendimento foi modificado e o Superior Tribunal passou a considerar que o mero inadimplemento tributário não constituiria causa de responsabilidade pessoal dos sócios gerentes ou administradores, como se infere a seguir:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ICMS - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - SÓCIOS DE SOCIEDADE POR QUOTAS - RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA - ART. 135, III, CTN.
I - A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial só se caracteriza quando

¹⁰¹ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹⁰² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 241.

¹⁰³ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹⁰⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Op cit. p. 130.

¹⁰⁵ TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS PELA SOCIEDADE. Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei. Recurso improvido. (REsp 203.878/RJ, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/1999, DJ 21/06/1999, p. 96)

há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato.

II - Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não "infração legal" deflagrada da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa.

III - Não comprovado os pressupostos para a responsabilidade solidária do sócio da sociedade de responsabilidade limitada há que se primeiro verificar a capacidade societária para solver o débito fiscal, para só então, supletivamente, alcançar seus bens.

IV - Recurso Especial a que se dá provimento.¹⁰⁶

De acordo com o entendimento firmado, os sócios gerentes ou administradores das pessoas jurídicas só poderiam ser responsabilizados pelo inadimplemento tributário quando houvesse a efetiva demonstração, pelo Fisco, da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Passados alguns anos, essa tese restou pacificada pela Súmula nº 430 do STJ,¹⁰⁷ segundo a qual: “O inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Desde então, a doutrina e a jurisprudência dos Tribunais têm adotado o entendimento no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura hipótese de responsabilidade pessoal dos sócios gerentes ou administradores das pessoas jurídicas.

As procuradorias fazendárias, por outro lado, permanecem pleiteando o redirecionamento da execução em face dos sócios quando não conseguem localizar bens em nome da pessoa jurídica, escorando-se no fundamento de que tal medida seria autorizada pela legislação tributária.¹⁰⁸

4.3. Responsabilidade tributária na dissolução irregular da sociedade

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 121.021/PR. Recorrente: Osny Miguel dos Santos e outros. Recorrida: Fazenda Pública do Estado do Paraná. Rel. Ministra Nancy Andrighi. Segunda Turma, julgado em 15/08/2000, DJe 11/09/2000. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700132463&dt_publicacao=11-09-2000&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Súmula 430. Primeira Seção, Julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010.

¹⁰⁸ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 126.

No tocante à acepção de dissolução, Daniel Monteiro Peixoto¹⁰⁹ explica que a expressão possui duas relevantes acepções no Direito: a dissolução em sentido amplo e a dissolução em sentido restrito.

Em sentido amplo, o termo “dissolução” exprime a sequência de procedimentos necessários à extinção da sociedade, a saber: “(a) ocorrência de uma causa de dissolução, (b) ingresso no estado de liquidação, com a nomeação do liquidante, (c) realização do procedimento de liquidação que, uma vez concluído, leva à (d) extinção da sociedade, mediante baixa no órgão competente”.¹¹⁰ Em sentido restrito, o termo descreve a causa do procedimento, isto é, o fato jurídico que desencadeou o procedimento de dissolução da sociedade.

As causas de dissolução das sociedades e seu respectivo procedimento estão previstos pelos artigos 1.033 a 1.038 do Código Civil,¹¹¹ e visam ultimar o os negócios da pessoa jurídica. Assim, para que a sociedade seja regularmente dissolvida, os seus sócios devem observar estritamente aos requisitos procedimentais estabelecidos pela legislação civil.

Já na hipótese de dissolução irregular, os sócios deixam de cumprir com os requisitos legais e deliberam, de maneira informal, pelo encerramento da sociedade, conforme explica Renato Lopes Becho:¹¹²

Apesar de haver caminhos *jurídicos* para o encerramento regular das sociedades, por motivos que não vem ao caso é muito comum haver o encerramento irregular ou a dissolução irregular da pessoa jurídica. É o “fechamento da porta”, com a demissão dos empregados e o não cumprimento de nenhuma exigência burocrática (registro nos órgãos competentes) e, principalmente, sem a baixa nos órgãos fazendários federal, estaduais, distrital e municipais, conforme o caso. O registro do encerramento diante da Administração Fazendária exige o recolhimento de todos os tributos devidos, o que normalmente não é possível. O insucesso empresarial, comumente, não leva à guarda nem mesmo os valores monetários necessários para pagar todos os encargos legais.

¹⁰⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 502-503.

¹¹⁰ *Idem*.

¹¹¹ BRASIL. Lei 10408. *Institui o Código Civil Brasileiro*. Brasília:2002.

¹¹² BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115.

Essa prática enseja a responsabilização do administrador na forma prevista pelo artigo 135, III, do CTN,¹¹³ configurando-se pela infração à legislação societária, em razão da inobservância dos procedimentos legais necessários à dissolução regular da sociedade.

A despeito da causa de infração, Daniel Monteiro Peixoto¹¹⁴ explica que, frequentemente, os Tribunais pátrios indicam a dissolução irregular como uma modalidade adicional de responsabilização na forma prevista pelo art. 135, III, do CTN, entretanto, como visto, a dissolução irregular configura-se como uma subespécie de infração à lei. Essa confusão de terminologia acaba causando inúmeras confusões na interpretação das normas de responsabilidade.

O Autor esclarece, ainda, que os Tribunais costumam utilizar a expressão “sócio-gerente” para designar o responsável tributário, o que pode ensejar uma interpretação equivocada, no sentido de que o administrador também deveria reunir a condição de sócio para ser pessoalmente responsável pelos débitos tributários. Todavia, de acordo com os preceitos contidos no CTN, a única condição para que haja a responsabilização do terceiro é a ocupação do cargo de gestor da sociedade, independentemente da condição de sócio da pessoa jurídica.¹¹⁵

Feitos esses esclarecimentos, cumpre-nos verificar os indícios de dissolução irregular que ensejam a responsabilização pessoal do gestor da sociedade limitada.

4.3.1. Indícios de dissolução irregular e a Súmula nº 435 do STJ

Como visto, na dissolução irregular, os sócios simplesmente “baixam as portas” da empresa, sem deixar qualquer rastro ou indício de sua ilicitude. Este fato acaba dificultando a produção de qualquer tipo de prova pelo Fisco, relativa aos requisitos de responsabilização, previstos pelo artigo 135 do CTN.¹¹⁶ Justamente por essa razão, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça passou a considerar a presunção de dissolução irregular na hipótese de verificação, pelo Oficial de Justiça, que a sociedade não mais funcionava em seu domicílio fiscal. Confira-se:

¹¹³ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹¹⁴ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 523/524.

¹¹⁵ Idem, p. 525-526

¹¹⁶ BRASIL. Op cit.

Entendo diferentemente da Corte de origem, pois tenho que uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento se encontre atualizado na Junta Comercial e perante o órgão competente da Administração Tributária, sob pena de se macular o direito de eventuais credores, *in casu*, a Fazenda Pública, que se verá impedida de localizar a empresa devedora para a cobrança de seus débitos tributários.

Isso porque o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado é, via de regra, o lugar de sua sede.

Assim, presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio tributário, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder ou ainda que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular.¹¹⁷

Com a grande repercussão do tema e a reiterada aplicação desse entendimento pelos Tribunais pátrios, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 435,¹¹⁸ segundo a qual “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente”.

Diante da presunção relativa da irregularidade, cabe ao Fisco demonstrar que o sujeito a que se pretende redirecionar a execução exercia o cargo de gestor da pessoa jurídica na época da dissolução. Neste contexto, o Superior Tribunal de Justiça já admitiu a possibilidade de redirecionamento da execução contra o gestor que exercia o cargo à época da dissolução irregular, independentemente da data de constituição do fato gerador do tributo.¹¹⁹ Mais recentemente, em meados de 2017, o STJ afetou a controvérsia ao rito dos recursos especiais repetitivos, ainda pendente de julgamento:

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que

¹¹⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp 897798/SC. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: RRE Comércio de Barcos e Veículos Automotores Ltda. Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/11/2008, DJe 24/11/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=833911&num_registro=200602366905&data=20081124&formato=PDF>

¹¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010.

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1520257/SP. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Info-On Line Informática Ltda. ME. Rel. Ministro Og Fernandes. Segunda Turma, julgado em 16/06/2015, DJe 23/06/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1417508&num_registro=201500530663&data=20150623&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

configurada sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.¹²⁰

Portanto, a jurisprudência ainda não possui uma posição consolidada a respeito dos requisitos temporais para a aplicação da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça.

4.3.2. Responsabilidade nas microempresas e empresas de pequeno porte

Já em relação às micro e pequenas empresas, o artigo 9º, §4º da Lei Complementar nº 123/2006,¹²¹ com redação dada pela Lei Complementar nº 147/2014, assim dispõe:

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

(...)

§ 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores.

Como se infere do dispositivo legal, as empresas enquadradas no Simples Nacional podem solicitar a baixa da pessoa jurídica independentemente de prova de quitação das obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas. Entretanto, a baixa não impedirá a cobrança de eventuais débitos, cuja responsabilidade pelo adimplemento será solidária entre os sócios.

¹²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfr no REsp 1.645.333/SP. Rel. Ministra Assusete Magalhães. Primeira Seção, julgado em 09/08/2017, DJe 24/08/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=72331269&num_registro=201603209856&data=20170824&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 12 de junho de 2020.

¹²¹ BRASIL. Lei Complementar nº 123/2006. *Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte*. Brasília: 2006.

Para o Superior Tribunal de Justiça, contudo, a aplicação do art. 9º da LC 123/06¹²² deveria ser analisada à luz do art. 135, III, do CTN,¹²³ ou seja, além da baixa da pessoa jurídica, deveria ser demonstrada a existência dos indícios de irregularidade. Nesse sentido, confira-se o voto condutor do julgamento do AgRg no REsp 1.122.807, de relatoria do Ministro Humberto Martins:¹²⁴

De início, é certo que o art. 9º, caput, permite a responsabilidade solidária do empresário, dos sócios ou dos administradores pelas obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas. Porém, ressalte-se que o §4º dispõe que após a baixa poderá ser constituído o crédito, “decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores”. (grifo nosso)

Contudo, a Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, submetido ao regime de recursos repetitivos, em 11.3.2009, reiterou o entendimento já sedimentado nesta Corte Especial no sentido que “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN”.

(...)

Não basta, portanto, o simples inadimplemento do tributo, com a falta de seu recolhimento a fim de que se redirecione o feito executivo, mas também imprescindível a comprovação de irregularidades, que poderão ser apuradas em processo administrativo ou judicial.

Neste momento, a pergunta que se provoca para a solução da controvérsia é: quais irregularidades seriam aptas a permitir a responsabilização dos sócios? Indubitavelmente, a aplicação do art. 135 do CTN é medida que se impõe. Deverá ficar claro que as irregularidades consistiram na prática de atos com excesso de poder ou quebra das normas legais, contratuais ou estatutárias.

Esse entendimento passou a ser adotado, de forma unânime, pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça.¹²⁵

Posteriormente, ao analisar a temática sob o enfoque de uma micro empresa de responsabilidade limitada que havia sido dissolvida regularmente, a Primeira Turma do STJ,

¹²² Id. LC 123/06. *Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*. Brasília: 2006

¹²³ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.122.807/PR. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Boldness Recursos Humanos Ltda. Rel. Ministro Humberto Martins. Segunda Turma, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=960606&num_registro=200901232102&data=20100423&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

¹²⁵ Confira-se: RESP 121.698, Rel. Min. Mauro Campbell, DJe 31/05/2011; AgRg no AREsp 504.649/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 06/06/2014; e AgRg no AREsp 396.258/RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 04/09/2015.

nos autos do REsp 159.419/DF,¹²⁶ entendeu que sócios seriam responsáveis pelos débitos tributários, na forma prevista pelo art. 9º, §4º da LC 123/06 c/c art. 134, VII, do CTN.¹²⁷

De acordo com o voto do relator, Ministro Gurgel de Faria, a possibilidade de baixa da pessoa jurídica sem a prova de adimplemento das obrigações fiscais não significaria a extinção das obrigações porventura existentes, tampouco a responsabilidade dos sócios. Para ele, a extinção regular da sociedade implicaria a responsabilidade subsidiária dos sócios, nos termos do artigo 134, VII, do CTN,¹²⁸ que responderiam com o patrimônio recebido na ocasião da dissolução da empresa:

Na prática, em execução fiscal proposta em desfavor de micro ou pequena empresa regularmente extinta, é possível o imediato redirecionamento do feito contra o sócio, com base na responsabilidade prevista no art. 134, VII, do CTN, cabendo-lhe demonstrar a eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder-se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos.

Recentemente, analisando a mesma controvérsia relativa à responsabilidade de micro empresa limitada, a tese foi ratificada pela Primeira Turma do STJ:

(...) Esta Corte adota o entendimento segundo o qual, em execução fiscal proposta em desfavor de micro ou pequena empresa regularmente extinta, é possível o redirecionamento do feito contra o sócio-gerente, com base na responsabilidade prevista no art. 134, VII, do CTN, cabendo-lhe demonstrar a eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos.¹²⁹

Dessa forma, os sócios responderiam pela obrigação tributária nos limites do montante recebido na partilha dos ativos da pessoa jurídica quando da dissolução.

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1591419/DF. Recorrente: Distrito Federal. Recorrida: H&N Comércio de Produtos Ópticos Ltda. ME. Rel. Ministro Gurgel De Faria. Primeira Turma, julgado em 20/09/2016, DJe 26/10/2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1539889&num_registro=201600793834&data=20161026&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

¹²⁷ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (...)

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

¹²⁸ BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1737621/SP. Agravante: Willy Messias de Carvalho e outros. Agravada: Fazenda Nacional. Rel. Ministra Regina Helena Costa. Primeira Turma, julgado em 25/02/2019, DJe 27/02/2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=92725217®istro_numero=201800959668&peticao_numero=201800689766&publicacao_data=20190227&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

Esse entendimento muito se assemelha às lições Daniel Monteiro Peixoto,¹³⁰ que defende a aplicação da figura do “credor não satisfeito” na hipótese de dissolução regular das sociedades limitadas. Referido instituto é disciplinado pelo artigo 1.110 do Código Civil,¹³¹ *in verbis*:

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.

Como se vê, com base na figura do credor insatisfeito, os sócios também poderiam ser responsabilizados, limitadamente, pelos tributos que deixaram de ser adimplidos na ocasião da dissolução regular da sociedade.

O Autor recorre a este instituto com fundamento na problemática da terminologia “sociedade de pessoas”, prevista no inciso VII, do art. 134 do CTN,¹³² e objeto de inúmeras discussões doutrinas, conforme abordado por este estudo no tópico 4.1. Para ele, a mencionada expressão teria relação com as sociedades de responsabilidade ilimitada, uma vez que o grau de *affectio societatis* seria irrelevante determinar a responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica, como se infere a seguir:

Parece-nos que o emprego do vocábulo “sociedade de pessoas” pelo Código Tributário Nacional não quis denotar, dentre esses dois critérios, o grau de *affectio societatis*, mas o modelo de responsabilidade dos sócios em determinados tipos societários, mesmo porque esse primeiro critério não possui relevância no tocante à justificação da responsabilidade tributária. Qual a racionalidade normativa em se responsabilizar os sócios pelos débitos tributários de uma sociedade dissolvida pelo simples fato de que o vínculo entre eles, na vigência da sociedade, era de caráter personalíssimo? Em nosso entender, nenhuma.¹³³

E, mais adiante:

Por esse motivo, somos levados a crer que o Código Tributário Nacional, quando empregou a expressão “sociedades de pessoas”, quis aludir, em verdade, às “sociedades em que não há limitação de responsabilidade dos sócios”. Somente este último critério permite a identificação, *a priori*, do alcance da responsabilização, em caso de dissolução. Assim, em caso de dissolução desses tipos societários, poderá

¹³⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.514/516.

¹³¹ BRASIL. Lei 10408. *Institui o Código Civil Brasileiro*. Brasília:2002.

¹³²BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

¹³³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Op cit. p. 511.

haver cobrança dos sócios na ocorrência de impossibilidade de solução da dívida no patrimônio social¹³⁴.

Ademais, vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal já analisou a problemática da terminologia “sociedade de pessoas” e concluiu pela sua inaplicabilidade nas sociedades por quotas de responsabilidade limitadas, como visto no tópico 4.1.

Assim, pode-se concluir que a controvérsia relativa à definição específica da figura da “sociedade de pessoas” permanece causando divergências jurisprudenciais, ainda que de forma velada. De mais a mais, enquanto o Superior Tribunal não analisar a problemática minuciosamente, os sócios das microempresas de responsabilidade limitada poderão ser responsabilizados tanto pelo artigo 134, VII do CTN, quanto pelo artigo 135, III, do CTN, tudo a depender da Turma julgadora.

¹³⁴ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.513.

5. ASPECTOS PROCESSUAIS DA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Neste capítulo, abordaremos os principais aspectos da cobrança judicial do crédito tributário e os procedimentos processuais adotados para a responsabilização dos administradores.

5.1. Execução Fiscal e a imputação da responsabilidade ao terceiro

Disciplinada pela Lei nº 6.830/80,¹³⁵ a Execução Fiscal tem por objetivo a cobrança judicial do crédito tributário devidamente constituído, e pode ser considerada uma “espécie de execução por quantia certa, fundada em título extrajudicial”,¹³⁶ conforme define Hugo de Brito Machado Segundo.

O título executivo a que se refere o Autor é a Certidão de Dívida Ativa - CDA, documento que atesta o esgotamento da discussão no âmbito administrativo e a constituição definitiva do crédito tributário. O caráter extrajudicial da CDA garante ao Fisco o direito de executar a dívida independentemente de processo de conhecimento.¹³⁷

A dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção relativa de liquidez e é revestida de prova pré-constituída, nos termos do artigo 204 do CTN e seu parágrafo único.¹³⁸ Assim, em razão da força executiva conferida ao título, nele deverá constar, necessariamente, a indicação do devedor e seus corresponsáveis.¹³⁹

Essas informações presumem a ocorrência de um procedimento administrativo com oportunidade de participação e ampla defesa, visto que a apuração de eventuais corresponsáveis não pode ser realizada no bojo da Execução Fiscal. Contudo, na prática, é possível constatar

¹³⁵ BRASIL. Lei nº 6.830/80. *Institui a Lei de Execuções Fiscais*. Brasília: 1980.

¹³⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 234.

¹³⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 161.

¹³⁸ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

¹³⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op cit. p. 237.

que a Fazenda acaba inserindo o nome dos responsáveis sem que eles tenham prévia ciência da existência do procedimento administrativo, apenas para fins de cumprimento da disposição contida no artigo 202, inciso I, do CTN.¹⁴⁰

Ao examinar os efeitos processuais acerca da indicação do nome dos responsáveis na CDA, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o regime dos recursos repetitivos, que o ônus da prova de inexistência da prática de ilícitos incumbe ao terceiro indicado como corresponsável, através dos Embargos à Execução.¹⁴¹

Analisando a referida decisão sob a ótica da existência de um prévio procedimento administrativo, não restam dúvidas quanto ao acerto do entendimento firmado. Todavia, o mesmo não ocorre na hipótese de arbitrariedades por parte do Fisco, haja vista que o corresponsável, sem a prévia oportunidade de defesa no processo administrativo, terá que dispor de patrimônio próprio para garantir o Juízo e discutir a matéria em sede de Embargos à Execução Fiscal. Evidente a mitigação ao direito do contraditório e ampla defesa.

5.2. Redirecionamento da Execução Fiscal

Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça admite o redirecionamento da Execução Fiscal aos corresponsáveis, mesmo que estes não figurem na CDA, desde que a

¹⁴⁰ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

¹⁴¹ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

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

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

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

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009)

Fazenda Pública faça prova da ocorrência de uma das circunstâncias previstas no art. 135, III, do CTN.¹⁴² Esse entendimento também é aplicado quando constatada a dissolução irregular da pessoa jurídica, nos termos da Súmula nº 435 do STJ.¹⁴³

A despeito disso, vale destacar que a jurisprudência majoritária do STJ admite a mera devolução do AR postal sem cumprimento como prova da dissolução irregular, como se infere a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A NÃO LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA NO ENDEREÇO INDICADO. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE DO REDIRECIONAMENTO. SÚMULA N. 435 DO STJ. PRECEDENTES.

(...)

3. Além do mais, a certidão emitida por oficial de justiça, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço constante dos seus assentamentos na junta comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes. Precedentes: AgRg no Resp 1.339.991/BA, Rel. Ministro Sergio Kukina, Primeira Turma, DJe 12/9/2013; REsp 1.675.067/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/9/2017; AgRg no AREsp 414.135/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 28/2/2014.¹⁴⁴

Entretanto, parte dos julgadores entendem que o AR negativo seria insuficiente para ensejar o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da pessoa jurídica, por se tratar de um mero indício de dissolução irregular. Nesse sentido, confira-se um trecho do voto condutor do AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 1.477.111/SE, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:¹⁴⁵

¹⁴² (...) Conforme orientação da Primeira Seção desta Corte 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.

(AgRg no REsp 1295391/PA, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 26/09/2013)

¹⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe13/05/2010.

¹⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1587168/SE. Agravante: Dilelma Bispo Santos e outros. Agravado: Estado do Sergipe. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma, julgado em 13/05/2019, DJe 16/05/2019. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=91&documento_sequencial=94336899®istro_numero=201600494870&peticao_numero=201800732110&publicacao_data=20190516&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

¹⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1477111/SE. Agravante: MJS Comercial de Móveis Ltda. Agravado: Estado de Sergipe. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma, julgado em 11/05/2020, DJe 14/05/2020. Disponível em

<https://ww2.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=109454850®istro_numero=201900882747&peticao_numero=201900421792&publicacao_data=20200514&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

(...) A Súmula 435 do STJ diz que 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 contra o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é a de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio, a teor dos arts. 135 e 135 do CTN.

Ao meu sentir, como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem prévio procedimento. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública), que requer o redirecionamento; deve o Fisco instaurar regular processo administrativo para respaldar a conclusão de dissolução anômala da pessoa jurídica. A inversão do *onus probandi* só deve ser feita nos casos em que a lei admite expressamente e, ainda assim, em hipóteses excepcionais.

Em que pese tal entendimento parecer mais adequado, especialmente em relação aos princípios norteadores do processo executivo, ele não foi aplicado no caso concreto, em função da necessidade de uniformização da jurisprudência do C. STJ.

Outro ponto controvertido sobre a matéria reside no prazo prescricional para o redirecionamento da Execução Fiscal ao administrador. Recentemente, a questão foi submetida à análise da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça,¹⁴⁶ que fixou três teses sobre o tema. Nos casos em que o ilícito for precedente à citação da pessoa jurídica, o prazo prescricional será de cinco anos, contados da data da citação. Já na hipótese de dissolução irregular posterior à citação da pessoa jurídica, o prazo será contado a partir da “dará da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva”. Por fim, o julgado asseverou que a decretação da prescrição impõe a prova inequívoca da inércia da Fazenda Pública.

5.3. A teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário

¹⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.201.993/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Casa do Sol Móveis e Decorações Ltda. Primeira Seção, julgado em 08/05/2019, DJe 12/12/2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=97036645&num_registro=201001275952&data=20191212&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

Conforme visto no capítulo dedicado ao estudo das sociedades limitadas, em regra, os sócios não respondem pessoalmente pelas dívidas contraídas pela sociedade empresária, de tal modo que a responsabilização sempre estará restrita ao capital social subscrito. Essa limitação de responsabilidade decorre de um dos princípios fundamentais do direito societário, a saber, o princípio da autonomia patrimonial, consistente na distinção entre os bens da sociedade e de seus integrantes, com o fito de estimular a atividade econômica.

Ocorre que, ao invés de atingir os seus devidos fins, essa proteção patrimonial acabou servindo de estímulo para prática de atos ilícitos, decorrentes de fraudes, irregularidades e abusos de direitos. Diante dessa situação, criou-se, no direito norte-americano, a teoria *disregard of legal entity*, que permite a desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de atos ilícitos, abuso de poder, infração de lei ou estatuto.¹⁴⁷

Em nosso ordenamento jurídico, a teoria da desconsideração da personalidade foi positivada pelo artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90),¹⁴⁸ segundo o qual, diante das hipóteses de “abuso de direito, excesso de poder, infração de lei fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social” em detrimento do consumidor, o juiz poderá promover a desconsideração da personalidade jurídica. O §5º do artigo 28 também prevê a possibilidade de aplicação da norma quando “a personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento dos prejuízos causados aos consumidores”.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica também foi concebida pela Lei dos Crimes Ambientais (Lei nº 9.605/1998),¹⁴⁹ que prevê, em seu artigo 4º, a possibilidade de desconsideração sempre que a personalidade jurídica “for obstáculo ao ressarcimento dos prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”.

No Direito Civil, a teoria encontra-se prevista pelo artigo 50, cuja redação original estabelecia a desconsideração da personalidade jurídica “em caso de abuso da personalidade

¹⁴⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil: teoria geral do direito civil, volume I*. 33ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 283.

¹⁴⁸ Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

¹⁴⁹ BRASIL. Lei 9605. *Institui a Lei dos Crimes Ambientais*. Brasília:1998.

jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial”, sem, contudo, caracterizar os mencionados requisitos.

Posteriormente, a Lei nº 13.874/2019 (Declaração dos Direitos da Liberdade Econômica)¹⁵⁰ inovou a sistemática e acrescentou ao caput do artigo 50 que só poderiam ter os bens pessoais atingidos os sócios ou administradores “beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso”. Outrossim, incluiu os §§ 1º e 2º, que conceituam o desvio de finalidade como sendo “a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza” e a confusão patrimonial como “a ausência de separação de fato entre os patrimônios”, caracterizada: a) “pelo cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou administrador ou vice-versa”; b) “transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante”; e c) “outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial”.

No âmbito processual, o Código de Processo Civil de 2015,¹⁵¹ em seus artigos 133 a 137, previu a necessidade de instauração de um incidente processual próprio para a averiguação da existência dos requisitos autorizadores da medida, mediante o efetivo contraditório.

Já em matéria tributária, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica é objeto de inúmeros debates. Isso porque, parcela da doutrina entende que o instituto não teria aplicabilidade no direito tributário, ante a existência das hipóteses de responsabilidade de terceiros pelos débitos da pessoa jurídica.¹⁵² Essa é a posição adotada por Luciano Amaro.¹⁵³

É importante referir essa distinção porque nossa lei tributária apresenta vários exemplos em que a responsabilidade de uma pessoa jurídica é imputada a terceiros, solidária ou subsidiariamente. Não existe aí a desconsideração da pessoa jurídica. O que se dá é que, independentemente da forma societária adotada (por exemplo, sociedade cujo sócio seja ilimitadamente responsável, ou sociedade onde ele tenha sua responsabilidade limitada ao capital), a lei tributária, em certas situações, atribui, de modo expresse, a responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva) à pessoa do sócio.

Resta examinar a desconsideração da pessoa jurídica (propriamente dita), que seria feita pelo juiz, para responsabilizar outra pessoa (o sócio), sem apoio em prévia

¹⁵⁰ BRASIL. Lei 13.874. *Institui a Declaração dos Direitos da Liberdade Econômica*. Brasília: 2019.

¹⁵¹ BRASIL. Lei 13.105. *Institui o Código de Processo Civil*. Brasília: 2015

¹⁵² PEREIRA, Lucas Lobo. *Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 78.

¹⁵³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 272-73.

descrição legal na hipótese de responsabilização do terceiro, à qual a situação concreta pudesse corresponder. Nessa formulação teórica da doutrina da desconsideração, não vemos possibilidade de sua aplicação no direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, na definição de responsável tributário, exige norma expressa de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do princípio da legalidade. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiro.

Outra parcela da doutrina entende, ainda, que teoria da desconsideração da personalidade jurídica estaria caracterizada no pelos artigos 134 e 135 do CTN,¹⁵⁴ conforme leciona Eduardo Domingos Bottallo:¹⁵⁵

Em outras palavras, somente quando demonstrada, pelo Fisco, que a obrigação tributária a cargo da sociedade decorreu de alguma das causas apontadas na lei civil (art. 50) é que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional poderá validamente ser acionado.

Nesse mesmo sentido, aduz Maria Rita Ferragut:¹⁵⁶

Nas hipóteses em que houver responsabilização pessoal dos administradores decorrente de ato doloso, tal como prevêem (sic) os artigos 135 e 137 do CTN, a desconsideração da personalidade jurídica estará sendo aplicada, pois se superará a autonomia patrimonial com a finalidade de se responsabilizar o autor da infração, cujo patrimônio seria intocável não fosse a desconsideração.

Por outro lado, alguns doutrinadores defendem que a desconsideração da personalidade jurídica estaria caracterizada, no direito tributário, pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN.¹⁵⁷ Nesse sentido, é a posição adotada por Arnaldo Wald e Luiza Rangel de Moraes:¹⁵⁸

¹⁵⁴ PEREIRA, Lucas Lobo. *Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 77.

¹⁵⁵ BOTALLO, Eduardo Domingos. *Alguns reflexos do Código Civil no Direito Tributário*. In: PEREIRA, Lucas Lobo. *Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 80.

¹⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 23.

¹⁵⁷ Art. 116, parágrafo único, do CTN: A Autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

¹⁵⁸ WALD, Arnaldo. MORAES, Luiza Rangel. *Desconsideração da personalidade jurídica e seus Efeitos Tributários*. In: PEREIRA, Lucas Lobo. *Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 82.

No âmbito do Direito Tributário, tem destaque a Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu, no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, regra antielisão, autorizando a autoridade tributária a desconsiderar a forma e a estrutura do negócio jurídico, para alcançar a obrigação tributária geradora do tributo e o sujeito passivo tributário. No bojo de tal dispositivo, está abrangida a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica.

Já nos Tribunais, é possível observar uma grande confusão em relação ao conceito do instrumento da desconsideração da personalidade jurídica com a responsabilidade tributária na forma do artigo 135, III, do CTN. Muitos julgados afirmam que a responsabilização pessoal do administrador em razão da prática de atos dolosos seria uma forma de desconsideração da personalidade jurídica. Confira-se a ementa da seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

(...) Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. A propósito, tal entendimento ficou consolidado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, como demonstra a seguinte ementa: REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe 23/3/2009.

III - Assim, a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei¹⁵⁹.

(AgInt no REsp 1611500/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/03/2019, DJe 18/03/2019)

Nesse sentido, um recente julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

(...) Há típica confusão patrimonial, que autoriza a desconsideração da personalidade jurídica no curso da execução, no exercício de ônus decorrente da ausência de inclusão do sócio na Certidão de Dívida Ativa (artigo 135 do CTN e Súmula nº 435 do STJ)¹⁶⁰.

¹⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgInt no REsp 1611500/SC. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Jaime de Castro Ramos. Rel. Ministro Francisco Falcão. Segunda Turma, julgado em 12/03/2019, DJe 18/03/2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1801458&num_registro=201601753082&data=20190318&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

¹⁶⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento - 5030148-20.2019.4.03.0000. Agravante: Silvio Luiz Martineli. Agravada: União Federal. Rel. Desembargador Federal Antonio Carlos Cedendo, julgado em 16/04/2020. Disponível em <<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=573ed9580c5310d9cb539850c5793abc8d2947e5aa4e8383b5285f6be0118d701a214f3e430a06b6d1142f7d71879d2dee0ee15ae4eb0be1&idProcessoDoc=129976334>>. Acesso em 12 de junho de 2020.

Com efeito, essa interpretação se revela equivocada, uma vez que a responsabilidade pessoal configura-se de forma direta, quando verificada a prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Neste caso, apenas o administrador suportará o ônus tributário.

Já a desconsideração da personalidade jurídica, como visto, necessita da instauração de um incidente processual próprio, para fins de apuração de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, na forma prevista pelo artigo 50 do Código Civil.¹⁶¹

5.4. Meios de defesa do responsável tributário

Como visto nos capítulos anteriores, em tese, a responsabilidade pelo artigo 135, III, do CTN¹⁶² depende de apuração ordinária, seja pela via administrativa, ou judicial. Justamente por essa razão, o processo de execução fiscal pressupõe a existência de um título executivo revestido de liquidez, certeza e exigibilidade.

Entretanto, muitas vezes, esses pressupostos deixam de ser observados, inclusive por nossos Tribunais pátrios, que permitem a inclusão do administrador no polo passivo da ação independentemente da existência de Inscrição em Dívida Ativa em seu nome.

Ao terceiro responsabilizado são garantidos dois meios de defesa: a exceção de pré-executividade, também denominada objeção de pré-executividade, e os embargos à execução fiscal. A escolha do meio de defesa adequado depende, exclusivamente, do conjunto probatório do caso concreto.

5.4.1. Exceção de pré-executividade

¹⁶¹ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

¹⁶² BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966.

O instituto da exceção de pré-executividade surgiu em 1966, no “Caso Mannesmann”. O caso em questão discutia diversas ações executivas, lastreadas em títulos falsos, que tinham sido ajuizadas e face Companhia Siderúrgica Mannesman. A problemática residia no fato de que a empresa teria que oferecer bens à penhora para possibilitar a discussão da matéria através de Embargos à Execução, mesmo tendo prova inequívoca de que os títulos eram falsos. À vista disso, Pontes de Miranda elaborou um parecer, apresentando uma forma de defesa do executado nos próprios autos da execução, intitulada “exceção de pré-executividade”.¹⁶³

Note-se que, por ser um meio de defesa construído pela doutrina e jurisprudência pátria, a exceção de pré-executividade não possui respaldo em nosso ordenamento jurídico. Alguns autores, por outro lado, apontam que a medida estaria prevista pelo parágrafo único do artigo 204 do CTN, *in verbis*:¹⁶⁴

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro que a aproveite.

Atualmente, é pacífico o entendimento de que a exceção de pré-executividade é cabível em sede de execução fiscal. Inclusive, a Súmula nº 393 do Superior Tribunal de Justiça estabelece que este instrumento é cabível para discutir “matérias conhecíveis de ofício e que não demandem dilação probatória”¹⁶⁵.

Essa objeção é constituída por simples petição nos autos da execução fiscal, não possui prazo para ser apresentada e independe de garantia do juízo, notadamente por discutir matérias de ordem pública, que podem ser conhecidas de ofício pelo juiz.

¹⁶³ CARNEIRO, Claudio. *Processo tributário: administrativo e judicial*. 6ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 290/291. E-book.

¹⁶⁴ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book.

¹⁶⁵ “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício e que não demandem dilação probatória.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 393. Primeira Seção. Julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009).

Portanto, este meio de defesa só é cabível quando verificada a existência de questões exclusivamente de ordem pública, que deveriam ter sido reconhecidas de ofício pelo juiz, ou, ainda, quando o excipiente possuir provas que não demandem dilação probatória.

5.4.2. Embargos à Execução Fiscal

Os embargos à Execução Fiscal possuem natureza jurídica autônoma, e visam desconstituir o título executivo fiscal ou diminuir o montante devido. Este instrumento pode ser utilizado pelo devedor ou por terceiro prejudicado pela execução e deve ser oferecido dentro do prazo de 30 dias, contados a partir da data em que for garantida a execução.¹⁶⁶ Aliás, o §1º do artigo 16, da Lei nº 6.830/80, prevê que “não são admissíveis os embargos do executado antes da garantia da execução”. Dessa forma, diferentemente da exceção de pré-executividade, nos embargos à execução fiscal deve ser observada a existência do interesse processual, legitimidade, tempestividade e da garantia do juízo.

Por ter caráter de ação autônoma, o embargo à execução não suspende, automaticamente, a execução fiscal. Para tanto, o embargante deve demonstrar a existência de risco de dano de difícil reparação, na forma do artigo 919 do Código de Processo Civil,¹⁶⁷ aplicável subsidiariamente ao procedimento da execução fiscal.

Se os embargos à execução forem julgados procedentes, a cobrança será extinta e a garantia devidamente restituída ao embargante. Já na hipótese de rejeição dos embargos, o terceiro será intimado para, no prazo de 15 dias, remir o bem dado em garantia ou pagar o débito devidamente acrescido de juros, multa e demais encargos legais, na forma prevista pelo artigo 19¹⁶⁸ da Lei nº 6.830/90.¹⁶⁹

¹⁶⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 218-219.

¹⁶⁷ Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

¹⁶⁸ Art. 19 - Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.

¹⁶⁹ BRASIL. Lei nº 6.830. *Institui a Lei de Execução Fiscal*. Brasília: 1990.

Portanto, se a discussão a respeito da responsabilidade tributária não demandar dilação probatória, adotar-se-á a exceção de pré-executividade, que não depende da garantia do juízo. Nas demais hipóteses, caberá ao terceiro responsabilizado garantir o juízo executivo e se insurgir através de Embargos à Execução Fiscal.

CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso teve por objetivo analisar o instituto da responsabilidade tributária, instrumento de cobrança do débito tributário que, em tese, possui caráter excepcional, e só pode ser adotado pela Fazenda Pública quando verificada a ocorrência de uma das hipóteses previstas pelos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, e sua aplicabilidade nas sociedades limitadas, modelo societário mais comum no Brasil.

Nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a responsabilidade dos sócios é restrita ao valor patrimonial correspondente ao número de quotas adquiridas na ocasião do ingresso na sociedade. Entretanto, todos os sócios são responsáveis pelas quotas subscritas e não integralizadas.

A administração da sociedade pode ser realizada por uma ou mais pessoas, integrantes ou não do quadro societário da empresa. Os poderes e atribuições dos administradores são delimitados pelo contrato social, e devem ser estritamente observados no exercício da atividade empresarial. Além das atribuições conferidas pelo estatuto, os administradores devem guardar os deveres de diligência e lealde, sob pena de responderem, culposamente, pelos prejuízos decorrentes de seus atos.

A despeito das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional prevê algumas hipóteses em que o dever de adimplemento do tributo é transferido a um terceiro vinculado ao sujeito passivo diretamente relacionado ao fato gerador.

No artigo 134 do CTN, são previstas as hipóteses de responsabilidade decorrentes de atos culposos. Em que pese a atribuição de caráter solidário pelo legislador, na realidade, este instituto vislumbra hipótese de responsabilidade subsidiária, uma vez que a cobrança do débito só pode ser redirecionada em face do responsável diante da impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo tributário.

No que diz respeito às pessoas jurídicas, o inciso VII do mencionado artigo estabelece a responsabilidade dos sócios pelos tributos da sociedade de pessoas em liquidação. O conceito de sociedade de pessoas ainda é objeto de inúmeros debates. Para a doutrina

majoritária, a principal característica deste tipo societário seriam os aspectos individuais das pessoas integrantes do quadro societário. Ao analisar a problemática, o Supremo Tribunal Federal apontou que as sociedades limitadas não possuem caráter de sociedades de pessoas.

Assim, a teor deste entendimento, os administradores das sociedades limitadas não poderiam ser responsabilizados pelo art. 134 do CTN, salvo na hipótese de expressa previsão do caráter pessoal no contrato social da empresa. Contudo, observa-se a existência de alguns julgados, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, utilizando o artigo 134, VII, do CTN como fundamento para a responsabilização dos administradores das sociedades limitadas.

Já o artigo 135 do CTN disciplina a responsabilidade tributária decorrente de atos praticados ao arrepio da lei, contrato social ou estatuto. Nesta hipótese, são incluídos os diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas de direito privado, incluindo, assim, as sociedades limitadas.

A responsabilidade que trata o mencionado artigo é pessoal, de modo que a sociedade não responde com seus bens pelos atos ilícitos praticados pelos terceiros expressamente designados. Para tanto, a conduta ilícita do administrador deve ser efetivamente comprovada, por se tratar de responsabilidade subjetiva.

Nesta esteira, o mero inadimplemento tributário não configura hipótese de responsabilidade tributária, conforme estabelece a redação da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente”.¹⁷⁰ Esse entendimento reforça, ainda mais, a premissa de que o terceiro não pode ser responsabilizado sem que haja provas de sua conduta ilícita.

Entretanto, na prática, é possível observar que os administradores são incluídos nas Certidões de Dívida Ativa, na qualidade de responsáveis, sem a prévia instauração de um procedimento administrativo visando a apuração do ilícito. Outrossim, mesmo nos casos em que o administrador não é indicado na CDA, é admitido o redirecionamento da execução fiscal contra ele, desde que demonstrada a ocorrência dos requisitos autorizadores da medida.

¹⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010.

A dissolução irregular da pessoa jurídica também enseja a responsabilidade pessoal do administrador, nos termos da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação dos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.¹⁷¹ Nesta hipótese, a mera devolução do AR sem cumprimento tem servido como prova de indícios da prática do ilícito pela jurisprudência majoritária do Superior Tribunal de Justiça.

Diante dessas circunstâncias, verifica-se a inobservância, tanto pela Fazenda Pública, quanto pelos Tribunais pátrios, dos preceitos fundamentais da norma de responsabilidade tributária, bem assim do caráter executivo do procedimento de cobrança judicial do débito tributário, que não admite discussões a respeito do título executivo que embasa a cobrança.

Tais condutas implicam diretamente no direito de defesa do terceiro responsabilizado, que acaba tendo que dispor de patrimônio próprio para garantir o juízo, a fim de possibilitar a discussão de matérias que demandam dilação probatória em sede de Embargos à Execução Fiscal. Além dos demais ônus decorrentes do litígio judicial.

Outrossim, constata-se, ainda, que a responsabilidade tributária na forma do artigo 135, III, do CTN não se confunde com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque, na primeira hipótese, a imputação da responsabilidade ocorre de forma direta, cabendo ao terceiro o ajuizamento de ação autônoma para a discussão da matéria. Já a desconsideração da personalidade jurídica possui caráter incidental, com a possibilidade de contraditório e ampla defesa.

¹⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRÃO, Nelson. *Sociedades limitadas*. 10ªed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014. *E-book*.
- BRASIL. Decreto 3.708. *Institui a constituição de sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Brasília: 1919. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.
- BRASIL. Lei 10.406. *Institui o Código Civil*. Alterado pela Lei 11.698 de 2008. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.
- BRASIL. Lei 13.105. *Institui o Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.
- BRASIL. Lei 5172. *Institui o Código Tributário Nacional*. Brasília: 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.
- BRASIL. *Constituição Federal*. Brasília: 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.
- BRASIL. Lei 9605. *Institui a Lei dos Crimes Ambientais*. Brasília:1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm>. Acesso em 12/06/2020.
- BRASIL. Lei 13.874. *Institui a Declaração dos Direitos da Liberdade Econômica*. Brasília: 2019. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm>. Acesso em 12/06/2020.
- BRASIL. Lei 6830. *Institui a Lei de Execução Fiscal*. Brasília 1980. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.
- BRASIL. Lei Complementar 123. *Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências*. Brasília: 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1477111/SE. Agravante: MJS Comercial de Móveis Ltda. Agravado: Estado de Sergipe. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma, julgado em 11/05/2020, DJe 14/05/2020. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=109454850®istro_numero=201900882747&peticao_nu>

mero=201900421792&publicacao_data=20200514&formato=PDF> . Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1587168/SE. Agravante: Dilelma Bispo Santos e outros. Agravado: Estado do Sergipe. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma, julgado em 13/05/2019, DJe 16/05/2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=91&documento_sequencial=94336899®istro_numero=201600494870&peticao_numero=201800732110&publicacao_data=20190516&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1477111/SE. Agravante: MJS Comercial de Móveis Ltda. Agravado: Estado de Sergipe. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma, julgado em 11/05/2020, DJe 14/05/2020. Disponível em

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgInt no REsp 1611500/SC. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Jaime de Castro Ramos. Rel. Ministro Francisco Falcão. Segunda Turma, julgado em 12/03/2019, DJe 18/03/2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1801458&num_registro=201601753082&data=20190318&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1737621/SP. Agravante: Willy Messias de Carvalho e outros. Agravada: Fazenda Nacional. Rel. Ministra Regina Helena Costa. Primeira Turma, julgado em 25/02/2019, DJe 27/02/2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=92725217®istro_numero=201800959668&peticao_numero=201800689766&publicacao_data=20190227&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1122807/PR. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Boldness Recursos Humanos Ltda. Rel. Ministro Humberto Martins. Segunda Turma, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=960606&num_registro=200901232102&data=20100423&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no REsp 1.645.333/SP. Rel. Ministra Assusete Magalhães. Primeira Seção, julgado em 09/08/2017, DJe 24/08/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=72331269&num_registro=201603209856&data=20170824&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 12 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 120.993. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Casa do Sol Móveis e Decorações Ltda. Rel. Ministro Herman Benjamin. Primeira Seção, Julgado em 08/05/2019, DJe 12/12/2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=97036645&num_registro=201001275952&data=20191212&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 12 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 121.021/PR. Recorrente: Osny Miguel dos Santos e outros. Recorrida: Fazenda Pública do Estado do Paraná. Rel. Ministra Nancy Andrighi. Segunda Turma, julgado em 15/08/2000, DJe 11/09/2000. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700132463&dt_publicacao=11-09-2000&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 203.878/RJ. Recorrente: Sergio Alexandre Moreira Mesquita. Recorrida: Fazenda Nacional. Rel. Ministro Garcia Vieira. Primeira Turma, julgado em 06/05/1999, DJ 21/06/1999. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199900128320&dt_publicacao=21-06-1999&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.104.900/ES. Recorrentes: Wilson Valadão de Azevedo e outro. Recorrido: Estado do Espírito Santo. Rel. Ministra Denise Arruda. Primeira Seção, julgado em 08/05/2019, DJe 12/12/2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=97036645&num_registro=201001275952&data=20191212&tipo=51&formato=PDF> Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.520.257/SP. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Info-On Line Informática Ltda. ME. Rel. Ministro Og Fernandes. Segunda Turma, julgado em 16/06/2015, DJe 23/06/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1417508&num_registro=201500530663&data=20150623&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.201.993/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Casa do Sol Móveis e Decorações Ltda. Primeira Seção, julgado em 08/05/2019, DJe 12/12/2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=97036645&num_registro=201001275952&data=20191212&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.591.419/DF. Recorrente: Distrito Federal. Recorrida: H&N Comércio de Produtos Ópticos Ltda. ME. Rel. Ministro Gurgel De Faria. Primeira Turma, julgado em 20/09/2016, DJe 26/10/2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1539889&num_registro=201600793834&data=20161026&formato=PDF>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 393. Estabelece que “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Primeira Seção, Julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 12 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Estabelece que “o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Primeira Seção, Julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas/2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Estabelece que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando a execução fiscal para o sócio-gerente”. Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>, p. 581. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1177895/RS. Agravante: Petropole Tênis Clube. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Diário da Justiça. Brasília, 17 de agosto de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=990418&num_registro=201000158343&data=20100817&formato=PDF>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp 897798/SC. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: RRE Comércio de Barcos e Veículos Automotores Ltda. Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/11/2008, DJ 24/11/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=833911&num_registro=200602366905&data=20081124&formato=PDF>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 96.607. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Nelson Pepe. Rel. Ministro Soares Muñoz. RTJ nº 103:1274. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/103_3.pdf. Acesso em 10 de maio de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 64.408. Rel. Ministro Rodrigues Alckmin. RTJ 85: 947/948. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/085_3.pdf. Acesso em 10 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento - 5030148-20.2019.4.03.0000. Agravante: Silvio Luiz Martineli. Agravada: União Federal. Rel. Desembargador Federal Antonio Carlos Cedenho, julgado em 16/04/2020. Disponível em <<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=573ed9580c5310d9cb539850c5793abc8d2947e5aa4e8383b5285f6be0118d701a214f3e430a06b6d1142f7d71879d2dee0ee15ae4eb0be1&idProcessoDoc=129976334>>. Acesso em 12 de junho de 2020.

CAMPINHO, Sérgio. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book*.

CARNEIRO, Claudio. *Processo tributário: administrativo e judicial*. 6ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book*.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019. *E-book*.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ed. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações*. 16ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios; GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. *Direito Comercial: direito de empresa e sociedades empresárias*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11ªed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*.

MAMEDE, Gladson. *Manual de direito empresarial*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*.

NEGRÃO, Ricardo. *Curso de direito comercial e de empresa, v. 1: teoria geral da empresa e direito societário*. 15ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ªed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil: teoria geral do direito civil, volume I*. 33ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

PEREIRA, Lucas Lobo. *Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC*. São Paulo: Almedina, 2019. *E-book*.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial: volume único*. 10ªed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020. *E-book*.

RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de empresa*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. *E-book*

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020. *E-book*.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2003, volume 2.

VENOSA, Silvio de Salvo; RODRIGUES, Claudia. *Direito Empresarial*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*.

COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Sarah Vilas Boas Ladeira

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4158062-1, Período noturno, Turma U, tendo realizado o TCC com o título: A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores das Sociedades Limitadas, sob a orientação do(a) professor(a): Edmundo Emerson Medeiros, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 17 de junho de 2020.



Assinatura do discente