



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE DIREITO**

CLAUDIA GERMANA AZEVÊDO LEAL FREIRE

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS POR
DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DA EMPRESA: A QUESTÃO DA PROVA**

CAMPINA GRANDE - PB

2011

CLAUDIA GERMANA AZEVÊDO LEAL FREIRE

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS POR
DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DA EMPRESA: A QUESTÃO DA PROVA**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC,
elaborado como requisito para obtenção do
título de Bacharel em Direito, pela
Universidade Estadual da Paraíba.

Orientadora: Esp. Danielle Patrícia Guimarães
Mendes

CAMPINA GRANDE - PB

2011

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

F866r Freire, Claudia Germana Azevêdo Leal.
A responsabilidade dos sócios por débitos tributários da empresa [manuscrito]: a questão da prova / Claudia Germana Azevêdo Leal Freire.– 2011.
69 f.
Digitado.
Trabalho Acadêmico Orientado (Graduação em Direito) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2011.
“Orientação: Prof. Esp. Danielle Patrícia Guimarães Guedes, Departamento de Direito Privado”.

1. Direito tributário. 2. Responsabilidade tributária. 3. ônus da prova.. I. Título.

21. ed. CDD 343.04

CLAUDIA GERMANA AZEVÊDO LEAL FREIRE

**A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS POR DÉBITOS
TRIBUTÁRIOS DA EMPRESA: A QUESTÃO DA PROVA**

Aprovada em: 2 de DEZEMBRO de 2011.

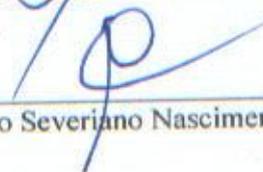
BANCA EXAMINADORA



Prof. Esp. Danielle Patrícia Guimarães Mendes – UEPB
Orientadora



Prof. Esp. Fábio José de Oliveira Araújo - UEPB



Prof. Ms. Fábio Severiano Nascimento - UEPB

A Deus,
A meu esposo,
A meus amados filhos,
Centro da minha vida,
Dedico.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que me oportuniza viver nessa escola que é a vida, onde cada momento é essencial para que eu me torne uma pessoa melhor.

Ao meu amado esposo, parceiro de todas as horas, por toda sua paciência, compreensão e auxílio na conquista desse sonho.

Aos meus amados filhos, pelo carinho e respeito que me dedicam, como também pela compreensão em entender a minha ausência do papel de mãe para dedicar-me ao mundo acadêmico, obrigado por compreenderem a importância que tudo isso significa pra mim.

A minha mãe, que tão cedo partiu, mas sei que onde ela estiver sempre olha por mim.

Ao meu tio e tias que tomaram para si a responsabilidade de me guiar, em especial tia Alice, agradeço por aceitar o papel de ser minha mãe.

A minha irmã, pessoa tão especial que por si só me oportuniza tamanha lição de vida.

A minha querida amiga Andrea Lyra, presente de Deus que recebi durante a vida acadêmica, parceira de todas as horas, agradeço por tudo que você é e representa pra mim.

A amiga Thayse, pela sua meiguice e sensatez que tanto me ensinaram.

Aos amigos da 10ª Vara da Justiça Federal da Paraíba, agradeço pelo carinho e oportunidade de aprendizado que me proporcionaram.

A Malber e Davy, em especial, professores e amigos que nunca vou esquecer.

A Professora Danielle Patrícia, pessoa que tanto admiro pelo seu profissionalismo; agradeço por reencontrá-la em um momento tão especial, agradeço pela orientação e atenção na condução do presente projeto.

Aos funcionários do Centro de Ciências Jurídicas, em especial Yang Medeiros e Ana Alice Tejo, por toda paciência e prontidão em ajudar em tudo que precisara.

Enfim, a todos que de alguma forma contribuíram para esta vitória.

*“Não adianta vencer sem melhorar-nos.
O lugar em que você vive é o seu campo de
ação.
Os inimigos a vencer estão em nós mesmos.
Os outros são sempre o público que nos segue.
O seu setor de engajamento é o seu próprio
trabalho.
Comandos e ordenanças, companheiros e
inspetores são os parentes e amigos.
As suas armas eficientes e, das mais
importantes, são o amor e a humildade, o
conhecimento e a paciência.
Ordens a observar: trabalhar e servir.
Programa diário: “amar o próximo como a si
mesmo”.
Sinal de promoção: dever cumprido.
Marca de vitória: alegria interior com a
bênção de Deus que nenhuma palavra do
mundo consegue traduzir”*

Francisco Cândido Xavier.

RESUMO

O sistema tributário nacional lança mão de recuso de responsabilização de terceiro, inserindo na relação tributária um terceiro como sujeito passivo, diferente do contribuinte, para cumprimento da obrigação para com o Fisco. Tal disposição está especificamente elucidada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Dentre os terceiros passíveis de responsabilização previstos nesses dispositivos legais, está a figura do sócio empreendedor. Buscando o entendimento e elucidação de como ocorre esse instituto voltado para a responsabilização do sócio, procedeu-se à realização do presente estudo, objetivando-se analisar em quais hipóteses caberá a responsabilização e principalmente a quem cabe a prova da alegação, especificando a hipótese de responsabilização previstas no artigo 134, inciso VII do CTN, na sociedade de pessoas, *intuitu persone*, e a hipótese do artigo 135, III especificadamente para a figura do sócio da sociedade limitada. A metodologia utilizada foi o estudo bibliográfico, com análise de artigos, doutrinas diversas, além da realização de investigação normativa e jurisprudencial. Através do método de abordagem dedutiva, constatou-se que a responsabilização do sócio é matéria de ordem subjetiva, necessitando do elemento volitivo para comprovar a responsabilização. É ônus da Fazenda Pública, comprovar tal conduta apurado-a num procedimento seja ele administrativo ou judiciário, onde seja dada oportunidade para que o sócio responsabilizado promova sua defesa, respeitando os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Responsabilidade Tributária do Sócio. Ônus da prova.

ABSTRACT

The national tributary system resorts to the refusal of responsibility of a third, inserting in the tributary relation a third as a passive subject, different from the contributor, for the enforcement of the duty to FISCO. Such disposal is specifically elucidated in the articles 134 and 135 from the National Tributary Code. Among the thirds passive of responsibility provided in these legal devices is the image of the pushing partner. In order to find the understanding and elucidation on how it occurs this institute facing the accountability of the partner, It was made the present study aiming at analyzing in what hypothesis is the accountability and mainly to whom it is directed the proofs of claims, specifying the hypothesis of responsibility provided in the article 134, item VII from CTN (National Tributary Code), in the partnership of people, *intutite personae*, and the hypothesis from the article 135, III specifically for the image of the limited society partner. The methodology used was the bibliographical study, with analysis of articles, various doctrines besides the realization of normative and jurisprudential research. Through the method of deductive approach, it was found that the responsibility of the partner is the matter of subjective order, requiring of the volitional element to prove the accountability. It's onus of Treasury to prove such management investigating in a procedure no matter if it's administrative or judicial where it's given the opportunity so that the responsible partner can promote his defense, respecting the constitutional principles of the owing legal process of the discordant and the full defense.

Keywords: Tax liability. Tax liability of the partner. Onus of proof.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: BREVE ANÁLISE DO INSTITUTO.....	13
1.1 CONCEITO INTRODUTÓRIO	13
1.2 CONTRIBUINTE <i>VERSUS</i> RESPONSÁVEL.....	15
1.3 RESPONSABILIDADE PESSOAL E RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA	17
1.4 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA.....	18
1.4.1 Responsabilidade por Substituição.....	18
1.4.2 Responsabilidade por Transferência	19
CAPÍTULO 2 - A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÉBITO DA EMPRESA NO CASO DO ARTIGO 134 DO CTN	21
2.1 ASPECTOS GERAIS DA RESPONSABILIDADE DO Art. 134 Do CTN.....	21
2.2 ANÁLISE DO INCISO VII DO ART. 134.....	24
2.2.1 Sociedade de Pessoas	24
2.2.1.1 Análise da Limitação da Responsabilidade de Pessoas segundo o Código Civil	25
2.2.2 Caracterização da Liquidação das Sociedades de Pessoas	27
2.2.3 Arrematando a Responsabilidade Tributária dos Sócios na Liquidação de Sociedade de Pessoas	28
CAPÍTULO 3 A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÉBITO DA EMPRESA – ARTIGO 135 DO CTN (SOCIEDADE POR RESPONSABILIDADE LIMITADA).....	30
3.1 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO NA EMPRESA LIMITADA.....	30
3.2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PERANTE O FISCO NO ART. 135, III DO CTN	31
3.2.1 Responsabilidade Decorrente de Excesso de Poderes.....	34
3.2.2 Responsabilidade Decorrente de Infração do Contrato Social	34

3.2.3	Responsabilidade Decorrente de Infração à Lei	35
3.2.3.1	A Dissolução Irregular da Sociedade e a Infração à Lei	36
3.2.3.2	Inadimplência de Tributos	37
3.4	CLASSIFICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE	38
3.5	NATUREZA SUBSIDIÁRIA E O BENEFÍCIO DE ORDEM.....	40
3.6	AMPLIAÇÃO DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DO ART. 135, III DO CTN – PAGAMENTO DE MULTAS	41

CAPÍTULO 4 - TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE

JURÍDICA.....	43	
4.1	NOÇÕES GERAIS	43
4.2	BREVE HISTÓRICO.....	44
4.3	A POSIÇÃO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO	45
4.4	EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA SOCIEDADE	47
4.5	DESCONSIDERAÇÃO “INVERSA”	48
4.6	A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A TEORIA DA RESPONSABILIDADE NOS TERMOS DO ART. 135, III	49

CAPÍTULO 5 - A PROVA DA PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO PARA FINS DA CARACTERIZAÇÃO DA SUA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR DÉBITOS DA PESSOA JURÍDICA

51	51	
5.1	A ATIVIDADE PROBATÓRIA NO CURSO PROCESSUAL	52
5.1.1	O Ônus Probatório.....	52
5.1.2	O Ônus da Prova e a Presunção de Legitimidade do Fisco	53
5.2	A QUESTÃO DA PROVA NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E A EMISSÃO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	54
5.2.1	Prova no Âmbito Administrativo	54
5.2.2	Constituição da CDA.....	55
5.2.3	A Certidão de Dívida Ativa	55
5.3	ÔNUS DA PROVA NO CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	57
5.3.1	Ônus da Prova do Executado	57
5.3.2	Meios de Prova do Fisco	58

5.3.3 Dissolução da Empresa para ensejar a responsabilidade do sócio..... 60

CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 64

REFERÊNCIAS..... 68

INTRODUÇÃO

A legislação tributária nacional estabeleceu que, em princípio, o tributo deva ser cobrado do contribuinte, ou seja, o sujeito que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Todavia, percebe-se que, por vezes, há determinação na legislação para que uma terceira pessoa, que não se encaixa na situação de “contribuinte”, seja responsável pelo adimplemento do tributo, ou seja, a responsabilidade tributária recai sobre pessoa estranha ao fato gerador.

O assunto Responsabilidade Tributária tem previsão específica no Código Tributário Nacional (CTN), especificamente do art. 128 ao art.138. Dentre as várias espécies de responsabilidade tributária encontra-se a Responsabilidade de Terceiros, onde se encontra o tema central deste estudo – a responsabilidade dos sócios por débitos tributários da pessoa jurídica. Tal assunto gera muita celeuma no mundo jurídico, a doutrina e a jurisprudência debatem constantemente acerca do tema, em decorrência dos diferentes posicionamentos e interpretações sobre os dispositivos em questão - arts. 134, VII e 135, III do CTN.

Muitos são os casos em que um terceiro (não contribuinte) poderá vir a ser chamado para responder pelo adimplemento de um tributo, como por exemplo, nos casos em que existe a possibilidade do sócio (administrador ou não) responder por débitos tributários contraídos pela empresa da qual faz parte, tendo o seu nome constando na Certidão de Dívida Ativa (CDA) que aponta o débito da empresa, ou, em alguns casos, sendo chamado para figurar como parte executada num processo que foi interposto inicialmente só em face da pessoa jurídica, ocorrendo, desta feita, o fenômeno da “Desconsideração da Pessoa Jurídica”.

Nessa hipótese de responsabilização de terceiro, o CTN prevê requisitos diferentes para a caracterização da responsabilidade subsidiária e pessoal dos sócios, requisitos que transmitem uma indefinição da situação do sócio no âmbito tributário gerando uma insegurança jurídica o que pode prejudicar ou mesmo até inviabilizar a formalidade das empresas, já que, em muitos casos, pode se verificar uma confusão patrimonial entre os sócios e a pessoa jurídica, em virtude dos débitos tributários.

Para efetivação desse instituto, ou seja, a responsabilização do terceiro – sócio – como devedor do tributo se faz necessário a demonstração da ocorrência dos requisitos instituídos em lei. Faz-se necessário a prova de que existem fatos que possam corroborar com a responsabilização de um terceiro pelo cumprimento de um dever tributário contraído por outrem.

Nos casos de responsabilidade de terceiro elencados no CTN, seja em relação ao art. 134, ou ao art. 135, questão relevante se dá em relação ao delineamento sobre a quem incumbe o ônus da prova e em que momento tal prova deverá ocorrer. Explica-se: imperioso caracterizar, segundo os requisitos da lei, em que momento cabe a produção de provas e a quem cumpre a incumbência em produzi-las a fim de ficar explícito, no caso, se caberá a responsabilização do terceiro (sócio).

O Direito Tributário não delimita a quem cabe essa obrigação, e se pergunta se cabe ao Fisco, inicialmente, para caracterizar tal responsabilidade e poder proceder à utilização da previsão legal dos artigos 134 e 135 do CTN; ou cabe ao particular para se defender, já em sede de demanda executiva fiscal, providenciando instrução probatória capaz de descaracterizar a sua responsabilidade, desfazendo, assim, a presunção de certeza e liquidez instituída no art. 204 do CTN quanto à CDA.

Diante essa problemática, o presente estudo se presta a analisar a questão da responsabilidade tributária dos sócios por débitos tributários das pessoas jurídicas da qual fazem parte, enfocando a questão do ônus da prova para efetivar ou descaracterizar tal responsabilização.

Inicialmente, serão abordadas as questões referentes à responsabilidade no âmbito da nossa legislação tributária, enfocando a distinção conceitual entre contribuinte e responsável tributário, bem assim a distinção entre a responsabilidade tributária pessoal, solidária e subsidiária, expondo como o CTN disciplina o assunto.

Neste sentido, destacar-se-á mais especificamente como ocorre a responsabilidade de terceiros devedores, analisando essa responsabilidade no âmbito da atuação regular e no âmbito da atuação irregular do sócio em relação à pessoa jurídica.

O objetivo é estudar a responsabilidade do sócio nos casos de débitos oriundos da empresa, como tal fenômeno ocorre e em quais hipóteses. Será analisado, ainda, o fenômeno da “Desconsideração da Personalidade Jurídica”, dando ênfase à questão da prova para que tal fenômeno possa ocorrer, e suas consequências para a pessoa do sócio responsabilizado.

CAPÍTULO I – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: BREVE ANÁLISE DO INSTITUTO

A arrecadação tributária é essencial para a manutenção da máquina administrativa estatal. No cumprimento de seu mister arrecadatório, o Fisco lança mão de vários expedientes para esse fim, dentre eles a transferência da responsabilidade pela obrigação tributária, retirando por vezes o ônus do contribuinte e imputando-o a terceiros.

1.1 CONCEITOS INTRODUTÓRIOS

A palavra responsabilidade, segundo o dicionário Aurélio (FERREIRA, 2004), significa “qualidade ou condição de responsável; condição de causador de algo; culpa; aquilo (tarefa, ação) pelo qual alguém é responsável; obrigação; dever”. Num enfoque jurídico, o autor aborda o conceito como “uma condição de que, sendo considerado capaz de entender as regras e leis e de determinar a própria vontade e ações, pode ser julgado e punido por algum ato que cometeu”.

Sob a ótica jurídica, o termo nos remete à ideia de que alguém será responsável por cumprir um dever, uma obrigação, ou irá responder pelo descumprimento de um dever jurídico.

Para os civilistas, essa ligação entre descumprimento e responsabilização está intrinsecamente atrelada. A ideia de responsabilidade está ligada à aceção de reparação, uma obrigação de reparar danos causados a outrem.

No Direito Tributário, para que se possa compreender a noção de responsabilidade, se faz necessário uma análise de alguns conceitos introdutórios.

Na lição de Cunha Jr.(2008), as normas tributárias têm por objeto um comportamento humano, que consiste na “obrigação de alguém levar dinheiro para os cofres públicos”, sendo assim, Nesse mister, a legislação tributária tipifica condutas, estabelecendo obrigações que devam ser cumpridas pelo particular, ou melhor, devam ser cumpridas pelos que o Direito Tributário chama de sujeito passivo.

Torres (2010) esclarece que “sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito”.

A legislação tributária impõe ao particular o cumprimento de determinadas obrigações em favor do Fisco. Por obrigação tributária se entende o dever jurídico do particular em cumprir prestações pecuniárias ou não perante o Estado. Tais obrigações podem ser principais

ou acessórias, assim entendidas, respectivamente obrigação de cunho pecuniário, pagar tributo; e obrigação “de fazer” ou “não fazer” entendidas como obrigação de cunho não pecuniário.

No cumprimento de tais obrigações o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar o tributo ou penalidade pecuniária (Código Tributário Nacional - CTN, art.121). Na obrigação acessória, o sujeito passivo é a pessoa obrigada às prestações – de fazer, ou deixar de fazer – que constituem seu objeto (CTN, art. 122).

Ocorre que o sujeito passivo da obrigação tributária principal poderá ser o **contribuinte** ou um **responsável**, ou seja, por expressa determinação legal, o cumprimento da obrigação tributária poderá ser exigido do próprio contribuinte – aquele que cometeu o respectivo fato gerador - ou de um terceiro, que seria um responsável.

Explicando tal premissa Harada (1998, p. 441) diz que por

razões de ordem prática na arrecadação tributária fizeram com que o Direito Tributário introduzisse expedientes vários em prol da comodidade administrativa, entre eles, a transferência da responsabilidade pelo crédito tributário do sujeito passivo natural para um terceiro, desde que haja expressa previsão legal.

Para a autora Darzé (2010) a instituição da responsabilidade tributária visa a alcançar três objetivos: *i.* punir o responsável (sanção); *ii.* viabilizar a arrecadação (necessidade); ou *iii.* simplificar a arrecadação (interesse). Esclarece a autora que, na modalidade sanção, a responsabilidade visa a sancionar um terceiro, que praticou algum ato ilícito; vista sob o enfoque da necessidade, a responsabilidade é vista como um instrumento de política fiscal, para facilitar ou viabilizar o recolhimento de tributos no interesse da satisfação fiscal.

Sabbag (2010, p. 675), por seu turno, esclarece que, inicialmente,

o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (‘contribuinte’). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (‘responsável’).

A partir de tais ideias, pode-se entender a elucidação de Hugo de Brito Machado (2010, p. 158), quando nos afirma que, no Direito Tributário, a palavra responsabilidade é utilizada em dois sentidos pelo CTN, um amplo e um restrito. O sentido amplo abrange “a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”, estabelecendo que nesse sentido está entendido como vinculado qualquer sujeito passivo da relação”. Já no sentido estrito, seria “a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está

vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva”.

Para a elucidação da conceituação do que vem a ser responsabilidade para o Direito Tributário nos interessa o sentido estrito, já que se trata da expressa determinação legal do cumprimento da obrigação tributária por pessoa diversa do contribuinte, o que se convencionou chamar de Responsabilidade Tributária.

Neste sentido, elucida o CTN:

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

1.2 CONTRIBUINTE *VERSUS* RESPONSÁVEL

Como já citado anteriormente, o sujeito passivo é obrigado a cumprir as determinações previstas na legislação tributarista, e o sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo será o contribuinte ou o responsável. A doutrina classifica como sujeito passivo direto, o contribuinte, e como sujeito passivo indireto o responsável.

A distinção entre contribuinte e responsável fica elucidada nas palavras de Alexandre (2011) quando afirma que “Será **contribuinte** quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; caso contrário, será denominado **responsável**”.

Torres (2010, p.258-259), por sua vez, distingue:

... o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).

Sabbag (2010), recorrendo ao CTN, conceitua contribuinte como “a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN)”. E elucida que contribuinte é sujeito passivo direto, sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato imponible, dele se beneficiando economicamente.

Já o responsável para o mesmo autor,

seria a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorre da lei, e não da referida relação (art.121, parágrafo único, II, do CTN) (SABBAG, 2010, p. 678).

Sendo assim, percebe-se que o contribuinte está diretamente ligado ao fato gerador, é pessoa (física ou jurídica) que participou diretamente da situação ensejadora da obrigação, que realizou a conduta determinada pela lei tributária desencadeando a obrigação de cumprimento de um dever. Já o responsável não participa diretamente da situação, não está vinculado direta e pessoalmente ao fato-gerador da obrigação, e sua responsabilização vem em decorrência de disposição expressa em lei.

Dessa feita, o responsável será considerado como devedor de um tributo sem possuir relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação, mas sim por expressa determinação legal.

Contudo, a melhor doutrina tributária adverte que a lei não poderá atribuir a responsabilidade tributária a qualquer terceiro, mas somente àquele que tenha uma vinculação mínima, de qualquer natureza, com o fato gerador da respectiva obrigação (SABBAG, 2010).

São esclarecedoras as palavras de Harada (1998, p.441) quando ele diz que

Para operar a transferência ou a substituição de responsabilidade tributária, isto é, transformar em devedor do tributo quem antes não era devedor, é preciso a concorrência dos seguintes requisitos: em primeiro lugar, há necessidade de expressa previsão legal; em segundo lugar, essa atribuição de responsabilidade tributária só pode ocorrer em relação à terceira pessoa, de qualquer modo, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária; finalmente, essa atribuição de responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível em relação à obrigação principal, ou seja, aquela referida no art. 121 do CTN.

Observa-se que, a teor do art. 123 do CTN¹, somente a lei poderá definir a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, salvo disposições em contrário, e as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco com intuito de modificar o sujeito passivo.

¹ CTN - Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

1.3 RESPONSABILIDADE PESSOAL E RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

De acordo com o art. 128 do CTN, a lei poderá atribuir a terceiro a responsabilidade pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo ao mesmo em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da obrigação.

Decorrente dessa previsão legal, Torres (2010) conclui que o art.128 engloba todas as figuras possíveis de responsável tributário: “a) o substituto, que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste; b) os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto com o contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo”.

Assim sendo, temos que a responsabilidade tributária poderá ser pessoal ou subsidiária, a saber:

- a) Responsabilidade Pessoal: o contribuinte é excluído totalmente, dando ensejo à responsabilidade exclusiva e pessoal do responsável. O contribuinte aqui deixa de ser devedor, não respondendo por nenhuma obrigação, toda a obrigação deverá ser cumprida pelo responsável. Tal responsabilidade está prevista nos artigos 131 e 135 do CTN, *in verbis*:

CTN - Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

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

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

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

[...]

CTN - 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.

- b) Responsabilidade Subsidiária: o contribuinte é excluído parcialmente, o responsável irá responder pela parte ou pelo todo da obrigação tributária que o contribuinte deixou de cumprir.

Quanto a esse tipo de responsabilidade, Sabbag (2010) ensina que, neste caso, inicialmente cobra-se do contribuinte, caso este não disponha de recursos suficientes, cobra-se do responsável, havendo, portanto um nítido benefício de ordem, isto é, o terceiro somente

responderá com o seu patrimônio se o contribuinte não tiver bens suficientes para arcar com o débito.

Tal responsabilidade se dá nos casos previstos no art. 134 do CTN, a saber:

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

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.

Quando cita o artigo supra transcrito em sua obra, Sabbag (2010) esclarece que, embora no preceptivo legal esteja explícito o termo solidariamente, trata-se de responsabilidade subsidiária, uma vez que “não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor”, há uma ordem preferencial, primeiro cobra-se do contribuinte, se este não vier a cumprir, só aí é que irá se cobrar do responsável.

1.4 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

A responsabilidade tributária dar-se-á por duas maneiras, a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência. Alexandre (2011) ilustra que tal classificação é decorrente do “momento em que surge o vínculo jurídico entre a pessoa designada por lei como responsável e o sujeito ativo do tributo”.

Sendo assim, pontuam-se as seguintes definições:

1.4.1 Responsabilidade por Substituição

Torres (2010) diz que “substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária”. E ainda elucida que “... o contribuinte realiza o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o substituto realiza o fato gerador da substituição prevista em lei”.

Sabbag (2010), por sua vez, diz que “quando a lei determina que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – o responsável – já é o sujeito passivo”.

Assim, a responsabilidade por substituição também chamada de responsabilidade originária ou de 1º grau, ocorrerá quando a lei determinar que desde o nascimento do fato gerador a obrigação deverá ser cumprida pelo responsável, e não pelo contribuinte, a substituição surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador. Nessa modalidade em nenhum momento o devedor será o contribuinte, desde o surgimento da obrigação o devedor será o responsável.

Corroborando com a opinião de Harada (1998), Sabbag (2010), elucida que muitas vezes é difícil para a Administração Tributária efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, surgindo daí o regime jurídico da substituição, sendo assim o autor, elenca três importantes motivos: (i) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados; (ii) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e (iii) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos.

Torres (2010) salienta que, pela facilidade que oferece para a arrecadação da receita tributária, esse artifício tributário vem sendo cada vez mais utilizado nos últimos anos.

Contudo, observa-se que a responsabilidade por substituição ocorre com maior frequência em determinados impostos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e Imposto de Renda - IR.

1.4.2 Responsabilidade por Transferência

Segundo Alexandre (2011), a responsabilidade tributária por transferência “trata-se de casos em que a obrigação nasce tendo, no pólo passivo, determinado devedor (contribuinte ou responsável), mas, em virtude de evento descrito com precisão na lei, há a transferência da sujeição passiva a outra pessoa, esta na condição de responsável”.

Na responsabilidade por transferência - também intitulada de responsabilidade derivada ou de segundo grau, de acordo com Sabbag (2010), há literalmente uma transferência de sujeito passivo; no momento em que surge a obrigação contra uma pessoa certa e determinada, devido à ocorrência de evento posterior, transfere-se para outrem o dever de cumprimento da obrigação.

O CTN relaciona a responsabilidade por transferência em três situações: (i) a responsabilidade por solidariedade (arts. 124 e 125); (ii) a responsabilidade dos sucessores (arts.130 a 133) e (iii) a responsabilidade de terceiros (art.134 e 135).

A responsabilidade por solidariedade se dará quando duas ou mais pessoas forem obrigadas simultaneamente pelo cumprimento da obrigação, como no caso de condomínio, por exemplo. Daí decorre o entendimento de Sabbag (2010) quando diz não concordar com a classificação da responsabilidade solidária como sendo por transferência, haja vista que “na solidariedade os co-devedores possuem relação direta e pessoal com o fato gerador, o que os torna contribuintes, e não responsáveis”.

Baleeiro (2003) adverte que os casos de responsabilidade tributária são principalmente os de sucessão e aqueles em que o terceiro interveio em atos do contribuinte, como representante legal deste ou como seu agente ou instrumento jurídico.

O presente estudo tem como foco abordar a responsabilidade tributária no que tange a responsabilidade de terceiros, especificamente em relação aos sócios por débitos da pessoa jurídica, e é a partir dela que passaremos a tecer todas as nossas ponderações.

CAPÍTULO II - A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÉBITO DA EMPRESA NO CASO DO ART. 134 DO CTN

O Código Tributário Nacional prevê dois dispositivos acerca da responsabilidade de terceiros, o artigo 134 e 135. Em ambos os casos, o terceiro virá a ser responsabilizado em virtude de em algum momento ter falhado no cumprimento de um dever legal de gestão ou vigilância do patrimônio do contribuinte.

O art. 134 implicará na responsabilização decorrente de uma atuação regular do terceiro. Já o art. 135 dispõe sobre a atuação irregular.

A responsabilidade do sócio por débito da empresa conforme o art. 134 do CTN enquadrará as sociedades de pessoas, que se configurará quando da dissolução da sociedade.

2.1 ASPECTOS GERAIS DA RESPONSABILIDADE DO ART. 134 DO CTN

O art. 134 do CTN determina:

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

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.

Na dicção do dispositivo legal supracitado a responsabilidade de terceiro restará configurada nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, respondendo o terceiro “solidariamente” com o contribuinte, nos atos que intervier ou pelas omissões sobre as quais for responsável. Trata-se, portanto, de responsabilidade por transferência².

² Como visto em capítulo anterior, diz-se que há responsabilidade por transferência quando a obrigação tributária surge contra uma pessoa certa e determinada e, devido à ocorrência de evento posterior, transfere-se para outrem o dever de cumprimento da obrigação.

Nesse dispositivo legal, conforme a doutrina, diz-se que a responsabilidade de terceiro decorre de atuação regular em virtude de esses terceiros possuírem algum vínculo com a pessoa que deveria ocupar o pólo passivo da relação tributária, o contribuinte.

Darzé (2010) enfatiza que o dispositivo legal revela serem dois os requisitos para a imputação de responsabilidade tributária dos agentes: (i) intervenção ou omissão de um dever que lhes competia e (ii) impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Na disposição do artigo 134 do CTN os terceiros previstos como responsáveis (pai, tutor, curador, administrador de bens de terceiros, inventariante, síndico, comissário, serventuário de ofício ou sócio) têm o dever atribuído legalmente de zelar pelo patrimônio de outrem, e só quando falham nessa obrigação é que surge a responsabilidade. Sendo assim, para que surja tal obrigação para o terceiro responsável se faz necessário que a falha (seja em virtude de um ato omissivo ou comissivo) seja capaz de gerar o inadimplemento da obrigação tributária.

Segundo Baleeiro (2003), as várias categorias de pessoas que se tornam responsáveis solidariamente com o contribuinte por várias razões de Direito, o representam ou praticam atos jurídicos em nome e por conta dele. Acrescenta o autor, ainda, que: “essa solidariedade se estabelece só nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, se tais pessoas responsabilizadas intervieram nos atos tributados ou cometeram omissões de deveres que lhes incumbiam, segundo a lei fiscal”.

Nas palavras de Machado (2010), a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN pressupõe a condição primeiramente de que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação e, em segundo lugar, que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido.

Nesse diapasão, o terceiro só virá a ser responsabilizado se a obrigação não for cumprida pelo devedor originário (contribuinte) e se houver um nexos entre a participação do terceiro e a situação que configura fato gerador do tributo ou tenha esse (terceiro) indevidamente se omitido ao cumprimento da obrigação que lhe cabia.

Como esclarece Alexandre (2011), “nos casos em que não houver ação ou indevida omissão imputável à pessoa relacionada no art. 134, não surgirá à chamada responsabilidade de terceiro”.

Há de se salientar ainda que, segundo o parágrafo único do dito dispositivo, só serão transmissíveis aos responsáveis as multas de caráter moratório (multas que punem o descumprimento da obrigação tributária principal), as multas punitivas que são aplicáveis

devido à desobediência de deveres legais (multas de ofício, multas formais, multas fiscais ou pessoais) não serão transferíveis, recaindo tão somente sobre o contribuinte.

Outra questão relevante quanto à responsabilidade de terceiro segundo o art. 134 do CTN, refere-se, a saber, se é o caso de Responsabilidade Solidária ou Responsabilidade Subsidiária.

O art. 124, parágrafo único do CTN diz que o instituto da solidariedade não comporta benefício de ordem. Ocorre que o art. 134, *caput*, do CTN expõe claramente o inverso, ou seja, quando o contribuinte não puder responder pelo cumprimento da obrigação, os responsáveis serão chamados a cumpri-la em “solidariedade” com aqueles. Havendo dessa feita, um benefício de ordem, os responsáveis só serão chamados a responder caso o contribuinte assim não possa fazer. Dessa feita, entende-se que a previsão do art. 134 é hipótese de subsidiariedade e não de solidariedade.

A maior parte da doutrina e jurisprudência entende que, apesar de o legislador ter utilizado a expressão “*solidariamente*” na verdade o art. 134 instituiu verdadeira hipótese de responsabilidade subsidiária.

Neste sentido, Sabbag (2010, p.712-713) enfatiza que

a responsabilidade ‘solidária’, prevista no artigo supramencionado, (art. 134 do CTN) não é solidária plena, mas, sim, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após, exige-se o gravame do responsável. Afasta-se, assim, sem grande esforço interpretativo, o contexto da ‘solidariedade’, pois esta não se coaduna com o benefício de ordem.

Alexandre (2011) diz que o termo “solidariamente” expresso no *caput* do art. 134 trata-se de uma imprecisão terminológica, visto que uma das características da solidariedade é a inexistência do benefício de ordem, não podendo se designar, portanto solidária uma responsabilidade que só deverá ser exigida quando houver a impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. E afirma, que a responsabilidade das pessoas elencadas no art. 134 do CTN é subsidiária (ou supletiva), segundo a qual o benefício de ordem é claramente observado.

Nas palavras de Cais (2009, p. 545)

o art. 134 do CTN não versa sobre a solidariedade plena, mas sobre a responsabilidade de cunho subsidiário, por força do que as pessoas indicadas passam a responder pelo tributo, se e quando se der a impossibilidade da exigência de seu cumprimento pelo contribuinte de direito.

Darzé (2010) ao discutir o tema diz que “mesmo o art. 134 do CTN afirmando existir solidariedade tributária, há vínculo de subsidiariedade entre contribuinte e responsáveis”.

Esclarece ainda que, numa eventual execução fiscal, a obrigação deverá ser exigida primeiramente do devedor principal que, não sendo encontrado ou não possuindo patrimônio suficiente, é sucedido no processo de execução pelo responsável subsidiário.

2.2 ANÁLISE DO INCISO VII DO ART. 134

O art. 134, inciso VII do Código Tributário Nacional diz respeito à responsabilidade do sócio no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Mister, portanto, se faz esclarecer o que vem a ser sociedade de pessoas quais as suas espécies e como se dá o tratamento do Código Civil quanto à responsabilidade dos seus componentes.

Noutro aspecto, imperioso esclarecer quando pode ocorrer a liquidação das chamadas sociedades de pessoas segundo a égide do Direito Empresarial.

É o que será visto nos tópicos a seguir.

2.2.1 Sociedade de Pessoas

Ramos (2010) esclarece que, no tocante à classificação das sociedades empresárias há três tipos: (i) na primeira, leva-se em conta a responsabilidade dos sócios, que classificará as sociedades empresárias em **responsabilidade ilimitada**, **responsabilidade limitada** e **responsabilidade mista**; (ii) a segunda classificação leva em conta o regime de constituição e dissolução das sociedades, classificando-as em **contratuais** e **institucionais**; (iii) a terceira classificação leva em conta a **composição** (ou quanto às condições de alienação da participação societária) poderá ser **de pessoas** (*intuitu personae*) ou **de capital** (sociedades *intuitu pecuniae*).

As sociedades classificadas como “de pessoas” (*intuitu personae*) são aquelas em que a figura do sócio é muito importante. Nas palavras de Ramos (2010, p. 171):

Nessas sociedades, portanto, a entrada de uma pessoa estranha ao quadro social pode afetar seriamente o destino da empresa. Já em outras sociedades, em contrapartida, a figura pessoal dos sócios não tem importância quase nenhuma, importando, na verdade, apenas a contribuição que o sócio dá ao capital social.

O autor esclarece que na sociedade de capital o que importa é tão somente o capital investido pelo sócio e a entrada de estranhos ao quadro social independe do consentimento

dos demais sócios. Ao contrário, na sociedade de pessoas, a entrada de estranhos ao quadro social depende do consentimento dos demais sócios.

Gaino (2009, p. 29), citando Carvalho de Mendonça esclarece que, ao se fazer a distinção entre sociedade de pessoas e sociedades de capitais na primeira se confunde a figura da sociedade com os sócios. Esclarece o autor que nas sociedades de pessoas

(...) os sócios aceitam-se, tendo em consideração suas qualidades pessoais e, por isso, se dizem formadas *intuitu personae*; os credores sociais podem contar, além do capital social, com o patrimônio de todos ou de alguns dos sócios. Essas sociedades repousam na confiança recíproca, na solvência, no crédito, na honradez, na experiência dos sócios.

Classificam-se como sociedades de pessoas as sociedades em nome coletivo e em comandita simples e, como sociedades de capital, as sociedades anônimas. Já a sociedade em comandita por ações participa de ambas as categorias, posto ser uma sociedade de pessoas quanto aos sócios comanditados e uma sociedade de capital quanto aos comanditários.

2.2.1.1 Análise da Limitação da Responsabilidade de Pessoas segundo o Código Civil

A regra geral no Direito Societário brasileiro é que os sócios têm responsabilidade subsidiária perante as obrigações sociais da empresa, significando que enquanto não exaurido o patrimônio social da empresa, não se pode afetar o patrimônio pessoal do sócio para a satisfação de dívidas da sociedade.

Além da responsabilidade dos sócios perante as obrigações sociais ser subsidiária, também poderá ser classificada como limitada ou ilimitada. Será ilimitada quando os sócios responderem sem qualquer limitação, respondendo pelo valor integral de dívidas contraídas pela sociedade; e limitada quando ao inverso, os sócios terão uma limitação quanto à responsabilidade das obrigações sociais da sociedade, limitação que será proporcional ao valor do capital investido por cada um dos sócios para composição do capital social da empresa.

Assim as sociedades serão classificadas como: *i.* responsabilidade ilimitada: quando todos os sócios respondem pelas obrigações sociais ilimitadamente – sociedade em nome coletivo; *ii.* responsabilidade mista: quando apenas parte dos sócios responderá de forma ilimitada – sociedade em comandita simples ou por ações; *iii.* responsabilidade limitada: todos os sócios respondem de forma limitada pelas obrigações sociais – sociedade por quotas de responsabilidade limitada e anônima.

Conforme já dito anteriormente, as sociedades de pessoas são a sociedade em nome coletivo e a sociedade em comandita simples.

A sociedade em nome coletivo está disciplinada nos artigos 1039 à 1044 do Código Civil. A sua principal característica é a responsabilidade ilimitada dos sócios que a compõe, sendo assim quando da cobrança de dívidas pelos credores, esgotado o patrimônio da sociedade, os sócios poderão responder pessoalmente. Nesse sentido, dispõem o Código Civil:

CC - Art. 1.039. Somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo todos os sócios, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais. (grifo nosso)

Parágrafo único. Sem prejuízo da responsabilidade perante terceiros, podem os sócios, no ato constitutivo, ou por unânime convenção posterior, limitar entre si a responsabilidade de cada um.

Percebe-se pela norma supracitada que a limitação da responsabilidade prevista no parágrafo único diz respeito tão somente a efeitos entre eles, não podendo se estender a terceiros. Sendo, portanto, perante a credores, a **responsabilidade ilimitada dos sócios**.

Já a sociedade em comandita simples, disciplinada nos artigos 1.045 à 1.051 do Código Civil apresenta a peculiaridade de constar duas categorias de sócios: os que investem bens ou capital na sociedade, chamados de comanditários, cuja responsabilidade é limitada aos bens ou capital investidos; e os sócios que não investiram e negociam com o capital e bens investidos pelo comanditário, esses sócios respondem de forma ilimitada por débitos da sociedade.

Leia-se o disposto no artigo 1.045 do CC:

CC - Art. 1.045. Na sociedade em comandita simples tomam parte sócios de duas categorias: os comanditados, pessoas físicas, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota.

A participação do comanditário perante a sociedade está reservada tão somente a investir para a formação do capital social, não podendo o mesmo atuar de forma deliberativa, não podendo praticar atos de gestão, nem mesmo ter seu nome na firma social, sob pena de ter sua responsabilidade limitada perante os credores alterada para responsabilidade ilimitada como os demais sócios, conforme dicção do art. 1.047 do CC³.

³ CC - Art. 1.047. Sem prejuízo da faculdade de participar das deliberações da sociedade e de lhe fiscalizar as operações, não pode o comanditário praticar qualquer ato de gestão, nem ter o nome na firma social, sob pena de ficar sujeito às responsabilidades de sócio comanditado.

2.2.2 Caracterização da Liquidação das Sociedades de Pessoas

A sociedade em nome coletivo⁴, assim como a sociedade em comandita simples⁵, dissolve-se de pleno direito por qualquer das causas previstas no art. 1.033 do Código Civil como também pela declaração de falência, se for empresária.

Prescreve o artigo 1.033 do CC:

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

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

II - o consenso unânime dos sócios;

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

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

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

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira no Registro Público de Empresas Mercantis a transformação do registro da sociedade para empresário individual, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código.

Com relação à comandita simples há outra hipótese de dissolução prevista no art. 1.051, II, do CC, onde a sociedade se dissolve “quando por mais de cento e oitenta dias perdurar a falta de uma das categorias de sócio”. Sendo assim, a comandita simples não poderá permanecer com apenas uma categoria de sócio, exigindo-se para a sobrevivência da empresa a pluralidade de sócios. O preceito legal concede o prazo de 180 dias para que ficando a empresa sem a diversidade de sócios, possa a se refazer.

Contudo convém analisar o que vem a ser liquidação de sociedade de pessoa. Convém citar Harada (1998, 231), fazendo referência a Pedro Nunes dizendo que:

Liquidação é o meio pelo qual a sociedade mercantil, sob a mesma firma, com cláusula – em liquidação – dispõe do seu patrimônio, fazendo ajuste final de suas contas, terminado as operações encetadas, cobrando créditos, pagando sua dívidas, vendendo os remanescentes do seu fundo de negócio e distribuindo, por fim, entre os sócios, o ativo líquido ou os prejuízos que se verificarem, segundo estabelecer a lei ou o contrato social.

⁴CC - Art. 1.044. A sociedade se dissolve de pleno direito por qualquer das causas enumeradas no art. 1.033 e, se empresária, também pela declaração da falência.

⁵CC - Art. 1.051. Dissolve-se de pleno direito a sociedade: I - por qualquer das causas previstas no art. 1.044;II - quando por mais de cento e oitenta dias perdurar a falta de uma das categorias de sócio.Parágrafo único. Na falta de sócio comanditado, os comanditários nomearão administrador provisório para praticar, durante o período referido no inciso II e sem assumir a condição de sócio, os atos de administração.

Assim sendo, a liquidação de sociedade de pessoa é a dissolução da sociedade, promovendo-se a quebra do trato social existente entre os membros que a compunham, liquidando-a, pondo fim a sociedade.

2.2.3 Arrematando a Responsabilidade Tributária dos Sócios na Liquidação de Sociedades de Pessoas

Diante de todo o exposto anteriormente, quanto às características da sociedade de pessoas e da análise de um panorama geral do art. 134 do Código Tributário Nacional passaremos a analisar especificamente a responsabilidade do sócio a luz do art. 134, inciso VII do CTN, *in verbis*:

CTN - Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
[...]
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

A responsabilidade de terceiros (os sócios) ocorrerá quando a sociedade de pessoas houver sido liquidada e essa não tiver patrimônio suficiente para adimplir suas obrigações para com o Fisco. Neste caso, os sócios serão chamados subsidiariamente a responder.

Explicando o inciso, Sabbag (2010) aponta como sociedade de pessoas aquelas nas quais subsiste responsabilidade subsidiária e ilimitada dos sócios pelas dívidas sociais. O autor salienta que esse tipo societário está praticamente em extinção, pois, hodiernamente, a praxe mercantil adstringe-se à formação de sociedades nas quais a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social integralizado (v.g. sociedades anônimas e sociedades por quotas de responsabilidade limitada, que, conforme o STF não são sociedades de pessoas).

Especificamente em relação às sociedades por quotas de responsabilidade limitada como sendo não sociedades de pessoas, mas de capital, tem-se o seguinte entendimento jurisprudencial:

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. DESCABIMENTO. ART 134, VII, DO CTN. INAPLICABILIDADE. 134, VII CTN. 1. O inadimplemento de tributos, por si só, não caracteriza a hipótese do art. 135, III, do CTN. Caso contrário, o sócio-gerente sempre responderia pelas dívidas tributárias da empresa, já que a existência destas decorre sempre do não-pagamento de tributo. 135, III CTN 2. Inaplicabilidade, in casu, do art 134, VII, do CTN, uma vez que sociedade por cotas de responsabilidade limitada não é sociedade de pessoas (STJ; REsp nº 133.645/PR; DJ 04.05.98).134 VII CTN 3. Agravo de instrumento improvido. (29410 PR 2006.04.00.029410-1, Relator: OTÁVIO ROBERTO

PAMPLONA, Data de Julgamento: 12/12/2006, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 10/01/2007) (grifo nosso).

Dessa feita, conforme já se viu as sociedades de pessoas são de pouca utilização no meio empresarial devido as suas características, principalmente no que tange à responsabilidade ilimitada dos sócios. Em sentido contrário, a sociedade por quota de responsabilidade limitada, ao lado da sociedade anônima são mais utilizadas pelos empreendedores e, por isso, representam os tipos de empresas de maior importância econômica.

A responsabilidade do sócio de acordo com o art. 134, VII do CTN refere-se apenas à sociedade de pessoas. Conforme entendimento jurisprudencial a sociedade limitada não é sociedade de pessoas, portanto quando da responsabilização do sócio perante esse tipo societário, se fará mediante a previsão de outro dispositivo legal, a saber, o art. 135, III do CTN, que passaremos então a analisar em seguida.

CAPÍTULO III - A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÉBITO DA EMPRESA – ARTIGO 135 DO CTN (SOCIEDADE POR RESPONSABILIDADE LIMITADA)

A sociedade limitada é a modalidade de pessoa jurídica mais utilizada no meio empreendedor no Brasil. Esse tipo societário apresenta a característica de limitação da responsabilidade do sócio - princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas. Todavia, tal regramento apresenta exceções, dentre elas a responsabilidade dos sócios perante o Fisco, que será foco de estudo no presente capítulo.

3.1 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO NA EMPRESA LIMITADA

A sociedade limitada está disciplinada no Código Civil especificamente nos artigos 1.052 a 1.087, trata-se de pessoa jurídica de direito privado que tem a especificidade de limitação da responsabilidade dos sócios perante terceiros. De acordo com o artigo 1.052 do CC⁶ a responsabilidade do sócio é restrita ao valor de suas cotas. Dessa feita, os sócios (regra geral) ao constituírem esse tipo societário têm a garantia legal de que não responderão com seu patrimônio pessoal pelos débitos contraídos pela empresa, e, a princípio, os terceiros só poderão exigir seus créditos no limite do capital integralizado por cada sócio.

Na formação da sociedade limitada - que deve ser composta, no mínimo, por dois sócios, cada um deles contribui para a integralização do capital social e a responsabilidade de cada sócio ficará limitada ao limite de sua cota, não respondendo nenhum deles pessoalmente pelas obrigações ou dívidas contraídas pela sociedade. Trata-se do chamado Princípio da Autonomia Patrimonial das Pessoas Jurídicas previsto no art. 1024⁷ do Código Civil.

Essa é a principal característica das sociedades limitadas, contudo há exceções que farão com que haja tratamento jurídico diferenciado quanto à responsabilização do sócio a depender dos credores, que de acordo com Gaino (2009) estão classificados em Credores Negociais e Credores Não Negociais.

Os credores não negociais são os que não realizam negócios com a sociedade, seus créditos são decorrentes de outras causas, como pelo contrato padrão com exigência de cumprimento de cláusulas que não podem discutir ou evitar. São o Fisco, a Previdência Social, o trabalhador e o consumidor, estando também incluídos aqueles que tenham sido

⁶ CC - 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.

⁷ CC - Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

vítimas de danos resultantes de atos ilícitos praticados pela sociedade e, portanto, passam a ser titulares de direito de indenização contra a sociedade. Tais credores gozam de maior proteção jurídica e, a favor deles, é permitido que o patrimônio de sócio venha a responder além do capital integralizado da empresa.

Os credores negociais são os que realizam negócios ou contratos com a sociedade como, por exemplo, os fornecedores de produtos ou serviços, os bancos que fornecem capital, etc.

Com relação a esses, a sistemática legalista não dispensa idêntica proteção como a dos credores não negociais, a proteção decorre do contrato e das leis em geral. A razão de assim ser decorre da possibilidade que esse tipo de credor tem de avaliar as condições de idoneidade e solvência da sociedade, inclusive podendo até exigir documentação como o contrato social, ou outros elementos indicativos da situação econômica antes de contratarem. Diante dessa possibilidade, assumem o risco de inadimplência pela sociedade.

3.2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PERANTE O FISCO NO ART. 135, III DO CTN

Preceitua o art. 135, III do CTN:

CTN - 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:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De início, cumpre ressaltar que a doutrina, a exemplo de Darzé (2010) e Alexandre (2011), classifica a responsabilidade prevista no dispositivo supra como decorrente de atuação irregular. Está relacionada à prática de ato ilícito e que, no dispositivo legal, está presente o caráter sancionatório, segundo o qual o *animus puniendi* foi motivador para que o legislador formulasse o presente enunciado (DARZÉ, 2010).

Da literalidade do dispositivo legal salienta-se: a simples condição de sócio não irá implicar na responsabilização, se faz necessário a condição de diretor, gerente ou representante da sociedade.

Como já aqui explanado, a regra é que os sócios não sejam responsáveis pela inadimplência da pessoa jurídica da qual participem, contudo, exercendo o sócio função de gestão e administração da sociedade, poderá ser responsabilizado pessoalmente pelo que vier a praticar em discordância com a lei, contrato social ou estatutos, bem como com excesso de poderes, ficando, portanto, os sócios comuns excluídos da responsabilização.

A previsão é que o sócio-quotista não seja responsabilizado, ficando responsável o sócio-gerente. Nesse sentido, eis a decisão do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA SÓCIA-COTISTA DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. DEMONSTRAÇÃO CABAL DE QUE ELA NÃO EXERCEU COMANDO OU GERÊNCIA NA EMPRESA À ÉPOCA DOS FATOS ENSEJADORES DO REDIRECIONAMENTO. ACLARATÓRIOS ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES. 1. O art. 535 do CPC dispõe que são cabíveis embargos de declaração quando a decisão for omissa, obscura ou contraditória, admitindo-se, ainda, o acolhimento dos aclaratórios quando a decisão se embasar em premissa fática equivocada ou em erro material, tal qual ocorreu na hipótese dos autos. 2. Com efeito, as instâncias ordinárias não excluíram a sócia-gerente do pólo passivo da execução fiscal; antes, apenas excluíram a sócia-cotista, eis que esta jamais teria exercido gerência ou poder de mando na sociedade, consoante a Corte a quo concluiu após analisar o contrato social da pessoa jurídica. Em que pese o fato de constar da CDA o nome da sócia-cotista excluída, é cediço nesta Corte que antes de se inverter para o sócio o ônus da prova da não ocorrência de alguma das situações previstas no art. 135 caput e inciso III do CTN, faz-se necessário saber se o sócio a quem se redirecionou a execução fiscal era ou não diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica à época dos fatos capazes de ensejar o redirecionamento. 3. No caso em tela, restou plenamente demonstrado que o motivo da exclusão da sócia-cotista do polo passivo da execução fiscal foi o não enquadramento desta como diretora, gerente ou representante da pessoa jurídica à época dos fatos. Assim, correto o entendimento exarado na origem, pelo que a execução fiscal deve prosseguir somente contra a sócia-gerente cujo nome consta da CDA, à qual incumbe o ônus de ilidir a presunção de certeza e liquidez da referida certidão. 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso especial. (EDcl no REsp 953.366/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 15/12/2010)

Sabbag (2010) evidencia a questão de o diretor ou gerente que não é sócio também poder ser responsabilizado de acordo com o dispositivo legal aqui analisado. O autor destaca que o que se faz relevante “é a condição de direção ou gerência, no exercício de funções diretivas da empresa, e não as disposições constantes do contrato social da unidade empresarial”.

O caput do artigo em foco é claro ao enfatizar que a responsabilidade dos sujeitos irá ocorrer quando esses atuarem com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Assim, o que para a autora Darzé (2010) evidencia é a exigência de “elemento volitivo, mais especificamente, de dolo” para que se possa configurar o tipo previsto no art. 135, III do CTN.

Pela literalidade da norma, para que se configure tal responsabilidade é imprescindível que o terceiro, sócio-gerente, diretor ou administrador tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Gaino (2009) esclarece que se trata, pois, de responsabilidade subjetiva, e sua caracterização depende do elemento subjetivo - culpa (em sentido amplo, compreensivo do

dolo). Sendo assim, a imputação da responsabilidade dependerá da existência de provas diretas ou indiretas (indícios) quando da existência.

A questão da prova é foco de objeto desse estudo, e será analisada especificamente em capítulo a parte.

Nesse diapasão, Darzé (2010) aponta dois requisitos para a incidência da responsabilidade prevista no dispositivo legal: “i. que os sócios, diretores, gerentes ou representantes pratiquem atos de gestão e ii. que o inadimplemento da obrigação tributária decorra de atos contrários à lei, contratos e estatutos”.

Portanto, além da necessidade de o sócio responsável exercer cargo de direção, a responsabilidade dos sujeitos decorre da prática por parte do responsável de atos que excedam os limites do exercício da função que lhe compete, e que em decorrência ensejará no inadimplemento do tributo ou na própria ocultação do fato jurídico tributário (DARZÉ, 2010).

Complementando esse posicionamento, vale salientar a advertência citada na obra de Alexandre (2011) de que não se devem confundir as hipóteses de responsabilidade previstas no art. 135 do CTN com os casos de responsabilidade previstos no art. 137 do CTN⁸ do mesmo instituto legal. O autor evidencia que, apesar dos dois dispositivos trazerem a característica da “*ilicitude*”, o fato é que no art. 135 o agente pratica um ato que extrapola os limites legais, estatutários ou contratuais de sua atuação, não tendo o ato praticado, de *per si*, conteúdo ilícito, mas a ilicitude é encontrada na ausência de legitimação (competência específica) para sua prática.

Sendo assim, o dirigente que pratica ato extrapolando suas atribuições em vista do contrato social, responde por seu excesso e não pelo fato do ato praticado ser essencialmente ilícito, sendo responsabilizado pelo art. 135, III do CTN. Diferentemente, se o dirigente pratica um ato ilícito no conteúdo, como dolo específico de prejudicar a empresa que dirige, será responsável de acordo com o art. 137, III do CTN (ALEXANDRE, 2011).

⁸ CTN - Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

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

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

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

3.2.1 Responsabilidade decorrente de excesso de poderes

Para a delimitação do que vem a ser excesso de poderes é necessário que se esclareça que os poderes do sócio-gerente, diretor ou administrador são regidos pela lei civil ou comercial – art. 997⁹ e 1.015¹⁰ do Código Civil, além do ato constitutivo da sociedade.

Assim sendo, pratica excesso de poderes quem tem o dever jurídico de administração e gestão e atua no cumprimento desses deveres extrapolando o poder que lhe é pertinente, como por exemplo, sócio-gerente que adquire sozinho um bem imóvel para a sociedade, desde que fosse necessário para tal atitude que os demais sócios anuíssem. Nesse caso, há o excesso de poderes de gestão e de representação da sociedade, além de ferir o contrato social.

3.2.2 Responsabilidade decorrente de infração do contrato social

A sociedade limitada se constitui por contrato social escrito, onde estão estabelecidas as cláusulas decorrentes do consenso dos sócios e cláusulas exigidas pelo art. 997 do CC, dentre elas, a fixação dos poderes de administração.

O sócio-gerente deverá dirigir a sociedade com prudência e em concordância com os poderes estabelecidos no contrato social, caso os descumpra, tal descumprimento será considerado como infração ao contrato social e, uma vez que impliquem em inadimplência das obrigações tributárias, caracterizada está a incidência do art. 135, III do CTN.

⁹ CC - Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la; V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições; VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

¹⁰ CC 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. Parágrafo único. O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:

I - se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;

II - provando-se que era conhecida do terceiro;

III - tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.

Saliente-se que a imputação dessa responsabilidade em decorrência do artigo 135, III do CTN, não gera a obrigação tributária, mas imputa a responsabilidade ao terceiro.

3.2.3 Responsabilidade decorrente de infração à lei

Segundo Gaino (2009) a principal causa de responsabilidade do sócio-gerente, diretor ou administrador da sociedade limitada, e o que mais se constata nos repertórios jurisprudenciais é a causa de infração à lei. O autor atribui que tamanha evidência talvez decorra por ser a de maior profusão no mundo dos negócios e também de fácil caracterização nos casos concretos. Para o referido doutrinador, para que haja a incidência da previsão do art. 135, III do CTN, a lei infringida pode ser tributária ou não, importando apenas para a configuração do dispositivo, a lesão ao interesse do Fisco. Daí, a lesão poderá ser decorrente de infração de lei tributária, civil, processual civil ou comercial.

Exemplo de infração à lei é o caso de alienação de bens da sociedade quando ela já se encontrava devedora do fisco, caracterizando, dessa feita, fraude contra os credores; simulação de sociedade com objetivo de fraude ao Fisco (empresas “fantasmas”, sócios “laranjas”). A infração emana, também, do art. 185 do CTN que diz:

CTN – Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução

Sobre o tema, esclarece a jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INÉRCIA DO EXEQUENTE. INOCORRÊNCIA. FRAUDE À EXECUÇÃO. ALIENAÇÃO DOS BENS APÓS A CITAÇÃO. INCORPORAÇÃO A SOCIEDADE CONSTITUÍDA PELOS EXECUTADOS. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 375/STJ. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. 1. Os agravantes requerem a reforma da decisão agravada, aos argumentos de que: (i) ficou caracterizada a ausência de prestação jurisdicional, em razão da não apreciação de questão essencial ao deslinde da controvérsia; e (ii) houve desrespeito, pelo Tribunal de origem, ao artigo 185, do CTN e à Súmula 375/STJ, uma vez que não foi caracterizada a fraude à execução. 2. Afasta-se a alegação de negativa de prestação jurisdicional, uma vez que o Tribunal de origem se manifestou sobre todas as questões importantes para a solução do caso. Especificamente a respeito da suposta desídia da exequente, a Corte *a quo* se manifestou no sentido de que “[...] em momento algum houve paralisação do efeito executivo por mais de cinco anos, motivo pelo qual não há falar em decretação da prescrição intercorrente” (fl.630). 3. Apesar de a súmula 375/STJ preconizar que “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.”, tal interpretação do artigo 185 do CTN, foi editada com o fim de proteger o direito de terceiros de boa-fé, o que não é o caso dos autos, já que, na espécie, não houve a alienação dos imóveis para terceiros, mas sua incorporação a uma empresa criada pelos próprios executados que, já citados, tinham plena ciência

da existência da execução fiscal ajuizada contra si. 4. Agravo regimental não provido. (AGRG NO RESP 1180750/RS, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 21/09/2010, DJE 28/09/2010).

Há afronta a lei processual civil em sede de execução, disciplinada no art. 593 do CPC, *in verbis*:

CPC - Art. 593. Considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens:

I - quando sobre eles pender ação fundada em direito real;

II - quando, ao tempo da alienação ou oneração, corria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência;

III - nos demais casos expressos em lei.

3.2.3.1 A dissolução irregular da sociedade e a infração à lei

O encerramento da sociedade de forma irregular é exemplo de afronta à lei comercial, visto que a dissolução da sociedade é regulada pelo Código Civil, nas normas de natureza comercial.

A dissolução irregular, ou seja, o encerramento das atividades empresariais e o desaparecimento dos bens sem pagamento dos créditos tributários “constitui a infração de lei de maior profusão nos repertórios jurisprudenciais” (GAINO, 2009). Veja-se o excerto extraído de Acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 07/STJ. SELIC. APLICABILIDADE. 1. O acórdão recorrido detectou indícios de dissolução irregular e, consequentemente, a possibilidade de responsabilização do sócio administrador, em razão de a empresa não ter sido localizada no endereço fornecido como domicílio fiscal. 2. Esse fato gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e possibilita a responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Nos termos da Súmula 435/STJ "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". (AGRG NO AG 1395471/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 13/09/2011, DJE 27/09/2011) (grifo nosso).

O posicionamento adotado pela jurisprudência é no sentido de que, havendo o encerramento irregular da sociedade, desaparecendo o patrimônio social, se presume a ilicitude na conduta do sócio-administrador. Trata-se de presunção *iuris tantum* em virtude de o sócio-gerente promover a distribuição dos bens entre os demais sócios, ou entre credores privados, sacrificando os créditos da Fazenda Pública que gozam do *status* de preferencial.

O STJ, portanto, entende configurada a hipótese de responsabilização do sócio-gerente quando comprovada a dissolução irregular da sociedade. O entendimento da Corte superior é pacífico no sentido de que tal situação pode ser presumida quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação formal ao Fisco acerca do novo local de funcionamento. (ALEXANDRE, 2011). Nesse sentido o Tribunal resumiu o posicionamento:

STJ - Súmula 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

3.2.3.2 *Inadimplência de tributos*

Questão bastante relevante é a relativa à inadimplência de tributos, se constitui infração à lei capaz de suscitar a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN.

Anteriormente, o entendimento jurisprudencial era no sentido de que o mero inadimplemento era considerado “infração à lei” e conseqüentemente passível de ser aplicado a responsabilidade nos moldes do art. 135, III do CTN.

Todavia, o STJ pacificou o entendimento de que a simples ausência de pagamento dos créditos tributários não caracteriza infração legal com o fito de atribuir responsabilidade ao sócio-gerente, devendo sempre ser analisado o caso concreto, pois para que se caracterize a responsabilização prevista no art. 135, III do CTN se faz necessária a comprovação de que o administrador tenha agido com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. Veja-se os seguintes julgados da Corte Superior:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 284/STF. VIOLAÇÃO DO ART. 267, VI, DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO NO CASO. ALEGAÇÃO QUE SE REMETE À MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 460 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ACÓRDÃO CERTO E DETERMINADO. 1. A alegada afronta do art. 535 do CPC foi exposta de forma genérica pelo ora recorrente, eis que tal afronta foi ventilada no recurso especial apenas como pedido subsidiário caso não se considerassem prequestionados os demais dispositivos legais postos à exame. Dessa forma, em razão da deficiente fundamentação no ponto, é de se aplicar o teor da Súmula n. 284/STF. 2. A suposta ausência de condição da ação, nos termos do art. 267, VI, do CPC, - sustentada pelo recorrente sob os argumentos de que: (i) alguns dos recorridos não tem vínculo com a sociedade devedora; (ii) a dívida teria sido constituída apenas em relação à pessoa jurídica; e (iii) os próprios sócios declararam que não exerceram qualquer função de gerência na sociedade - somente poderia ser aferida com base no exame do contexto fático probatórios dos autos, providência inviável em sede de recurso especial pelo óbice da Súmula n. 7/STJ. 3. Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que o provimento dado na origem foi certo e preciso no sentido de declarar a "inexistência de responsabilidade automática dos sócios-embargados pelos débitos da pessoa jurídica em questão" (fl.

478), sobretudo porque o simples inadimplemento da obrigação tributário não configura infração à lei na forma do art. 135, III, do CTN. A reserva feita pelo aresto guerreado quanto à possível responsabilização futura dos sócios se o Fisco demonstrar a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos 134, VII e 135, III, do CTN não tira a certeza do decisum no sentido de que, sem a demonstração de tais hipóteses, não haverá responsabilidade pessoal automática dos sócios. Dessa forma, não há que se falar em violação do art. 460 do CPC no caso. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1095551/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/2010, DJe 21/10/2010) (grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE PROVA DE ATUAÇÃO DOLOSA OU CULPOSA. ART. 135, III, CTN. NÃO COMPROVAÇÃO. 1. Em nenhum momento a Corte local apreciou a questão relativa ao redirecionamento da execução sob o fundamento da dissolução irregular da empresa, razão pela qual esse tema carece de prequestionamento e não pode ser apreciado no STJ. 2. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ no sentido de que o redirecionamento em Execução Fiscal não pode ser feito com base no simples inadimplemento do tributo, sendo necessário comprovar ou apresentar indícios sólidos da prática dos atos listados no art. 135 do CTN, o que não ocorreu no caso dos autos. 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 16.813/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/09/2011, DJe 16/09/2011) (grifo nosso).

Hodiernamente, o entendimento é matéria sumulada no STJ, Súmula 430 STJ – “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

3.4 CLASSIFICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

Entre a doutrina há divergência quanto à classificação da responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN. Parte da doutrina entende tratar-se de responsabilidade solidária, outros de responsabilidade subsidiária. Portanto, seguem alguns posicionamentos.

Alexandre (2011) se posiciona no sentido de ser a responsabilidade por substituição; explica que a regra é que os atos praticados pelo dirigente em nome da empresa são a esta imputados e, em consequência, os respectivos tributos são de obrigação da pessoa jurídica, o contribuinte direto. Ocorre que, se o dirigente pratica atos irregulares que excedam as atribuições previstas pelo estatuto ou contrato social da pessoa jurídica, a responsabilidade por tais tributos recai sobre o dirigente, respondendo este, então, com seu patrimônio pessoal. O autor diz que, como o surgimento da responsabilidade é contemporâneo ao fato gerador do tributo, não decorrente de transferência da sujeição passiva surgida em momento anterior, é hipótese de substituição.

A posição de Sabbag (2010) é no sentido de que o art. 135, III trata-se de “responsabilidade pessoal e imediata, plena e exclusiva do terceiro”, não solidária. Defende o autor que, havendo a presença elementar do dolo para configurar a responsabilidade, exclui-se o benefício de ordem e, conseqüentemente, a solidariedade.

Cais (2009) também faz referência ao dolo para consubstanciar sua ideia de que não há solidariedade, e diz que a responsabilidade do art. 135, III do CTN se dá por substituição e é pessoal.

Darzé (2010) entende que em se levando em conta “apenas o estágio do processo de positivação no qual se certifica a ocorrência do ilícito – se anterior ou posterior à lavratura da norma individual e concreta em face do contribuinte”, trata-se de responsabilidade pessoal e exclusiva do agente do fato ilícito.

Baleiro (2003) entende que o terceiro que age com dolo, extrapolando os seus poderes de dirigente será o único responsável pelos tributos decorrentes dessa infração, sendo assim a responsabilidade classificada como substituição. O autor diz que “o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui” e justifica tal assertiva pelo fato de que os créditos correspondentes à hipótese de incidência do referido dispositivo legal são resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Divergindo dos citados doutrinadores, encontram-se doutrinariamente posições destacadas a seguir.

Machado (2010), ao enfrentar o tema, diz que, apesar de na lei constar o termo “pessoalmente”, referindo-se aos diretores, gerentes ou representantes não quer dizer que sejam os únicos, a exclusão teria que ser expressa, entendendo assim o autor que a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte dependeria de norma expressa dessa natureza.

Gaino (2009) defende a tese de que a responsabilidade prevista no artigo 135, III do CTN é subsidiária e por transferência, alegando que o dispositivo legal não estabelece nascimento de obrigação tributária com a infração de lei, contrato social ou estatuto, diz que, nessas hipóteses, o cumprimento da obrigação tributária será imputado a quem o praticou; entende que a responsabilidade é pautada em obrigação tributária já existente. O autor entende não ser essa a *ratio legis* ao imputar tal responsabilidade a terceiro e esclarece que a intenção da norma do art. 135, III do CTN é a “garantia da solvência do crédito tributário, imputando ao terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo”.

Farias (*apud* Gaino, 2009) acrescenta que “a responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir às infrações, nos casos previstos no art. 137 (...)”. E, concluindo seu ponto de vista, Gaino (2009) assevera que “o que ocorre, segundo o art. 135 do CTN, é, pois, o fenômeno da transferência da obrigação tributária. Nascida de um fato gerador praticado por quem é qualificado pela lei como contribuinte, ela é imputada ao terceiro, qualificado como responsável. Essa transferência não implica, entretanto, como sustentam alguns, a substituição do contribuinte pelo responsável, de modo a desaparecer a responsabilidade originária do contribuinte. Na verdade, subsiste responsabilidade entre eles, sendo a do sócio-gerente de natureza subsidiária”.

Ainda como argumento do seu ponto de vista, Gaino (2009) enfatiza que sendo a responsabilidade de terceiro, nos termos do art. 135, III do CTN encarada como substituição, desaparecendo a figura da pessoa jurídica contribuinte, haveria um manifesto estímulo à sonegação fiscal, já que a empresa contribuinte não recolheria os tributos decorrentes de suas atividades e deixaria transparecer a prática de atos administrativos tipicamente ilícitos, com o fito de transferir a responsabilidade para o sócio-gerente, que não possuindo patrimônio não viria a sofrer ônus.

3.5 NATUREZA SUBSIDIÁRIA E O BENEFÍCIO DE ORDEM

O artigo 1.024 do Código Civil estabelece que os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade senão depois de executados os bens sociais.

O art. 596 do CPC estabelece o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade. O § 1º elenca que caberá ao sócio que alegar o benefício deste artigo nomear bens da sociedade, sitos na mesma comarca, livres e desembargados, quantos bastem para pagar o débito.

Sob esse prisma, percebe-se que mesmo a imputação da responsabilidade sendo considerada como pessoal, o fato de o sócio poder invocar o benefício de ordem faz com que na prática essa responsabilidade venha a ser subsidiária.

Portanto, o que se percebe na jurisprudência é que nos casos de imputação de responsabilidade aos sócios com fundamento no art. 135, III do CTN, vem sendo aplicada a regra legal da subsidiariedade, segundo a qual, na cobrança de tributos, portanto, deverão ser atingidos primeiramente bens pertencentes à sociedade devedora. Se por acaso a sociedade não tiver bens suficientes para a satisfação do crédito cobrado, ou mesmo não os possua, poderá ocorrer à imputação subsidiária da responsabilidade dos sócios, com base em causa

prevista no direito material. Nessa hipótese, em sede de execução fiscal, o sócio será citado para pagar a dívida, podendo ao invés disso, pedir que, em primeiro lugar, sejam executados bens da sociedade devedora que não constem nos autos, e poderá apontá-los. Trata-se da hipótese de benefício de ordem, que será acatado caso a sociedade possua bens passíveis de penhora. Deferido esse benefício de ordem no curso do processo, os bens do sócio só poderão ser atingidos em caso de insuficiência.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES. 1. Agravo regimental contra decisão proveu o recurso especial da parte agravada. 2. O acórdão a quo entendeu pela responsabilidade do recorrente, sócio-gerente, pelos débitos fiscais contemporâneos a sua gestão. 3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa à época dos fatos geradores. 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). 6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior. 7. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004. 8. Questão de simples aplicação da legislação federal pertinente e da jurisprudência seguida por este Sodalício, não sendo o caso de incidência da Súmula nº 07/STJ. 9. Agravo regimental não-provido. (AgRg no REsp 1034227/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJe 04/06/2008)

Saliente-se que mesmo sendo deferido o benefício de ordem no processo de execução fiscal, não é garantia de completa liberação do sócio no tocante à sua responsabilidade perante a dívida. (GAINO, 2009).

3.6 AMPLIAÇÃO DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DO ART. 135, III DO CTN – PAGAMENTO DE MULTAS

A norma que enseja a responsabilidade de terceiros nos moldes do art. 135, III do CTN (ao contrário do disposto no art. 134, já aqui analisado em capítulo anterior) não os

excetua da incidência da obrigação com relação do pagamento de multa, tanto moratória, como punitiva.

Sendo assim, o responsável terá que cumprir a obrigação principal como também referente aos acréscimos legais concernentes a juros e multa.

Cais (2009) argumenta que o rigor do dispositivo se aplica em função da exigência de que os responsáveis tenham agido com má-fé, “merecendo, por isso o peso inteiro da responsabilidade tributária por substituição, em decorrência de seus atos”.

CAPÍTULO IV – TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Em virtude do princípio da autonomia patrimonial, as pessoas jurídicas mais das vezes podem ser utilizadas com o intuito de locupletação dos sócios em sacrifício de créditos de terceiros. Com o fito de fazer justiça social, desenvolveu-se o instituto jurídico da Desconsideração da Personalidade Jurídica, segundo o qual se afasta a autonomia da personalidade empresarial para proteger o direito de terceiros.

A análise deste instituto é relevante para o presente estudo tendo em vista de que os juízes, nos processos de execução fiscal, dele se valem para que o patrimônio do sócio da sociedade limitada possa vir a responder por débitos fiscais contraídos pela empresa.

4.1 NOÇÕES GERAIS

A pessoa jurídica possui personalidade própria com autonomia patrimonial, pelo que os bens da sociedade são independentes do patrimônio pessoal dos sócios. Esse princípio é corolário do princípio constitucional da livre iniciativa, tutelado pelo Estado com o objetivo de incentivar o setor empreendedor e assim promover o desenvolvimento econômico da nação.

Não obstante, a importância do instituto da pessoa jurídica com todas as suas peculiaridades (destacando-se entre elas a autonomia patrimonial), ser um incentivo para o mundo empreendedor, constata-se que, por muitas vezes, o instituto é empregado de forma desvirtuada sendo utilizado para cometimento de fraudes e abusos contra terceiros e, por conseguinte, contra a sociedade em geral.

No entanto, visando evitar o uso abusivo da personalidade jurídica e até mesmo visando “salvaguardar o princípio da autonomia patrimonial”, desenvolveu-se a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, que deve ser utilizada quando se constata o uso abusivo da personalidade jurídica em detrimento de seus credores (RAMOS, 2010).

Tal teoria é conhecida nos Estados Unidos como *Disregard Doctrine* (Doutrina da Desconsideração) ou *Lifting the Corporate Vel* (Levantamento do Véu Corporativo); na Alemanha - *Durchgriff der Juristischen Personem* (Teoria da Penetração); na França – *Abus de La Notion de Personnalité Sociale*; *Superamento della Personalità Giuridica*, no direito italiano (GAINO, 2009).

O objetivo da teoria é permitir que se afastem os efeitos da personalização da sociedade (autonomia e separação patrimonial) nos casos em que a pessoa jurídica estiver sendo empregada de forma abusiva ou fraudulenta causando prejuízos a credores.

Portanto, quando no curso do processo executório o juiz constatar que a pessoa jurídica está sendo aproveitada com o intuito de fraudar os direitos de terceiros ou obstaculizar o cumprimento da lei, poderá determinar a desconsideração da personalidade jurídica visando coibir não só ilicitudes, como também fazer justiça perante os credores.

Importante denotar que não é qualquer situação de inadimplemento que possa vir a justificar a utilização da desconsideração da personalidade jurídica, se faz necessário que haja o pressuposto previsto em lei, a saber, o abuso da personalidade jurídica pelos sócios, respaldada por provas ou mesmos indícios da presença dessa conjuntura.

Se assim não o fosse, poderia se fazer uso do instituto para distorcer o instituto da pessoa jurídica. Nas palavras de Gaino (2009, p. 129):

Como se vê, a doutrina busca atribuir caráter relativo ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, de sorte a permitir que, em casos especiais, uma vez que esteja caracterizada ilicitude na conduta dos sócios, pelo abuso de direito ou pela fraude com escopo de causar prejuízos a terceiros ou violar a lei, se desconsidere a sua personalidade jurídica, para o efeito de apreensão de bens integrativos de seu acervo social com a finalidade de cobertura de dívida do sócio ou, em situação inversa, apreensão de bens particulares do sócio para cobertura de dívida contraída em nome dela, pessoa jurídica.

4.2 BREVE HISTÓRICO

A teoria é fruto de construção jurisprudencial e foi desenvolvida academicamente na Alemanha, em 1953, e teve grande repercussão nas cortes inglesas e americanas. O primeiro caso que se tem notícia de sua aplicação ocorreu na Inglaterra, em 1897 – o caso *Salomon versus Salomon & Co. Ltd.*

Nesse caso, a sentença de 1º grau deferiu a desconsideração da personalidade jurídica da *Salomon & Co. Ltd.* após reconhecer que o Sr. Salomon possuía o total controle societário, e, portanto, não se explicava a separação patrimonial entre ele e a pessoa jurídica.

Vale lembrar que tal decisão inglesa foi reformada pela *Casa dos Lords*, que discordou da aplicação da desconsideração da pessoa jurídica, fazendo valer a separação entre os patrimônios da empresa e da pessoa física, tendo como consequência a irresponsabilidade do titular da empresa, perante as dívidas sociais.

Com esse precedente, foi se concretizando a possibilidade de afastamento das características da personalidade jurídica – autonomia e separação patrimonial – quando a pessoa jurídica fosse utilizada de forma abusiva, prejudicando interesses dos credores.

Rolf Serik é considerado o principal idealizador da tese defendida por ele no seu trabalho de doutorado perante a Universidade de Tübingen, em 1953. Apesar de outros estudiosos antes dele, terem se dedicado ao tema, só na doutrina de Serik é que se vislumbrou com clareza os critérios gerais que pudessem afastar a autonomia das pessoas jurídicas.

Rubens Requião foi o precursor da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Brasil, na década de 1960, quando o autor já defendia sua utilização pelos juízes, mesmo diante da ausência de previsão legislativa específica.

A teoria da desconsideração foi sendo utilizada no Brasil, nos casos em que se detectava o desvio de finalidade da pessoa jurídica. Apenas em 1990, é que teve sua regulamentação legal no Direito brasileiro, com a edição do Código de Defesa do Consumidor (CDC), Lei 8.078/1990.

A doutrina e a jurisprudência são pacíficas no sentido de que a desconsideração da personalidade jurídica não fica a depender de previsão legal para ser aplicada, na medida em que se trata de instrumento capaz de reprimir atos fraudulentos e abuso de direito. Segundo Coelho (2008), deixar de aplicá-la, pela inexistência de previsão legal, significaria o mesmo que amparar a fraude.

4.3 A POSITIVAÇÃO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO

Como já aqui citado, a primeira lei a tratar do tema foi a Lei 8.078/1990, CDC, que aduz:

CDC – 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.

§ 1º [\(Vetado\)](#).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

Em seguida, a Lei 8.884/4994, Lei Antitruste, que dispôs sobre a prevenção e a repressão às infrações à ordem econômica, estabeleceu:

Lei 8.884/94 Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste 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.

Em 1998, surge a Lei do Meio Ambiente, Lei 9.605/98 que dispôs: Lei 9.605/98 Art. 4º. “Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”.

Ramos (2010) explana que, não obstante as três primeiras leis acima citadas terem sido inovadoras na legislação pátria, não serve como regra geral de aplicação da teoria por terem sua incidência restrita à matérias específicas que regulam, além de não condizerem com as formulações doutrinária que deram origem a teoria. A saber, o art. 28, § 5º, do CDC (previsão normativa copiada pela lei de crimes ambientais), aplica a desconsideração da personalidade jurídica quando há a demonstração de mero prejuízo do credor, não fazendo a devida distinção entre as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e as de imputação direta de responsabilidade decorrente da prática de atos ilícitos.

Para o autor, somente com a edição do Código Civil de 2002 é que a teoria recebeu novo tratamento legislativo seguindo fielmente os postulados original da Disegard Doctrine, em cuja aplicação da teoria só será possível quando for demonstrado o abuso da personalidade jurídica, e detectado a ocorrência deste nos casos de desvio de finalidade e confusão patrimonial.

O último diploma legal a tratar do tema foi o Código Civil de 2002 que estabelece:

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

Ramos (2010) considera que o art. 50 do CC é atualmente a regra matriz acerca da Disegard Doctrine no direito brasileiro, de aplicação obrigatória a todos os casos de desconsideração da personalidade jurídica, excetuando as leis de consumo, crimes ambientais e antitruste, pois tratam-se de leis especiais. Nesse sentido, o enunciado 51 do Conselho da Justiça Federal - CJF:

CJF – Enunciado 51. Art. 50: a teoria da desconsideração da personalidade jurídica – *disregard doctrine* – fica positivada no novo Código Civil, mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema.

4.4 EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA SOCIEDADE

A desconsideração da pessoa jurídica não alude o fim da pessoa jurídica, não acarreta a sua extinção, não objetiva anular a personificação da sociedade, apenas afasta o Princípio da Autonomia Patrimonial permitindo que, de acordo com o caso concreto, se proteja o direito de terceiro.

Dessa feita, os efeitos da desconsideração são incidentes ao caso concreto em que foi requerida, continuando a pessoa jurídica a existir normalmente tendo sua autonomia patrimonial as demais relações jurídicas. Vem daí a crítica de alguns estudiosos quanto o termo “*desconsideração da personalidade jurídica*”.

No caso concreto onde se põe a desconsideração ocorrerá uma suspensão temporária dos efeitos da personalização aplicável tão somente a esse caso específico, não expandindo tais efeitos para as demais relações jurídicas que a sociedade faça parte.

Veja-se trecho elucidativo de Acórdão do STJ:

RECURSO ESPECIAL - DIREITO CIVIL - ARTIGOS 472, 593, II e 659, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE - INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF - DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA - MEDIDA EXCEPCIONAL - OBSERVÂNCIA DAS HIPÓTESES LEGAIS - ABUSO DE PERSONALIDADE - DESVIO DE FINALIDADE - CONFUSÃO PATRIMONIAL - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - ATO EFEITO PROVISÓRIO QUE ADMITE IMPUGNAÇÃO - BENS DOS SÓCIOS - LIMITAÇÃO ÀS QUOTAS SOCIAIS - IMPOSSIBILIDADE - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS COM TODOS OS BENS PRESENTES E FUTUROS NOS TERMOS DO ART. 591 DO CPC - RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO. I - A ausência de explicitação precisa, por parte do recorrente, sobre a forma como teriam sido violados os dispositivos suscitados atrai a incidência do enunciado n. 284 da Súmula do STF II - A desconsideração da personalidade jurídica é um mecanismo de que se vale o ordenamento para, em situações absolutamente excepcionais, desencobrir o manto protetivo da personalidade jurídica autônoma das empresas, podendo o credor buscar a satisfação de seu crédito junto às pessoas físicas que compõem a sociedade, mais especificamente, seus sócios e/ou administradores. III - Portanto, só é admissível em situações especiais quando verificado o abuso da personificação jurídica, consubstanciado em excesso de mandato, desvio de finalidade da empresa, confusão patrimonial entre a sociedade ou os sócios, ou, ainda, conforme amplamente reconhecido pela jurisprudência desta Corte Superior, nas hipóteses de dissolução irregular da empresa, sem a devida baixa na junta comercial. Precedentes. IV - A desconsideração não importa em dissolução da pessoa jurídica, mas se constitui apenas em um ato de efeito provisório, decretado para determinado caso concreto e objetivo, dispondo, ainda, os sócios incluídos no pólo passivo da demanda, de meios processuais para impugná-la. V - A partir da desconsideração da personalidade jurídica, a execução segue em direção aos bens

dos sócios, tal qual previsto expressamente pela parte final do próprio art. 50, do Código Civil e não há, no referido dispositivo, qualquer restrição acerca da execução, contra os sócios, ser limitada às suas respectivas quotas sociais e onde a lei não distingue, não é dado ao intérprete fazê-lo. VI - O art. 591 do Código de Processo Civil é claro ao estabelecer que os devedores respondem com todos os bens presentes e futuros no cumprimento de suas obrigações, de modo que, admitir que a execução esteja limitada às quotas sociais levaria em temerária e indevida desestabilização do instituto da desconsideração da personalidade jurídica que vem há tempos conquistando espaço e sendo moldado às características de nosso ordenamento jurídico. VII - Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido. (REsp 1169175/DF, Rel. Ministro MASSAMI UYEDA, TERCEIRA TURMA, julgado em 17/02/2011, DJe 04/04/2011) (grifo nosso).

Com relação à pessoa dos sócios, a teoria da desconsideração não significará que irá atingir a todos eles indistintamente. Só será aplicável àqueles sócios que se beneficiaram do uso abusivo da pessoa jurídica (RAMOS, 2010).

4.5 DESCONSIDERAÇÃO “*INVERSA*”

A expressão “*desconsideração inversa da personalidade jurídica*” é utilizada pela doutrina e jurisprudência para caracterizar as situações em que se busca a responsabilização da sociedade em virtude de débitos contraídos pessoalmente pelo sócio.

Nessa modalidade afasta-se o “véu protetor” da sociedade deixando de considerar o Princípio da Autonomia Patrimonial, com a finalidade de atacar o patrimônio da empresa, para que esse patrimônio sirva para satisfazer os credores do sócio.

A aplicação dessa modalidade tem utilização nos casos em que o sócio tendo dívidas pessoais perante terceiros, utiliza-se da sociedade da qual faz parte como controlador, transferindo todo o seu patrimônio para a titularidade da pessoa jurídica. Não possuindo bens em seu nome, a satisfação dos credores particulares do sócio restará sacrificada.

Nessa situação tendo a execução sido proposta somente contra a pessoa do sócio, constando-se a ausência de bens em seu nome ou que sejam insuficientes para a satisfação do crédito e estando presente a condição de abuso de direito ou de fraude, o juiz desconsiderará a personalidade jurídica da sociedade determinando que os atos executórios recaiam sobre o acervo patrimonial da empresa, assim o fazendo por considerar que estes bens, por estarem em nome da sociedade, na verdade se inserem nos domínios particulares do sócio. Tal procedimento por parte do magistrado justifica-se pela necessidade de coibir a fraude por parte do sócio, impedindo que esse possa locupletar-se pelo artil e reste prejudicado o crédito de terceiros.

Atualmente, em nosso Direito, tem sido aplicado esse tipo de desconsideração em questões relativas ao direito de família, onde se percebe que um dos cônjuges, sendo empresário, desvia bens pessoais para o patrimônio da pessoa jurídica com a finalidade de afastá-los da partilha ou tornar impossibilitada a execução de alimentos.

Gaino (2009) utiliza a nomenclatura “própria” e “imprópria” para classificar as espécies de desconsideração da personalidade jurídica. Considera como “própria” os casos em que se afasta a personalidade jurídica da sociedade, com intuito de satisfazer o crédito dos credores individuais do sócio; e “imprópria” quando a execução é proposta somente em nome da sociedade, e, após, é redirecionada para a pessoa do sócio, se buscando atingir os bens particulares desse, para satisfação do crédito da sociedade.

Independentemente da nomenclatura utilizada pela doutrina é certo que o direito brasileiro faz uso da teoria da desconsideração da personalidade jurídica quando se detecte que a personalidade jurídica está sendo utilizada como meio para fraudar e coibir direito de terceiros, nos dogmas dos postulados clássicos, fazendo uso do instituto com a finalidade pela qual foi pensado e criado.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA INVERSA - Admissibilidade - Hipótese em que configurada a transferência de bens particulares do sócio-executado em favor de pessoa jurídica, com retirada posterior da sociedade - Decisão reformada para autorizar a desconsideração da personalidade jurídica inversa para permitir a penhora de bens da sociedade - Recurso provido para tal fim. (672255720118260000 SP 0067225-57.2011.8.26.0000, Relator: Heraldo de Oliveira, Data de Julgamento: 17/08/2011, 13ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 13/09/2011).

4.6 A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A TEORIA DA RESPONSABILIDADE NOS TERMOS DO ART. 135, III

De acordo com aqui já abordado, a responsabilidade do sócio fundamentada no art. 135, III do CTN, ocorrerá em decorrência da conduta errônea do sócio-gerente, diretor ou administrador capaz de ensejar o não cumprimento da obrigação tributária. Salienta-se que somente as pessoas que tenham poderes de administração poderão ser responsabilizadas, excluídos estão os demais sócios.

Como já visto anteriormente, a aplicação da Disregard Doctrine dar-se-á nos casos em que a personalidade jurídica autônoma da sociedade empresária esteja sendo utilizada de forma ardilosa pelos seus sócios para acobertar fraude ou abuso de direito, quando a própria sociedade estiver servindo como obstáculo à justa composição dos interesses.

Nas palavras de Coelho (2008), “a teoria da desconsideração tem pertinência apenas quando a responsabilidade não pode ser em princípio, diretamente imputada ao sócio,

controlador ou representante legal da pessoa jurídica”. O autor enfatiza que se a imputação puder ser feita de forma direta, ou seja, se a existência da pessoa jurídica não é óbice para que se responsabilize o sócio, não há que cogitar em desconsideração da personalidade jurídica.

Pautado nesse fundamento, além de Ulhoa, há outros doutrinadores como, por exemplo, Gaino (2009), concordando que a responsabilidade do sócio pautada no art. 135, III do CTN não se trata da aplicação da Disregard Doctrine. Nesse caso, a afetação do patrimônio do sócio dar-se-á por irregularidade cometida pelos diretores, gerentes ou representantes, ou seja, a responsabilização será fundamentada por ato de má gestão. A responsabilização, nesse caso, embora relacionado com a pessoa jurídica, dar-se-á em decorrência da identificação de ato ilícito praticado pelo sócio administrador, o ato gerador da responsabilidade nesse caso, é a conduta errônea.

Portanto, quando o administrador da pessoa jurídica provoca danos a terceiros em virtude de comportamento ilícito próprio, a afetação de seu patrimônio irá ocorrer em decorrência de atitude que ele próprio incorreu. A pessoa jurídica não é obstáculo que precisa ser vencido para que se dê a responsabilização do sócio. Não há, portanto, desconsideração da pessoa jurídica na definição da responsabilidade de quem age com excesso de poder, infração à lei, violação de estatutos ou do contrato social (COELHO, 2008).

CAPÍTULO V – A PROVA DA PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO PARA FINS DA CARACTERIZAÇÃO DA SUA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR DÉBITOS DA PESSOA JURÍDICA

Com já visto anteriormente, a pessoa jurídica é dotada de autonomia e responde por suas obrigações. Contudo, como já também aqui analisado, os seus sócios poderão ser pessoalmente responsabilizados de acordo com o art. 134, IV e 135, III do CTN.

No artigo 134, IV do CTN, os sócios serão responsáveis quando constituírem sociedade de pessoas e essa se desfizer, sem adimplir suas obrigações; neste caso, os seus sócios arcarão com as obrigações não garantidas pelo patrimônio da empresa. Assim o será em decorrência da característica da modalidade empresária, sociedade de pessoas, segundo a qual a pessoa do sócio responde ilimitadamente, (como já especificado no Capítulo II), em virtude de nessa modalidade empresarial o patrimônio do sócio responder juntamente com o patrimônio social. Vale salientar que, no caso das sociedades de responsabilidade limitada, assim não ocorre, visto que as dívidas da empresa terão como garantia o capital social, sendo mister, neste caso que tal capital esteja totalmente integralizado pelos sócios para haver tal limitação de responsabilidade. De toda sorte, para as sociedades de pessoas, os bens dos sócios só poderão ser atingidos em virtude da responsabilidade tributária verificada no artigo em comento (134, IV) no caso de dissolução irregular da empresa, como já aqui explanado em capítulo anterior.

No caso previsto no art. 135, III do CTN os sócios só poderão ser responsabilizados se forem administradores e se ficar provado dano à empresa em decorrência de sua conduta ilegal, ou seja, a empresa restará devedora de tributos em decorrência de ato irregular praticado por seus administradores, com os excessos vislumbrados no referido dispositivo (135, caput); daí esses responderem de forma subsidiária pelo dano causado a pessoa jurídica.

Nesse diapasão, percebe-se que a responsabilidade será fruto de ato praticado por conduta intencional, necessitando do elemento dolo para caracterizá-la. Como esse elemento surgirá e aparecerá no procedimento que irá ensejar a responsabilidade do sócio é de fundamental importância, necessitando que a Fazenda Pública necessariamente comprove a existência da conduta respectiva para que fique caracterizada a responsabilidade do sócio.

5.1 A ATIVIDADE PROBATÓRIA NO CURSO PROCESSUAL

O processo é o instrumento por meio do qual haverá a verificação dos fatos que ensejaram a subsunção da norma jurídica ao caso concreto. Todavia, para que o magistrado, dirigente dos atos processuais, possa efetivamente aplicar a norma é necessário que os fatos cheguem até ele, sem ter a noção dos fatos, será impossível ao magistrado aplicar a solução jurídica.

Para que essas informações cheguem até o magistrado, a dinâmica processual atua dentro de um sistema comunicacional, em que as pessoas envolvidas na demanda, deverão fornecer informações por meio dos atos processuais.

Nas palavras de Wambier (2005): “prova, portanto, é o modo pelo qual o magistrado toma conhecimento dos fatos que embasam a pretensão das partes”.

Sendo assim, as provas são o meio de comunicação adequado para que as partes levem conhecimento ao juiz, funcionando as partes como emissores e o juiz como destinatário.

Poderá o juiz, ainda, na intenção da descoberta da verdade, determinar de ofício a produção de provas que refute necessárias para seu convencimento, sempre que as provas produzidas pelas partes não forem suficientes.

5.1.1 O ônus probatório

O Código de Processo Civil, mais precisamente no artigo 333 estabelece preceitos que determinam a quem incumbe o ato de provar, utilizando para tal a posição que a parte assume no processo: estando no pólo ativo da demanda, cumpre provar apenas o fato constitutivo de seu pretense direito; se no pólo passivo, deverá alegar tão somente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alegado pelo autor.

Há corrente doutrinária, a exemplo de Fabiana Del Padre Tomé (2008), que defende que a produção da prova independe da posição processual das partes, o ônus da prova compete a quem alega a existência ou inexistência de um fato, seja ele autor ou demandado.

Há circunstâncias em que a prova cabe não a quem afirma o fato, mas a quem nega sua existência, nesse contexto há a inversão do ônus probatório.

Todavia, vale salientar que o ônus probatório no âmbito processual civil consiste em um encargo jurídico a que as partes se submetem para fazer com que os fatos sejam melhor elucidados ao magistrado, não consistindo portanto uma obrigação.

A produção de provas no curso processual é uma faculdade da parte, sendo seu o interesse de produzi-la, visto que ela se faz necessária para alcançar a finalidade de elucidar ao julgador o que se alega, ou o que pretende desconstituir-se. Trata-se, pois, de um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido.

No âmbito tributário, os atos do Fisco, como por exemplo os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias, terão que ser sempre com base em elementos comprobatórios dos fatos, ainda que em fase pré-processual.

Portanto, a autoridade administrativa não tem o mero ônus *probandi*, mas o verdadeiro dever. O lançamento ou o ato de aplicação de penalidade que não esteja lastreado em provas é insustentável (TOMÉ, 2008).

5.1.2 O ônus da prova e a presunção de legitimidade do Fisco

Os atos administrativos de forma geral apresentam determinadas características que objetivam a garantia aos administrados e prerrogativa à Administração Pública. Dentre elas está a presunção de legitimidade. Contudo, essa presunção não exime a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como de todas as circunstâncias que o envolvem.

Na constituição de um crédito tributário, a lei determina que o ato administrativo seja devidamente fundamentado, ou seja, o Fisco tem que apresentar prova de que o evento ocorreu. A esfera tributária tem princípios próprios dentre eles um que se aproxima das “rígidas diretrizes do direito penal”, a saber, tipicidade (TOMÉ, 2008).

Portanto, mesmo diante da presunção legal, é de competência da autoridade administrativa demonstrar ao menos por indícios a existência de causalidade com o fato que se deseje dar por acontecido.

Nesse diapasão sendo caso de presunção legal, impõe-se a comprovação, por parte do Fisco, da situação que ensejou a aplicação do preceito legal como também a prova da ocorrência do fato, demonstrando o vínculo lógico entre este e o fato presumido.

Essa incumbência probatória do Fisco se salienta ainda mais quando da responsabilização de um terceiro para que esse venha a assumir o pagamento do crédito tributário. É com relação à produção dessa prova que construiremos esse capítulo, e para tal se faz necessário uma breve análise do modo do qual o Fisco se utiliza para constituir a responsabilidade do terceiro, tanto na esfera administrativa, como na judicial.

5.2 A QUESTÃO DA PROVA NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E EMISSÃO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

5.2.1 Prova no âmbito administrativo

De acordo com o artigo 142 do CTN¹¹ a autoridade administrativa tem a competência privativa de constituir o crédito tributário fazendo isso através do lançamento, procedimento administrativo que verificará a ocorrência do fato gerador, o tributo incidente, o respectivo valor do tributo, a identificação do sujeito passivo e a aplicação de penalidade, se for o caso.

Com efeito, o lançamento do crédito tributário é o instrumento de que o Fisco dispõe para conferir a exigibilidade da obrigação, quantificando-a e qualificando-a. O lançamento do crédito faz surgir para o Fisco o direito de exigí-lo, ou seja, fica habilitado a exercitar o ato de cobrança, primeiramente na esfera administrativa, no insucesso, irá se valer da esfera judicial.

Durante o lançamento, se fará a identificação do sujeito passivo, seja ele contribuinte ou responsável tributário, sendo, portanto, obrigatória a existência de prova da responsabilidade imputada como também da fundamentação legal da mesma. Dessa feita, nas hipóteses em que a Fazenda Pública inclua o sócio responsável, com a previsão, por exemplo, do artigo 135, III do CTN, terá que necessariamente provar e motivar na esfera administrativa, durante a fase de lançamento essa responsabilização.

O contribuinte, ou o(s) responsável(is), deverá ser notificado do lançamento. Quando a responsabilidade do sócio for desde já constatada, a notificação deste far-se-á imprescindivelmente, não sendo satisfatória tão somente a notificação da empresa.

Tal notificação tem o condão de comunicar oficialmente ao sujeito passivo a imputação que está lhe sendo feita, para que este possa pagar o crédito constituído, ou apresentar sua discordância, apresentando impugnação, no caso. Com a notificação está se oportunizando ao sujeito passivo não só o conhecimento da obrigação que passa a lhe ser exigida, como também a opção de promover sua defesa, de acordo com os preceitos constitucionais elencados no art. 5º, LV da CF¹², segundo os quais estão assegurados o contraditório e a ampla defesa nos processos judiciais e administrativos.

¹¹ CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹² CF - Art. 5º LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Após o recebimento da notificação, e em discordando do crédito exigido pelo Fisco, o sujeito passivo poderá impugná-lo, iniciando-se, assim, um processo administrativo tributário.

Se, durante esse procedimento administrativo, não forem observados tais requisitos legais, a cobrança poderá ser obstada e, no caso de constituição de CDA, essa restará eivada de nulidade, decorrente da supressão do direito de defesa e da inobservância do devido processo legal administrativo, garantido constitucionalmente.

5.2.2 A constituição da CDA

Segundo o art. 201 do CTN¹³, quando o crédito tributário não for pago na esfera administrativa, as repartições arrecadadoras, dentro do prazo legal, ou quando resulte de uma decisão administrativa ou judicial, inscreverão tal crédito em dívida ativa tributária da Fazenda Pública. Dessa feita, far-se-á a inscrição do devedor num cadastro em que estão aqueles que não adimpliram suas obrigações no prazo.

Com a inscrição em dívida ativa, a mesma ficará a cargo de um órgão de representação judicial. Na esfera federal, a repartição competente é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos âmbitos estaduais e municipais é de competência das respectivas procuradorias.

No ato de inscrição, a Fazenda Pública está unilateralmente a declarar que alguém deve e elabora um documento, Certidão de Dívida Ativa, onde se tem a presunção de liquidez e certeza da existência do débito ali descrito (ALEXANDRE, 2011).

5.2.3 A Certidão de Dívida Ativa

A Certidão de Dívida Ativa – CDA é o título executivo que irá aparelhar a ação de execução fiscal, conforme a Lei n. 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF). A sistemática da execução fiscal instituída pela LEF é similar a do Código de Processo Civil, ou seja, a da execução por quantia certa, como processo de pura atividade de realização do direito do credor (THEODORO Jr., 2009).

¹³ CTN - Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.
Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Para que haja execução é necessária a existência de título executivo, e que esse título seja correspondente a uma obrigação líquida, certa e exigível (art. 586, CPC¹⁴).

Uma obrigação será considerada como certa quando dispõe de elementos probatórios que revelam, com segurança, sua existência jurídica; e como líquida quando o seu objeto se ache adequadamente identificado.

No âmbito do processo executório fiscal, a CDA é o título executivo que irá lastrear a execução, cuja existência faz surgir a presunção legal de certeza e liquidez do crédito fazendário (art. 3º, LEF). Dessa feita, a execução fiscal só terá início quando amparada pelo título executivo, não sendo possível a execução fiscal para a obtenção de tal título. Toda a apuração para aperfeiçoamento dos elementos que irão constituir o título executivo fiscal será feita administrativamente, antes do ajuizamento da demanda.

No procedimento previsto pela LEF não é possível o acerto e condenação relativos ao crédito tributário, mas de execução forçada. Por isso, a execução da dívida pela Fazenda Pública só é possível depois de adequada apuração administrativa de seu crédito, com posterior inscrição em Dívida Ativa.

Portanto, conforme os preceitos legais, o débito inscrito em Dívida Ativa deve ter sido cautelosamente apurado na esfera administrativa com observância de todos os requisitos legais e garantias de defesa, como já explanado anteriormente, para que assim a CDA possa gozar de presunção de certeza e liquidez.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ. 1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso pretoriano acerca da possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal, mediante emenda da CDA, para cobrar daquele a quem a lei imputa a condição de co-responsável da exação. 2. Caso em que a Fazenda municipal constituiu o crédito tributário de ISS apenas contra a empresa construtora (PLANEL) e tão somente contra ela ingressou com a execução fiscal. Somente depois de frustradas as tentativas de citação dessa empresa, no curso da execução, permitiu-se, com base em legislação municipal que prevê hipótese de co-responsabilidade, a inclusão da empresa tomadora do serviço (SCANIA) no pólo passivo da execução mediante simples emenda da Certidão de Dívida Ativa. 3. Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es) imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a

¹⁴ CPC - Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.

instância administrativa. 4. A esse respeito: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA." (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205)" (Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009). 5. Incide, na espécie, a Súmula 392/STJ: "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução". 6. Embargos de divergência providos. (EREsp 1115649/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010).

5.3 ÔNUS DA PROVA NO CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL

5.3.1 Ônus da prova do executado

Sendo a Certidão de Dívida Ativa título executivo que goza de presunção de certeza e liquidez de início, as informações ali constituídas se presumem como certas.

O processo executório vai desenvolver-se conforme as informações trazidas pela CDA. Portanto, figurando no pólo passivo o sócio como responsável tributário, contra esse se desenvolverá toda a execução fiscal. Isso porque se deduz que a esse foi dada a oportunidade de averiguar (em sede administrativa) a validade da cobrança, presumindo-se a sua responsabilidade pelo cumprimento da obrigação.

Contudo, a presunção da CDA é relativa, admitindo-se prova em contrário. Assim preconiza o parágrafo único do art.204 do CTN:

CTN - 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.

Dessa feita, pelo fato de a CDA gozar de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza se admite prova em contrário, portanto cabe aos corresponsáveis cujos nomes constam na CDA o ônus da prova capaz de ilidir a pretensão da Fazenda Pública. Desta feita, na execução fiscal que tem no pólo passivo os responsáveis, o ônus da prova se inverterá, cabendo aos responsáveis a prova de que não produziram atos capazes de esnsejar tal responsabilidade.

Assim sendo, cabe aos corresponsáveis a produção de todas as provas que se mostrem úteis à defesa de sua alegação.

Inclusive, caberá fazer prova nos autos da execução fiscal com a solicitação da juntada do processo administrativo, onde seja demonstrado vício no procedimento administrativo, que poderá anular a CDA. Como, por exemplo, na hipótese de ausência de notificação do administrador, em nome próprio, no processo administrativo fiscal para que possa promover a impugnação do lançamento. Veja-se o julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. 1. Cuida-se de embargos de declaração opostos pelo Instituto Nacional do Seguro Social em face de julgado que reconheceu a ausência de possibilidade jurídica de conhecimento do recurso por não ter-se formado a relação jurídica válida e eficaz. 2. É manifesto o erro material no julgamento do acórdão embargado. De fato, há pedido expresso (fls. 14/15) para que o feito seja redirecionado contra os sócios-gerentes, razão pela qual o recurso deve ser conhecido. Alega o INSS, no seu apelo especial, negativa de vigência dos arts. 535, II, do CPC, 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, e 3º da Lei 6.830/80, além de divergência jurisprudencial. Em suas razões sustentou que: a) em preliminar, a ausência de manifestação conclusiva da Corte Regional quanto aos temas suscitados na via dos embargos de declaração; b) a CDA, como ato administrativo que é, goza de presunção de legitimidade. Assim o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade será do sócio-executado, não podendo exigir do INSS a prova da sua ocorrência, tendo em vista a presunção de legitimidade da CDA; c) este Tribunal tem posicionamento firme acerca da presunção de legitimidade da CDA, capaz de ensejar o provimento do apelo. 3. Diferentemente do afirmado pelo recorrente, houve enfrentamento pelo Tribunal de Origem de todos os pontos necessários ao julgamento da causa. Afasto a apontada violação do artigo 535, II, do CPC. 4. A 1ª Seção desta Corte, por ocasião do julgamento, em 14/09/2005, dos EREsp 702232/RS, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, por unanimidade, decidiu no sentido de que proposta a execução fiscal com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, cabe a este o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 5. Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. 6. Embargos acolhidos, com efeitos modificativos, para dar provimento ao recurso especial. (EDcl no REsp 676.059/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2005, DJ 06/03/2006, p. 185).

5.3.2 Ônus da prova do Fisco

Situação divergente se dá quando a ação executiva fiscal inicia-se apenas contra a pessoa jurídica, ou seja, na CDA consta apenas o nome da empresa devedora. Nesse caso, a ação de execução correrá inicialmente tão somente contra o contribuinte, a inclusão de terceiros no pólo passivo só irá ocorrer após requerimento da Fazenda Pública lastreado em causas capazes de convencer o magistrado para que possa incluí-los no pólo passivo do feito.

Nesse diapasão, quando o juiz entender que as provas trazidas aos autos pela Fazenda Pública são suficientes para comprovar a responsabilidade do sócio, irá determinar o redirecionamento da execução fiscal. Será determinada a citação do responsável, e esse passará a compor o pólo passivo do feito.

Tal procedimento ocorre no caso de responsabilidade do sócio-gerente ou administrador pautada no art. 135, III do CTN. Nessa hipótese, a Fazenda Pública irá requerer nos autos o redirecionamento da demanda executiva para a pessoa dos sócios e o juiz irá atender ao pedido por simples decisão interlocutória, desde que o petitório esteja fundamentado em provas ou indícios da conduta culposa do agente capaz de ensejar a responsabilidade do terceiro. Dessa feita, o ônus da prova, nessa situação, é de incumbência da Fazenda Pública.

Veja-se os julgados do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. INADIMPLEMENTO. SÚMULA 430/STJ. SÚMULA 211/STJ. 1. Nos termos dos EREsp 702.232/RS, de minha relatoria, Primeira Seção, DJ 26/09/2005, o ônus da prova quanto aos fatos que ensejam a responsabilidade do sócio-gerente depende do título executivo. 2. Se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal somente foi proposta contra a pessoa jurídica, cabará ao Fisco, ao postular o redirecionamento, provar a ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos sociais. 3. Caso o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos do art. 135 do CTN, tanto no caso de execução fiscal proposta apenas em relação à sociedade empresária e posteriormente redirecionada para o sócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos (REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJe 01/04/2009, submetido ao artigo 543-C do CPC). 4. A necessidade de prévio procedimento administrativo para inscrição do nome do sócio na CDA (regulamentado pela Portaria RFB nº 2284, de 30.11.2010), não foi discutido na origem, configurando-se a ausência de prequestionamento. Inteligência da Súmula 211/STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo". 5. Na espécie, o nome do sócio constou expressamente na certidão de dívida ativa, competindo-lhe a prova da inexistência dos elementos fáticos do artigo 135 do CTN. 6. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1131069/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/12/2010, DJe 10/02/2011).

Tem sido comum na jurisprudência a utilização do termo da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com a finalidade do redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio. Conforme se tratou no capítulo IV, a responsabilidade do sócio fundada no art. 135, III do CTN não é caso de desconsideração da personalidade jurídica, o que ocorre não é o desvirtuamento da pessoa jurídica, ou o uso abusivo dela pelo sócio, mas o que se vislumbra é o comportamento do sócio ou administrador contrário à lei ou ao contrato social, capaz de ensejar a responsabilidade pessoal pela dívida da sociedade.

Ciente desse posicionamento, em concordância com Gaino (2009), o presente estudo adotará o termo “redirecionamento”.

Segundo Theodoro Jr. (2009, p.33), não poderia sequer ser admitido a inclusão no executivo fiscal de corresponsável não figurante do título executivo, por falta de prévia certeza de sua coobrigação. Contudo, por economia processual, a jurisprudência tem condescendido com a pretensão fazendária de inserir, diretamente no processo de execução, coobrigados do débito ajuizado. Desde que a Fazenda não só indique o nome dos coobrigados, mas também explicita o fundamento da dívida, ou seja, o fato constitutivo da responsabilidade de terceiro.

5.3.3 A necessidade da prova da dissolução irregular da empresa para fins de aplicação da responsabilidade do sócio

É ônus do credor alegar e demonstrar, ainda que por indícios, pressupostos capazes de convencer o magistrado para que redirecione a execução para a pessoa dos sócios.

A Fazenda Pública se vale muitas das vezes de certidão do oficial de justiça, com informações relevantes quanto à atividade empresarial da sociedade e quanto ao seu acervo patrimonial, ou ausência de atividade e ausência de patrimônio penhorável, podendo também se valer de documentos contábeis e quaisquer outros.

Tais elementos informativos podem não significar provas diretas do abuso da personalidade jurídica, mas podem consistir em indícios que serão capazes de induzir a conclusão da prática do abuso.

Gaino (2009) esclarece que “a prova meramente indiciária se justifica pela circunstância de o processo de execução não comportar a fase instrutória, nele não sendo possível a produção de prova pericial (salvo a avaliação de bens penhorados) e de provas orais”.

Portanto, com base apenas em indícios, o juiz pode formar o seu convencimento e conceder o redirecionamento. Sendo assim, a colheita de “provas mais robustas” ficará relegada para o âmbito da defesa a ser apresentada pelos sócios envolvidos nos atos executórios, havendo uma nítida inversão do ônus da prova.

Posto isso, o redirecionamento para pessoa do sócio será feito com base nos elementos informativos existentes e que indicam a presença de pressupostos legais. É através de defesa do executado, impugnação ou embargos à execução, que se viabiliza a produção de todas as

provas, só então o juiz poderá proferir um julgamento mais seguro e definitivo pautado em provas mais concretas.

Em caso de improcedência da defesa, mantendo-se a execução contra a pessoa jurídica e os sócios, o procedimento executório retoma o seu curso contra os bens da sociedade. Caso haja procedência nas alegações apresentadas pela defesa, ilide-se o redirecionamento, excluem-se os sócios, extinguindo-se o processo em relação a eles.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÚMULA 435/STJ. VIABILIDADE. 1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que é viável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pois tal circunstância acarreta, em tese, a responsabilidade subsidiária dos sócios, que poderá eventualmente ser afastada em sede de embargos à execução. Cumpre registrar que, nos termos da Súmula 435/STJ, "presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". 2. Impende ressaltar que "não prospera o argumento de que o Fisco não fez prova do excesso de mandato ou atos praticados com violação do contrato ou da lei a ensejar o redirecionamento, porque, nos casos em que houver indício de dissolução irregular, como certidões oficiais que comprovem que a empresa não mais funciona no endereço indicado, inverte-se o ônus da prova para que o sócio-gerente alvo do redirecionamento da execução comprove que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder" (AgRg no AREsp 8.509/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 4.10.2011). 3. Recurso especial provido. (REsp 1263437/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2011, DJe 27/10/2011) (grifo nosso).

Nessa esteira, como se pode extrair do presente julgado, e dito aqui anteriormente a jurisprudência tem entendido que a dissolução irregular da empresa é hábil para promover a responsabilidade dos sócios administradores. Isso porque, entende-se que o encerramento das atividades econômicas da empresa sem que se tenha procedido à baixa nos órgãos competentes, não tenha saudado os créditos dos credores, principalmente para com o Fisco, e não requerendo falência é ato contrário a lei e capaz de causar a responsabilidade do sócio, inclusive ao sócio que estava a frente da administração da sociedade, fundamentando a decisão no artigo 135, III do CTN.

E ainda pelo fato de dissolver a empresa irregularmente sem saudar os débitos tributários, é cabível o redirecionamento para pessoa do sócio.

No curso da execução fiscal, a prova da dissolução irregular é feita muitas vezes pelo oficial de justiça, quando certifica nos autos que a empresa não está em funcionamento. Essa certidão é meio de prova capaz de ensejar o redirecionamento para a pessoa do sócio, conforme demonstra o presente julgado:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA N. 435/STJ. REEXAME DE MATÉRIA DE FATO E DE PROVAS. SÚMULA N. 7/STJ. 1. Ao analisar a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, a Corte de origem consignou que (e-STJ fls. 489/490): No caso concreto, trata-se de ação ordinária ajuizada por Rogério Pereira, visando a declaração de inexistência de responsabilidade pelo crédito exequendo, requerendo a sua exclusão do pólo passivo do processo de execução fiscal nº 2006.71.11.004020-5. Sustenta, em síntese, que não restou comprovada a dissolução da empresa, tampouco que o sócio que teve contra si redirecionada a execução fiscal agiu de forma dolosa, com fraude ou excesso de poderes. Observe que redirecionamento foi motivado por indícios de dissolução irregular, em razão do oficial de justiça ter certificado, em 25-01-2007, que "devolvo o presente, sem cumprimento, por não ter encontrado bens passíveis de penhora. Estive no local indicado no mandado e lá constatei tratar-se de residência familiar do representante legal da executada, Sr. Rogério Pereira, o qual informou que a mesma está inativa, e que não existem bens da pessoa jurídica (fl.181v). A União, em consulta aos sistemas DOI, ITR, Renavam e Registro de Imóveis, constatou a inexistência de bens passíveis de penhora. De fato, resta comprovado que o autor era sócio-gerente da empresa executada, de acordo com a Alteração Contratual das fls. 18-21, registrada na JCERS em 14-05-2003. Registro que não foram produzidas provas no sentido de terem ocorrido novas alterações do contrato social. O autor não logrou êxito em demonstrar que a pessoa jurídica estava realmente operando, ou seja, que inexistiu o encerramento de fato, embora lhe tenha sido propiciado a dilação probatória típica do processo de conhecimento. De início, destaco que a certidão do oficial de justiça goza de fé pública, tão-somente podendo ser afastada a sua veracidade mediante prova inequívoca. Segundo o Relatório de Fiscalização, datado de 2004, as comissões recebidas de 16 seguradoras e escrituradas no livro Caixa alcançavam o montante de R\$ 141.213,56 no ano-calendário 2000. Dessa forma, causa estranheza, o fato de a parte autora limitar-se a juntada aos autos de comprovantes de declaração de IRPF e IRPJ, os quais refletem apenas o cumprimento de uma obrigação acessória, em que os valores declarados são irrisórios (ex: IRPF 2006/2007 - rendimentos tributáveis auferidos da pessoa jurídica - R\$ 4.800,00), sendo necessário o aporte de outros elementos para comprovar o efetivo exercício da atividade empresarial (corretora de seguros). 2. O argumento do Tribunal regional está em conformidade com a Súmula n. 435/STJ, segundo a qual: "presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". Dessa forma, não merece reforma o acórdão da Corte de origem. 3. Ademais, para rever a decisão do Tribunal a quo, de que ocorreu a dissolução irregular in casu, seria necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que, em face do entendimento consagrado na Súmula n. 7/STJ, não é possível em sede de recurso especial. 4. Precedentes: REsp 989.726/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.8.2010; AgRg no Ag 1355308/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25.3.2011; AgRg no Ag 1265124/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25.5.2010; AgRg no REsp 1197394/MT, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.2.2011; e REsp 1091593/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 5.11.2010. (Grifos nossos)

Diante dessa constatação Harada (1998) tece comentário dizendo que diante dessa possibilidade está a ocorrer uma aplicação indiscriminada do dispositivo do art. 134, VII do CTN aos sócios da sociedade limitada.

Como já aqui elucidado, esse dispositivo legal tem aplicabilidade na sociedade de pessoas, que difere de uma sociedade empresária, e com relação a essa o artigo 134, VII do CTN não terá aplicação.

Para o autor, a jurisprudência está combinando a responsabilidade do artigo supra citado, com a responsabilidade pessoal artigo 135, III do CTN, quando imputa essa responsabilidade ao sócio administrador por não ter “dado baixa no CNPJ” na repartição competente, e nessa visão haveria uma nova hipótese de responsabilização pessoal de sócio que não está abarcada no artigo 135, III do CTN.

Cancelar a inscrição do CNPJ na repartição é “tarefa impossível” a uma empresa que se encerrou por dificuldades financeiras, pois tendo débitos tributários a empresa não conseguirá fazê-lo, pois as exigências fiscais são equivalentes a pagamento prévio. E o fato de ter débitos tributários não configura, nem pode configurar, infração de lei, contrato ou estatuto; como também a dissolução da atividade empresária não poderá ser reputada como excesso de poderes.

Nesses casos de dissolução irregular a aplicação do artigo 135, III do CTN merece ser revista, principalmente nas sociedades limitadas. A prova da dissolução irregular nesses termos não deveria ensejar a responsabilidade do sócio administrador.

A dissolução irregular à luz da literalidade do CTN tão somente deveria ensejar a responsabilidade do sócio na responsabilidade de pessoas, e mesmo assim exclusivamente naquelas hipóteses em que os sócios por ato de omissivo ou comissivo, tenha contribuído para a constituição do fato gerador da obrigação tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que a arrecadação tributária é essencial para a manutenção da máquina administrativa estatal. No cumprimento de seu mister arrecadatário, o Fisco lança mão de vários expedientes para alcançar tal finalidade, tendo como principal fonte a coersão do sistema jurídico.

O Estado lança mão do sistema jurídico tributário para alcançar o seu objeto maior: a arrecadação, o abastecimento dos cofres públicos, que o faz através do recolhimento de tributos. Assim sendo, a legislação tributária tipifica condutas, estabelecendo obrigações que devam ser cumpridas pelo particular, ou melhor, devam ser cumpridas pelos que o Direito Tributário chama de sujeito passivo.

Desta feita, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar o tributo ou penalidade pecuniária (Código Tributário Nacional - CTN, art.121), como também a cumprir obrigações acessórias que irão auxiliar ao Fisco na missão arrecadatária.

Regra geral é o contribuinte (aquele que cometeu o respectivo fato gerador) o responsável para adimplir com as obrigações que o Fisco lhe impõe, todavia há exceção, quando visando a comodidade e facilidade do Fisco na sua função arrecadatária, delimita que um terceiro (não contribuinte) figure como responsável pelo cumprimento das exigências do Fisco. A justificativa, por vezes, não se pauta tão somente na comodidade e viabilidade do Fisco, mas há responsabilidade de terceiros também como caráter punitivo, sanção.

A responsabilidade tributária, portanto, é expressa determinação legal que faz com que em determinadas situações terceira pessoa, que esteja vinculada de alguma forma ao fato gerador, venha a figurar como responsável tributário, excluindo o contribuinte ou em caráter supletivo, venha a cumprir total ou parcial a obrigação.

Como terceiros passíveis de responsabilidade tributária estão os sócios das sociedades empresariais, que são responsabilizados no CTN de acordo com a previsão dos artigos 134, VII e 135, III.

A responsabilidade do sócio prevista no artigo 134, VII do CTN visa tão somente aos sócios da sociedade de pessoas no caso de sua liquidação. As sociedades de pessoas (*intuitu personae*) são aquelas em que a figura do sócio se faz elementar, os credores sociais podem contar, além do capital social, com o patrimônio de todos ou de alguns dos sócios. Nesse tipo societário os sócios respondem ilimitadamente perante os credores da sociedade.

Contudo, para que se configure a responsabilidade nos moldes dessa previsão se faz necessário que a sociedade de pessoas seja liquidada, que reste configurada a impossibilidade

no cumprimento das obrigações sociais pela própria sociedade para só aí, o terceiro (sócio) vir a responder. O sócio só virá a responder nos atos que intervier ou pelas omissões sobre as quais for responsável.

Hodiernamente, justamente pelo fato de a responsabilidade do sócio ser ilimitada, esse tipo societário está em desuso.

A modalidade societária mais utilizada no meio empresarial brasileiro é a sociedade limitada, na qual a responsabilidade do sócio é limitada ao capital por ele integralizado na constituição da sociedade. Trata-se do chamado Princípio da Autonomia Patrimonial das Pessoas Jurídicas.

Contudo, tal princípio pode sofrer limitações, e a dicção do artigo 135, III de CTN, excetua essa regra quando responsabiliza o sócio (que atue na função de diretor, gerente ou administrador da empresa), por créditos tributários resultantes de atos por eles praticados com excesso de poderes, infração à lei, contratos sociais ou estatutos.

Comete excesso de poderes quem tem o dever jurídico de administração e gestão e atua no cumprimento desses deveres extrapolando o poder que lhe é pertinente, seja esse poder decorrente do contrato social da empresa ou da própria lei, seja ela tributária ou não.

A dissolução irregular da sociedade, ou seja, o encerramento das atividades empresariais e o desaparecimento dos bens sem pagamento dos créditos tributários é a infração a lei que mais comumente se verifica nos repertórios jurisprudenciais.

O posicionamento adotado pela jurisprudência é matéria sumulada (Súmula 435 do STJ), no sentido de que, havendo o encerramento irregular da sociedade, desaparecendo o patrimônio social, se presume a ilicitude na conduta do sócio-administrador. Trata-se de presunção *juris tantum* em virtude de o sócio-gerente promover a distribuição dos bens entre os demais sócios, ou entre credores privados, sacrificando os créditos da Fazenda Pública que gozam do *status* de preferencial.

Também é matéria sumulada do STJ que a inadimplência de tributos da sociedade não gera a responsabilidade do sócio gerente (Súmula 430).

Há divergência doutrinária quanto à classificação da responsabilidade com fundamento no artigo 135, III do CTN. Há entendimento de que se trata de responsabilidade pessoal do agente, e outra corrente se posiciona no sentido de ser subsidiária.

Contudo, na prática, pela possibilidade de alegação do benefício de ordem por parte do sócio responsável, vem sendo aplicada a regra legal da subsidiariedade, onde primeiro se busca patrimônio da sociedade devedora, na insuficiência desses, se buscará o patrimônio do sócio.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica que tem inspiração no Direito americano foi positivada no Brasil há pouco tempo e foi pensada visando a proteger os credores que contratavam com a sociedade. Isso porque, com a aplicação dessa teoria, é possível o afastamento do Princípio da Autonomia Patrimonial da sociedade para que se possa atingir patrimônio pessoal do sócio quando este estiver utilizando-se da sociedade empresária para fraudar credores.

No caso do artigo 135, III do CTN não há que se falar em aplicabilidade da *Disregard Doctrine*, pois a responsabilidade do sócio fundamentada em tal dispositivo, ocorrerá em decorrência da conduta errônea do sócio-gerente, diretor ou administrador.

Diante da análise dos dois institutos de responsabilidade do sócio no Direito Tributário, percebe-se que, nos dois casos, para que tal responsabilidade possa ser configurada se faz necessário que a conduta descrita na norma seja comprovada, pois a nossa sistemática legal não é pautada na responsabilidade objetiva, a responsabilidade nessas hipóteses exige o lastro probatório, tratando-se de responsabilidade subjetiva.

Na imputação da responsabilidade prevista nos artigos 134, VII e 135, III do CTN é essencial que a conduta praticada pelos sócios seja comprovada, e caberá ao Fisco fazê-lo.

Se, desde o lançamento do crédito tributário, o Fisco já tem lastro que comprove a responsabilidade do sócio fará com que o crédito já surja em nome do terceiro.

Essa hipótese se dará em sede administrativa, contudo, indispensável que o Fisco comunique ao responsável a imputação que lhe está sendo feita, para que se oportunize não só o seu conhecimento, mas, também e principalmente, a sua defesa, respeitando-se as garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Em sede de execução fiscal, o título executivo – CDA irá apontar o pólo passivo da demanda. Se, no título executivo, constar o nome dos sócios responsabilizados pelo cumprimento da obrigação tributária, contra esses será desenvolvida toda a demanda. Isso porque se presume que o Fisco, para incluí-los como responsáveis na CDA, já realizou anteriormente todo um procedimento administrativo onde se apurou a responsabilidade.

Nessa hipótese, em sede de execução fiscal, o ônus da prova se inverterá, cabendo ao responsável (sócio da empresa) produzir provas que demonstrem que ele não faz *jus* a tal colocação de corresponsável.

Fato inverso ocorre quando a CDA não traz o nome do sócio no título executivo. Para a inclusão do mesmo no curso processual, é necessário que o Fisco venha a provar perante o juiz a existência de fatos que possam vir a responsabilizá-lo.

Diante de todo o exposto, vê-se que é elementar para que se enseje a responsabilidade do sócio a prova da existência do fato que seja capaz de ensejar a responsabilidade, seja na hipótese do artigo 134, VII, seja na hipótese do artigo 135, III, ambos do CTN.

A atividade empreendedora é essencial para a manutenção e bom funcionamento de toda a sociedade, gerando não só renda como também empregos. É sobre ela que o Estado retira a maior parte de sua sustentabilidade através da tributação.

A ânsia arrecadatória do Fisco fundamentada na satisfação das necessidades coletivas, na supremacia do interesse público sobre o privado, não pode fazer com que o direito do empreendedor seja tolhido.

Portanto, o direito da pessoa empreendedora, o sócio, deve ser preservado e respeitado não podendo esse ser responsabilizado e coibido a cumprir obrigações que não resultaram de um processo administrativo ou fiscal pautado nas garantias asseguradas constitucionalmente, do devido processo legal, lastreado em provas robustas, como também lastreado no princípio do contraditório e da ampla defesa.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5.Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BRASIL, Herley da Luz. **Responsabilidade dos sócios de sociedades limitadas por obrigações empresariais e tributárias**: um estudo à luz da ordem econômica. João Pessoa: UFPB, 2006.
- BRASIL. Lei N.5.172, De 25 de Outubro de 1966, que institui o Código Tributário Nacional.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 6.Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 8.Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CASSONE, Vittorio. **Processo tributário**: teoria e prática. 8. Ed.São Paulo: Atlas, 2007.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, vol. 2: Direito de Empresa. 11ed. Rer. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 2. Ed.Salvador:Juspodivm, 2008.
- DARZÉ, Andrea M. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio**: o minidicionário da língua portuguesa. 6.Ed. Curitiba: Positivo, 2004.
- GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. 2.Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- GONSALVES, Elisa Pereira. **Iniciação à pesquisa científica**. Campinas, SP: Editora Alínea, 2003.
- GONÇALVES, Oksandro. **A relativização da responsabilidade limitada dos sócios**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. **Responsabilidade de Terceiros e Crédito Tributário**: Três Temas Atuais. Revista Fórum de Direito Tributário, n.28, p. 235

HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade dos Sócios no Caso de Liquidação de Sociedade de Pessoas. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v.1, n. 1, maio/jun. 1988.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed.São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MENEZES, Davy Jones Pessoa Almeida de. **A aplicação da “actio nata” aos casos de dissolução irregular da sociedade no curso da execução fiscal**. JusNavigandi, Teresina, ano 16, n.2760. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/18315> Acesso em: 11 set 2011.

MOURA, Lenice S. Moreira de. **Redirecionamento da Execução Fiscal e Exceção de Pré-Executividade: Análise de Seus Aspectos Jurisprudenciais Controvertidos**. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v.1, n. 1, maio/jun. 1988.

OLIVEIRA, Danilo Menezes de. **A responsabilidade tributária do sócio na execução fiscal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n.726, 1 jul.2005. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/6940>> Acesso em: 29 ago.2011.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial Esquematizado**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 11.Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VADE MECUM / Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 11.Ed.São Paulo: Saraiva, 2011.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. **Curso avançado de processo civil**, volume 1: teoria geral do processo de conhecimento. / Luiz Rodrigues Wambier, Flávio Renato Correia de Almeida, Eduardo Talamini; coordenação Luiz Rodrigues Wambier. 7. Ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.