



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

ÍTALO DOMINIQUE DA ROCHA JUVINO

**ABORDAGEM DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ
DA JURISPRUDÊNCIA, COM VIÉS NO NEOCONSTITUCIONALISMO.**

**CAMPINA GRANDE – PB
2015**

ÍTALO DOMINIQUE DA ROCHA JUVINO

**ABORDAGEM DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ
DA JURISPRUDÊNCIA, COM VIÉS NO NEOCONSTITUCIONALISMO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, em cumprimento à exigência para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco Leite Duarte.

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

J83a Juvino, Ítalo Dominique da Rocha.
Abordagem dos limites da responsabilidade tributária, à luz da jurisprudência, com viés no neoconstitucionalismo [manuscrito] / Ítalo Dominique da Rocha Juvino. - 2015.
27 p.

Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2015.
"Orientação: Prof. Me. Francisco Leite Duarte, Departamento de Direito Público".

1. Direito Tributário. 2. Responsabilidade tributária. 3. Interpretações equivocadas. I. Título.

21. ed. CDD 343.04

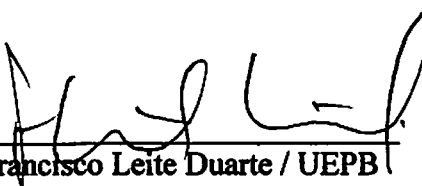
ÍTALO DOMINIQUE DA ROCHA JUVINO

**ABORDAGEM DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ
DA JURISPRUDÊNCIA, COM VIÉS NO NEOCONSTITUCIONALISMO.**

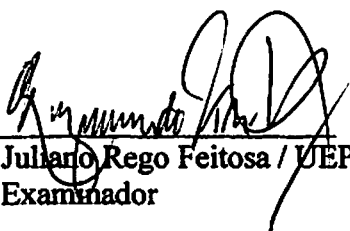
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Bacharelado em Direito da
Universidade Estadual da Paraíba, em
cumprimento à exigência para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco Leite Duarte.

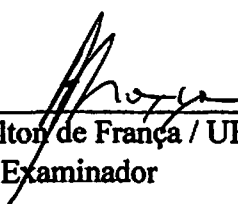
Aprovado em 18/06/2015.



Prof. Francisco Leite Duarte / UEPB
Orientador



Prof. Raymundo Juliano Rego Feitosa / UEPB
Examinador



Prof. Amilton de França / UEPB
Examinador

ABORDAGEM DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA, COM VIÉS NO NEOCONSTITUCIONALISMO.

JUVINO, Ítalo Dominique da Rocha.

RESUMO

Todo e qualquer dispositivo legal deve ser analisado, e aplicado, considerando o Direito como um sistema em que os seus comandos prescritivos encontram-se entrelaçados e sob a égide de uma norma fundamental. A sociedade responde com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir. A tipicidade tributária deve ser respeitada, não permitindo dúvidas ou interpretações ampliativas. Apesar dos esforços da Fazenda Pública para generalizar a responsabilidade tributária dos sócios, esta só resta configurada nos estreitos limites traçados pela legislação. A responsabilização prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional não pode ser presumida. Em decorrência do neoconstitucionalismo devem-se efetivar os direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa, colocando o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela.

PALAVRAS-CHAVE: Tipicidade Tributária. Interpretações equivocadas. Responsabilidade tributária. Impossibilidade de presunções.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo não pretende esmiuçar o tema da responsabilidade tributária, previsto no art. 128 e seguintes do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista a sua complexidade e diversidade, já que aborda desde a obrigação tributária do responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, o seu dever de recolher o tributo decorre de disposição expressa da lei, passando pela responsabilidade dos sucessores, de terceiros que inclui a responsabilidade pessoal dos diretores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos créditos tributários constituídos pela prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, insculpida no art. 135, inc. III do diploma legal supramencionado, abarcando ainda também a responsabilidade por infrações.

O objeto deste artigo, por questão de recorte metodológico, é a análise de interpretações equivocadas e banalizadas de alguns artigos do Código Tributário Nacional, precipuamente o art. 124 e 135, inc. III, que tratam, respectivamente da responsabilidade

solidária das pessoas que tenham interesse em comum com situação constituinte do fato gerador e pessoas expressamente designadas em lei, e da responsabilidade pessoal dos débitos (leia-se créditos tributários), da pessoa jurídica, atribuída aos seus diretores, gerentes e representantes.

Todo e qualquer dispositivo legal deve ser analisado, e aplicado, considerando o Direito como um sistema em que os seus comandos prescritivos encontram-se entrelaçados e sob a égide da Constituição Federal de 1988 e todos os princípios que dela emanam, estes não como meras normas programáticas, mas como normas cogentes, em conformidade com o neoconstitucionalismo.

Frise-se que o neoconstitucionalismo, com a busca pela efetivação dos direitos humanos, e tendo como centro do ordenamento jurídico a pessoa humana e a supremacia da Constituição, em detrimento dos demais atos normativos, não vêm sendo considerados nas decisões judiciais sobre o tema em escopo, fortalecendo, assim, a pertinência do presente estudo.

2 A AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A EXISTÊNCIA DISSOCIADA DAS PESSOAS (FÍSICAS E/OU JURÍDICAS) QUE A COMPOÊM.

Inúmeras são as teorias que explicam o fenômeno da atribuição da personalidade à pessoa jurídica, mas para evitar longas discussões teóricas, visto não ser este o objeto principal deste trabalho, traz-se apenas o entendimento de Monteiro (2005, p. 131-132), que ensina:

A personalidade jurídica não é, pois, ficção, mas uma forma, uma investidura, um atributo, que o Estado defere a certos entes, havidos como merecedores dessa situação [...] a pessoa jurídica tem assim realidade, não a realidade física (peculiar às ciências naturais), mas a realidade jurídica ideal, a realidade das instituições jurídicas.

A pessoa jurídica é uma verdadeira “unidade de pessoas naturais ou patrimônios, que visa a consecução de certos fins, reconhecida essa unidade como sujeito de direitos e obrigações” (DINIZ, 2002, p. 206). É, por conseguinte, um todo, um organismo, formado pelos ideais de pessoas naturais, tendente a realizar funções específicas.

Dentre as teorias que tentam explicar a natureza da pessoa jurídica, a recepcionada pelo Código Civil - CC de 2002, no art. 45, foi à teoria da realidade técnica que, por um lado, reconhece a atuação social da pessoa jurídica e, por outro, admite que a mesma seja fruto da técnica jurídica, ao dispor que a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando

necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. Ou seja, as pessoas jurídicas de direito privado, nas quais se incluem as sociedades empresárias, nascem com o registro do seu contrato social, ou estatuto social, na Junta Comercial do Estado, ou nos Cartórios de Registro de Pessoas Jurídicas, de acordo com a natureza jurídica da sociedade.

O artigo seguinte do CC/02 calcifica que o registro declarará a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver; o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores; o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente; se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo; se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais; as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Neste ínterim, não há dúvida de que as pessoas jurídicas, regularmente constituídas, têm existência própria e distinta da dos seus membros, bem como que os seus débitos não podem ser atribuídos, regra geral, as pessoas que a compõem. De acordo com Coelho (2011, p. 140) a personalização das sociedades gera, precisamente, uma série de direitos e prerrogativas na formação regular da pessoa jurídica, quais sejam: titularidade negocial, titularidade processual e, principalmente, a responsabilidade patrimonial já que possui patrimônio próprio, sendo inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de cada um de seus sócios, respondendo a sociedade com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir.

Ainda quanto à autonomia patrimonial da pessoa jurídica, Campinho (2008, p. 68) lembra que o patrimônio da sociedade tem formação inicial resultante da contribuição dos sócios, assim, o capital social representa o núcleo inicial do patrimônio da sociedade. Esse patrimônio pertencerá à sociedade e não aos sócios e, é justamente a totalidade deste patrimônio que vai responder, perante terceiros, pelas obrigações assumidas pela sociedade. Assim, qualquer tipo de sociedade responde ilimitadamente, ou seja, com todo o seus ativos, ai compreendidos os bens e direitos, pelas obrigações contraídas, todavia, os sócios, por sua vez, é que, de acordo com o tipo societário, podem limitar suas responsabilidades perante terceiros.

Fixada esta primeira premissa é possível avançar no tema da responsabilidade tributária.

3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E O DIREITO TRIBUTÁRIO.

Há que se ter cautela para que não se confunda os institutos da responsabilidade tributária do sócio com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, visto que, em que pese terem resultados semelhantes, são institutos completamente diferentes, inclusive regulados por legislações distintas.

Enquanto que na responsabilidade por dívidas tributárias, em síntese, os sócios responderão por atos próprios, quando houver excesso de poder, ou ainda quando houver contrariedade à dispositivos legais, contratuais ou estatutários, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, aplica-se quando o sócio utiliza-se da empresa, manipulando-a a fim de obter propósitos ilícitos, por meio de fraude, estando tal teoria positivada no artigo 50 do Código Civil.

Todavia, é requisito para a aplicação desta teoria que haja prévia demonstração de ocorrência de alguns fatores, quais sejam o desvio de finalidade da pessoa jurídica ou o abuso de sua utilização, ou ainda que seja constatada confusão patrimonial entre ela e seus sócios. Neste caso, a responsabilidade pelos atos ilícitos será tanto do sócio quanto da sociedade.

Contudo, no que concerne à teoria em questão, em que pese haver divergências doutrinárias, tenho por correto o entendimento de que não se aplica às questões tributárias, visto que o Direito Tributário é pautado pelo princípio da legalidade estrita.

Neste mesmo raciocínio se posicionam autores como Luciano Amaro, Mary Elbe Queiroz, Hugo de Brito Machado, dentre outros, os quais defendem a não aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nas relações tributárias, por não haver previsão expressa em lei complementar.

Ora, o art. 146, inc. III, alínea b da CRFB/88 prevê necessidade de lei complementar quando a atividade legislativa versar sobre, dentre outros temas, obrigação tributária, de modo que, analisando-se o parágrafo único do artigo 121 do CTN, depreende-se que o responsável tributário é justamente um dos sujeitos passivos da obrigação tributária (a qual demanda legislação de caráter complementar), resta-me inequívoco o entendimento de que o Código Civil, lei ordinária, não pode imiscuir-se na seara da responsabilidade tributária.

Para os adeptos dessa corrente, o Direito Tributário é ramo da Ciência Jurídica que possui determinadas especificidades que devem ser observadas a fim de garantir segurança aos sujeitos da relação tributária, em especial ao particular, sendo uma dessas garantias a observância de adequação entre a matéria tributária e o instrumento legislativo utilizado para discipliná-la.

4 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA E A INDEVIDA E ILEGAL GENERALIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Como já bem esposado, a sujeição passiva tributária encontra-se alocada no aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária e, de acordo com o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal será a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária que será o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A partir de uma análise jurisprudencial, constata-se que as Fazendas Públicas tentam, por meio de deturpações interpretativas do texto legal e com intuito meramente arrecadatório, responsabilizar sócios e administradores das pessoas jurídicas por dívidas tributárias, cujos verdadeiros sujeitos passivos são as empresas, enquanto pessoas jurídicas. Fundamentam-se, para tanto, nos artigos 124, 134 e 135, aos disporem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

[...]

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

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.

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;

[...]

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

Pois bem, de extrema necessidade uma adequada interpretação destas normas, não devendo ser estendidas de forma arbitrária e genérica. À primeira vista, poder-se-ia pensar

não haver importância de uma análise aprofundada do assunto, posto que seria indubitável a necessidade de respeito ao princípio da tipicidade cerrada, que rege o direito tributário.

Tal princípio consubstancia-se na aceção de que a lei não pode definir genericamente os aspectos típicos do tributo, o que poderia ensejar tentativas de uma interpretação extensiva e diferenciada, no que diz respeito à adequação do fato descrito ao caso concreto, pois esta prerrogativa dada ao administrador, ao magistrado, ou intérprete, seria uma forma de burlar a lei e gerar uma insegurança jurídica.

Contudo, há julgados recentes, que a título exemplificativo, podem ilustrar o fato de haver constantemente interpretações inadequadas da norma tributária.

Pois bem, adentrando o “mérito” deste trabalho, vejamos algumas interpretações equivocadas, com relação ao art. 135, III, do CTN, a jurisprudência tem, por vezes, adotado entendimento totalmente equivocado, no qual o não pagamento do tributo pela empresa seria capaz de originar a responsabilidade dos sócios por violar a lei:

EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO DO NOME DE SÓCIO GERENTE NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - POSSIBILIDADE - ART. 135, III, DO CTN - Nos termos do art. 135, III, do CTN os sócios-gerentes respondem pessoalmente pelas obrigações tributárias da sociedade resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei; assim, também, o não pagamento de tributo constitui violação à lei, que origina a responsabilidade dos sócios. (TJMG proc. 1.0596.06.034597-9/001(1) Num. Única: 0345979-23.2006.8.13.0596 Rel. Schalcher Ventura Julg. 30/08/07 Public: 21/09/07.

Felizmente, o Superior Tribunal de Justiça, se posicionou sobre o assunto, de maneira mais acertada, de forma que temos a esperança que seja dada uma orientação à jurisprudência nacional, a partir da Súmula nº 430/STJ, aprovada na sessão de 24/03/2010: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Constata-se interpretação e aplicação equivocada ainda, no que diz respeito ao art. 124 do CTN, eis que é possível encontrar na jurisprudência casos nos quais foi imputado aos sócios, responsabilidade por dívidas tributárias, respaldada a Fazenda Pública na alegação (acatada por alguns tribunais) de que tais sócios possuem interesse em comum ao fato gerador da obrigação tributária.

TJ-MG - 107020741308740011 MG 1.0702.07.413087-4/001(1) (TJ-MG)
Data de publicação: 28/08/2009
Ementa: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO À COBRIGADA - POSSIBILIDADE - ALEGADA PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - IMPENHORABILIDADE DE PEQUENO IMÓVEL RURAL . Lançar na CDA a relação dos sócios

gerentes, coobrigados é direito assegurado ao exequente, nos termos do art. 2º, § 5º, I e § 6º, da Lei de Execução Fiscal, constituindo, inclusive, requisito essencial à formação título executivo, à constatação da solidariedade, por interesse comum com os negócios da sociedade empresarial, sobretudo porque expressamente designados como tais por lei (art. 124, I, do CTN), conforme responsabilidade que lhes é atribuída pelo art. 134, III, do CTN. Constando o nome da sócia gerente em Certidão de Dívida Ativa assegura-se à Fazenda condições de viabilidade para lhe redirecionar ação, porquanto, como tal, está legitimada passiva para a relação processual executiva - CPC art. 568, I - muito embora não se lhe confirma a sua responsabilidade tributária, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), matéria de direito material - art. 135 do CTN - a ser decidida pelas vias cognitivas próprias. A causa interruptiva da prescrição tributária (art. 174, parágrafo único, I, do CTN), válida para a principal obrigada, aplica-se, também, para todo o conjunto de co-devedores da indivisível dívida fiscal exequenda, conforme regra da 'solidariedade' prevista no art. 125, III, do CTN. Pela norma processual do art. 649, X, CPC é impenhorável a pequena propriedade rural, de até quatro módulos fiscais, desde que seja o único bem de que disponha o devedor, qualquer que seja a dívida, e seja ele explorado pela família, ressalvando-se apenas a hipoteca para fins de financiamento agropecuário.

Todavia, a melhor interpretação do texto legal é que o sócio não poderia ser responsabilizado tributariamente pelas dívidas da sociedade, posto que não possui interesse jurídico em comum com a sociedade, apenas econômico.

4.1 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ART. 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ABRANGÊNCIA DO TERMO “INTERESSE EM COMUM”.

Ab initio, são necessários breves posicionamentos acerca da divergência doutrinária no que diz respeito à natureza jurídica tratada no art. 124 do CTN, se é ou não modalidade de responsabilidade tributária.

Pois bem, há quem defenda se tratar meramente da extensão, ou seja, da característica de responsabilidade tributária preexistente, conquanto existam doutrinadores renomados que defendem tratar-se de verdadeira hipótese de responsabilidade tributária, ainda que alheia ao capítulo “Responsabilidade Tributária”.

Vejamos exemplos de doutrinadores adeptos de ambas as correntes doutrinárias, à exemplo de Misabel Derzi, em comentários à obra de Aliomar Baleeiro (DERZI in BALEEIRO, 2005, p. 729):

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das garantias fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá que definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade, não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.

Noutro giro, outros doutrinadores, a exemplo de Calcini (2009, p. 40), também ensinam que a solidariedade é um tipo de responsabilidade:

Embora o art. 124 do Código Tributário Nacional não esteja localizado na parte de responsabilidade tributária, como se pode notar, não é possível negar que referido dispositivo legal possui esta natureza jurídica, impondo a responsabilidade tributária solidária nas hipóteses descritas nos incisos I e II. Desse modo, apesar da localização no capítulo relativo ao sujeito passivo, em verdade, a natureza jurídica de tal dispositivo impondo a solidariedade é de responsabilidade tributária.

Corroborando com tal entendimento Marcos Vinícius Neder (2008, p. 32), ao defender que a solidariedade seria uma espécie de responsabilidade:

A norma de responsabilidade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária.

Pois bem, em que pese todo o respeito que merece, com a devida vênia, o meu posicionamento não se coaduna com nenhuma das correntes doutrinárias retro mencionadas. Entendo ser questão de mera leitura.

Entendo haver tantas divergências doutrinárias acerca da questão devido a certa atecnia do legislador, que pode ter mesclado alguns institutos, dentro de um único artigo. Se nos ativermos à hermenêutica sistemática e gramatical, veremos que a solidariedade prevista no art. 124, I, não é responsabilidade tributária, mas tão somente agravamento desta, em conformidade com uma parte da doutrina, enquanto que a solidariedade prevista no inciso II do mesmo dispositivo consubstancia-se em clara hipótese de responsabilidade tributária, coadunando-se com a segunda corrente doutrinária:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Ora, tendo como premissa a definição de sujeição passiva do art. 121 do CTN, isto é, se o contribuinte é o sujeito que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e tendo a expressão “relação pessoal e direta” um caráter abrangente e continente em relação ao termo “interesse comum” (leia-se interesse jurídico, como será melhor detalhado a seguir), percebe-se a perfeita adequação do inciso I do art. 124 com o conceito de Contribuinte.

De mesma sorte o inciso II do art. 124, pois, se responsável é o sujeito que, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”, também ocorre uma consonância de exegeses.

Entendo ser este o motivo de infundáveis discussões doutrinárias, sendo este o meu posicionamento quanto à natureza jurídica da solidariedade tributária. Todavia, em quaisquer dos casos, seja sujeição passiva originária ou decorrente, haverá solidariedade. Contudo, não é este o cerne de análise do presente trabalho, e sim os limites legais impostos, e o dever dos órgãos julgadores de não ultrapassá-los.

Pois bem, fixadas as premissas preliminares concernentes ao art. 124 do CTN, passemos à análise dos estritos limites impostos por sua dicção legal. Vejamos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Sendo assim, faz imprescindível a definição exata do alcance da expressão legal “interesse comum”. Para que o interesse seja comum, é condição sine qua non que as partes interessadas estejam no mesmo pólo de uma determinada relação jurídica, porque somente desta forma haverá unidade no seu interesse.

Justamente por isto o prestador e o tomador de serviços jamais poderiam ser obrigados solidários ao pagamento do ISSQN com supedâneo no artigo 124, I do CTN, pois, ainda que ambos tenham interesse na realização do fato gerador, o interesse deles não é comum, mas sim oposto.

Ademais, Para que se materialize a solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso que o interesse comum que exista entre os obrigados solidários seja um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.

A despeito da dificuldade doutrinária, De Plácido e Silva (1987, v.2, p. 487), diferencia com propriedade o interesse econômico e o interesse moral do interesse jurídico:

O (interesse) moral decorre dos direitos à vida, à liberdade, ao sossego, ao bem-estar, à honra, à fama. O econômico estrutura-se toda vez que a coisa ou o fato, calcado em um bem material, ou mesmo em um direito ou bem intelectual, possa ser convertido ou transformado em valor pecuniário. E se diz jurídico quando, um ou outro, se apresentam legítimos, de modo a autorizar a pessoa a defendê-los, segundo as regras do Direito. Nesta razão, o interesse jurídico é o interesse juridicamente ou legalmente protegido, porque se exhibe legítimo, positivo, certo, atual e inequívoco.

Entretanto, é corriqueiro encontrar na jurisprudência imputação de obrigação tributária solidária aos sócios administradores de sociedades com supedâneo no art. 124, I, do CTN.

Alega-se, erroneamente, que os sócios administradores teriam interesse no fato gerador de forma comum em relação à sociedade, e por isto seria possível imputar-lhes a responsabilidade solidária. A jurisprudência a seguir é uma amostra deste tipo de entendimento que existe nos tribunais judiciais e administrativos:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO À COBRIGADA - POSSIBILIDADE - ALEGADA PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - IMPENHORABILIDADE DE PEQUENO IMÓVEL RURAL . Lançar na CDA a relação dos sócios gerentes, coobrigados é direito assegurado ao exequente, nos termos do art. 2º, § 5º, I e § 6º, da Lei de Execução Fiscal, constituindo, inclusive, requisito essencial à formação título executivo, à constatação da solidariedade, por INTERESSE COMUM com os negócios da sociedade empresarial, sobretudo porque expressamente designados como tais por lei (art. 124, I, do CTN), conforme responsabilidade que lhes é atribuída pelo art. 134, III, do CTN. Constando o nome da sócia gerente em Certidão de Dívida Ativa assegura-se à Fazenda condições de viabilidade para lhe redirecionar ação, porquanto, como tal, está legitimada passiva para a relação processual executiva – CPC art. 568, I - muito embora não se lhe confirma a sua responsabilidade tributária, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), matéria de direito material - art. 135 do CTN – a ser decidida pelas vias cognitivas próprias. (...).¹

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. NÃO INCLUSÃO DO NOME DO RESPONSÁVEL NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. IMPENHORABILIDADE DOS MÓVEIS QUE GUARNECEM A RESIDÊNCIA. 1. A não inclusão do nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa não impede que este, uma vez citado, tenha os seus bens penhorados. 2. Os sócios gerentes são solidariamente responsáveis pelo pagamento de tributos não recolhidos, nos termos preconizados no CTN (art. 135, I, c/c o art. 124). Trata-se de solidariedade em razão do interesse comum na situação tributada. 3. A geladeira, o fogão, a televisão, o armário, a mesa de jantar, a estante e a máquina de escrever são bens impenhoráveis

¹ TJMG - 1.0702.07.413087-4/001(1) Numeração Única: 4130874-55.2007.8.13.0702 Relator: Des. EDUARDO ANDRADE Julgamento: 04/08/2009; Publicação: 28/08/2009

(Lei nº 8.009/90 - art. 1º, parágrafo único e 2º). Precedentes do STJ. 4. Provimento parcial da apelação.²

Todavia, os julgados citados mostram-se equivocados em razão de terem interpretado indevidamente o art. 124, I, do CTN, confundindo interesse econômico do interesse jurídico. É claro que a prática de atos jurídicos que são também fatos geradores de tributos interessam aos sócios administradores das pessoas jurídicas, mas este interesse é meramente econômico, e não jurídico.

Felizmente, já percebem-se julgados em consonância com este entendimento, que defendemos ser o correto, sendo citado, a título exemplificativo, uma decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, publicada em março de 2015, a qual é extremamente esclarecedora, não permitindo quaisquer dúvidas remanescentes sobre a questão:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 57.412 - RS (2011/0167532-0)
RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA AGRAVANTE : BANCO BRADESCO S/A ADVOGADO : ALVACIR ROGÉRIO SANTOS DA ROSA E OUTRO (S) AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE CACHOEIRA DO SUL - RS ADVOGADO : CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO AGRAVADO : OS MESMOS. DECISÃO [...] Não há que se cogitar de responsabilidade solidária da instituição bancária, haja vista que o Código Tributário Nacional é claro ao estabelecer em seu art. 124, inc. I, que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. [...] No que se refere à suposta ofensa ao art. 124, I, do CTN, o Tribunal a quo assim deliberou (fls. 104): "Não há que se cogitar de responsabilidade solidária do apelante, haja vista que o Código Tributário Nacional é claro ao estabelecer em seu art. 124, inc. I, que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Com efeito, no caso concreto não se vislumbra tal situação, já que não há interesse comum do apelante em relação à situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária." A respeito do tema, **o Superior Tribunal de Justiça assentou posicionamento no sentido de que haverá responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico apenas quando ambas realizarem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando, para tanto, o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** [...] A Primeira Seção/STJ pacificou entendimento no sentido de que **o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN.** [...] 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei."7. **Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias,** de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. [...]. 8. Segundo

² TJMG - AC 93.01.35326-1/MG, Rel. Juiz Olindo Menezes, Terceira Turma, DJ p.199 de 06/03/1998.

doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) [...] Ante o exposto, nego provimento ao agravo do Município de Cachoeira do Sul - RS. Publique-se. Brasília (DF), 11 de março de 2015. MINISTRO SÉRGIO KUKINA Relator (STJ, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA).

Sendo assim, conforme entendimento extremamente abalizado do STJ, não havendo interesse jurídico, não se poderia haver a imputação de responsabilidade solidária. Sendo pessoas distintas, sócios e sociedade, como já bem esposado alhures, não há interesse comum, pois sequer praticaram o fato gerador conjuntamente.

4.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DO ART. 135. SOLIDÁRIA, SUBSIDIÁRIA OU EXCLUSIVA.

Inicialmente, é necessária a prévia explanação acerca da natureza jurídica da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, posto que o termo "pessoalmente responsáveis" contido no art. 135 do CTN é interpretado de forma dissonante tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

Há doutrinadores, à exemplo de Leandro Paulsen (2006, p. 1044), que defendem, com todo o respeito que merecem, o entendimento, ao meu ver equivocado, de que o artigo 135 trata de responsabilidade solidária existente entre o administrador da sociedade e a própria sociedade, não havendo exoneração da pessoa jurídica porque ela se beneficiaria da conduta ilícita ou irregular praticada pelos seus diretores ou gerentes.

Existem inclusive julgados no Superior Tribunal de Justiça sustentando o entendimento de que o artigo 135 do CTN traria hipótese de responsabilidade solidária entre o administrador e a sociedade: "Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente,

impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. (...) Imposição da responsabilidade solidária"³.

Há ainda quem sustente tratar-se de responsabilidade tributária subsidiária de terceiros, à exemplo de Hugo de Brito Machado (v.2, 2004, p. 594), quando afirma que a estipulação de responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica não desobriga a sociedade, devendo os administradores responder de forma subsidiária, caso não seja possível a exigência do crédito tributário da pessoa jurídica, aduzindo que a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica necessitaria ser expressa.

De mesmo modo, também há jurisprudência do STJ neste sentido: "É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN"⁴.

Noutro giro, também há doutrinadores que defendem o entendimento, ao meu ver mais acertado, de que o artigo 135 prevê hipótese de responsabilidade tributária exclusiva dos administradores da sociedade, sem que subsista a responsabilidade da sociedade pelo crédito tributário. Sacha Calmon Navarro Coelho (2009, p. 668/669) discorre que, neste caso, "a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros."

Este posicionamento também é, louavelmente, encontrado em julgados do STJ:

A dicção do caput do art. 135 do CTN deixa entrever que a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de natureza pessoal, (...) Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.⁵

Sendo assim, ao estudar a matéria e analisar a jurisprudência pátria, chega a causar inquietação tamanha divergência, doutrinária e jurisprudencial.

³ STJ - REsp 1017732/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª turma, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008.

⁴ STJ - REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009.

⁵ STJ - REsp 1104064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010.

Contudo, mostra-se mais coerente a tese de que a responsabilidade dos administradores restringe-se somente à sua pessoa, pois a redação do dispositivo legal, ao afirmar que os terceiros são "pessoalmente responsáveis", denota a existência da responsabilidade exclusiva destes quando praticam atos à revelia da sociedade.

Ademais, o sentido do termo "pessoalmente responsáveis" utilizado na redação do artigo 135 não pode diferir do sentido do termo "a responsabilidade é pessoal", que é empregado no artigo 137 do CTN, cuja interpretação não encampa controvérsias.

Ora, tal norma destina-se a responsabilizar os administradores de pessoas jurídicas de direito privado que agem de forma contrária aos interesses da sociedade, surgindo desta atitude uma obrigação tributária, acarretando na responsabilidade exclusiva do sócio administrador.

Pois bem, feitas tais considerações, parte-se à análise dos limites legais impostos pelo dispositivo em epígrafe.

Pois bem, em suma, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Contudo, constata-se nas execuções fiscais ajuizadas contra pessoas jurídicas, que a Fazenda Pública tenta responsabilizar os sócios das empresas, seja já incluindo seus nomes na Certidão de Dívida Ativa, ajuizando ação em litisconsórcio passivo, ou requerendo o redirecionamento da execução fiscal contra estes sócios, ou ainda requerendo a inclusão destes no polo passivo da lide durante o curso do processo, sob o fundamento de que o não pagamento de um tributo, por si só caracteriza infração à lei e ao contrato social, o que autorizaria a responsabilidade tributária dos sócios das empresas.

Tal entendimento mostra-se completamente equivocado e em desarmonia com o vetor teleológico do legisladores, pois se assim não o fosse, não se trataria de hipótese de exceção, pois sempre o sócio seria responsável pelas dívidas fiscais. Corrobora com este entendimento a Súmula nº 430/STJ, que tem como teor “inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio.”

Frise-se que a “lei” de que trata o artigo 135, não se refere à norma tributária, mas sim à norma civil e comercial. Neste sentido, (VAZ, 2003, p. 137):

Ressalte-se, ainda, que a palavra 'lei' utilizada no art. 135 está ao lado das expressões 'excesso de poderes' e 'infração do contrato social ou estatutos', expressões típicas do direito societário, regulado pelas legislações civil e

comercial. Nestes termos, entendemos que a 'infração de lei' em comento diz respeito não à lei tributária - de resto, tratada de forma ampla nos arts. 136 e 137 - mas à infração da legislação civil e comercial.

Ademais, o dispositivo legal em questão prevê tão somente a responsabilidade dos sócios que tenham poderes de gerência ou direção da sociedade, visto que destas qualidades que decorre a responsabilidade. Em suma, o sócio não gerente não pode arcar com a responsabilidade tributária, visto que não tem poder para praticar atos geradores de responsabilidade.

Com relação às pessoas jurídicas cuja responsabilidade dos sócios tem limitação, a exemplo das sociedades por cotas de responsabilidade limitada e sociedades anônimas, só haverá a responsabilidade dos sócios por as dívidas fiscais, nos moldes do art. 135, CTN, ou no limite da integralização do capital social ou do valor das ações.

No que concerne ao redirecionamento de execução fiscal contra o sócio, ou ainda quando esta se der em litisconsórcio passivo com as empresas, se mostra mais acertado o entendimento de que tem o Exequente o ônus probatório acerca do cometimento de circunstâncias autorizadas de responsabilidade pessoal. Neste mesmo raciocínio:

[...] Compete ao exequente produzir as provas neste sentido, porquanto não merece vingar o pedido com base em mera imputação de responsabilidade objetiva do sócio-gerente. Somente após o cumprimento destes requisitos, verificará o MM. Juízo a quo a possibilidade de redirecionamento da execução.” (TRF4, 1ª T., AC 2002.04.01.035584-1/SC, excerto do voto do rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, 17. 10.2002).

Pois bem, em hipótese de execução fiscal diretamente contra o sócio, em virtude de seu nome já estar na Certidão de dívida Ativa, entendo que tal só pode ser admitido se houver prévia apuração de responsabilidade no processo administrativo, pois em que pese a CDA ter presunção de veracidade, esta presunção somente subsiste em virtude desta estar apoiada em um prévio processo administrativo.

Mencione-se que é no âmbito do processo administrativo tributário que o Fisco poderá comprovar a prática de atos fraudulentos ou contrários ao contrato social por parte do terceiro acusado. É o próprio artigo 142 do CTN que traz em seu bojo essa sistemática, delegando à autoridade administrativa a identificação do sujeito passivo.

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.

Em que pese haver arestos em sentido contrário, deflagrando verdadeiros retrocessos tributários, há uma convergência da jurisprudência para esta imperiosidade de prévio processo administrativo:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. LC N. 123/2006. DISSOLUÇÃO DE FATO. PRÉVIO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. INOVAÇÃO DE TESE RECURSAL EM SEDE DE AGRAVO REGIMENTAL. VEDAÇÃO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. - Conforme jurisprudência assente nesta Corte, o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa executada requer a comprovação de que este agiu com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN. - Não cabe em agravo regimental aditar o recurso especial, invocando tema não ventilado anteriormente. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 1214262 RS 2010/0176593-3, Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 14/02/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/02/2012)

Ademais, não constando do título o nome dos sócios contra os quais é pretendido o redirecionamento, faz-se indispensável que o Exequente demonstre os fundamentos, de fato e de direito, para a execução pessoal do sócio, na medida em que este não estará sendo demandado com suporte exclusivo no título.

Assim, nesse caso, em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN, o magistrado deve exigir do Exequente que demonstre que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Contudo, não se mostra necessária uma comprovação exaustiva, visto que neste momento, estará o juiz simplesmente verificando a legitimidade passiva, o que lhe cabe fazer de ofício, de forma que eventual dilação probatória dependerá de provocação do executado em sede de Embargos. Sendo deferido o redirecionamento, será o sócio citado em nome próprio.

Em conclusão, apesar dos esforços da Fazenda Pública para generalizar a responsabilidade tributária dos sócios, esta só resta configurada nos estreitos limites traçados pela legislação, em observância, principalmente, ao princípio da legalidade estrita, que rege o Direito Tributário.

5 RESTRIÇÕES LEGAIS AO ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS E OS ENTRAVES BUROCRÁTICOS DO ESTADO BRASILEIRO.

Sabe-se que dar baixa do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ é uma tarefa árdua para uma sociedade dissolvida por razões de inviabilidade financeira, visto que se houver qualquer pendência tributária não será possível obter a baixa na Receita Federal.

Se é difícil a abertura de firma, mais ainda o é o seu encerramento. São diversas as exigências burocráticas que devem ser satisfeitas para lograr a baixa do CNPJ. As exigências fiscais, no caso, equivalem à obrigatoriedade de prévio pagamento de todos os débitos como condição para pleitear a recuperação judicial ou extrajudicial de empresa em dificuldade financeira.

Pois bem, corriqueiramente o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado no sentido de combinar a hipótese de responsabilidade solidária do art. 134, VII do CTN com a hipótese prevista no art. 135, inciso III do mesmo diploma legal, concernente à responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado prevista no inciso III, do art. 135 do CTN. Contudo, nem sempre mostra-se arrazoada tal combinação.

Com relação à primeira hipótese, é consabido que a responsabilidade solidária decorre da própria condição de sócio da sociedade de pessoas, observados os requisitos do caput do art. 134 (impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte e haver liquidação de sociedade de pessoas), enquanto que no segundo caso, a responsabilidade, que é pessoal, decorre da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e não da condição de sócio.

Ora, sociedade de pessoas não se confunde com a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não se podendo utilizar da analogia em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, conforme art. 108, §1º do Código Tributário Nacional.

Desta feita, ante à conjectura atual na qual uma sociedade dissolvida por inviabilidade econômica não consegue obter baixa na repartição fiscal, faz mister que seja revisto o atual entendimento jurisprudencial. Nestes casos, deve-se afastar a aplicação do art. 135, III, do CTN, que cuida dos casos de infrações praticadas por diretores, gerentes e representantes de sociedades empresárias, sócios ou não, aplicando-se apenas o art. 134, do CTN, de forma que sejam responsabilizados solidariamente os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas, mas tão somente naquelas hipóteses em que os referidos sócios, por ato omissivo ou comissivo, tenham contribuído para a concretização do fato gerador da obrigação tributária.

Nesse caso, não há que se falar em infração, bastando o estado de liquidação da sociedade, de pessoas, além dos requisitos do caput.

Ademais, ainda no que diz respeito à dissolução irregular de empresas, merece análise e crítica a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça, cujo teor é:

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.

Em outras palavras, posicionou-se o STJ no sentido de que, uma vez não encontrada a empresa, no endereço cadastrado junto aos órgãos de fiscalização, estabelecer-se-ia presunção de dissolução irregular, o que poderia dar azo a, de imediato, ser redirecionada a Execução Fiscal ao sócio-administrador da Pessoa Jurídica.

Contudo, nos parece mais acertado o entendimento de que a dissolução irregular que reclama a responsabilização direta do administrador, por ofensa à lei, é aquela na qual restar por totalmente comprovada a ocorrência fática do pressuposto subjetivo associada diretamente ao nascimento da obrigação (dolo em fraudar o fisco).

Assim, o simples fato de a sociedade não possuir bens para arcar com seu passivo tributário, ainda que neste caso tenha ela fechado suas portas, não pode configurar dissolução irregular capaz de ensejar hipótese de infração à lei e redirecionamento ao patrimônio dos sócios, sob pena de restar desrespeitada a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, bem como os limites legais impostos à responsabilização tributária.

Nesta mesma esteira interpretativa, vejamos recente julgado do Superior Tribunal de Justiça:

CIVIL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS DO ABUSO DA PERSONALIDADE. ART. ANALISADO: 50, CC/02. 1. Ação de prestação de contas distribuída em 2006, da qual foi extraído o presente recurso especial, concluso ao Gabinete em 05/07/2013. 2. Discute-se se o encerramento irregular da sociedade empresária, que não deixou bens suscetíveis de penhora, por si só, constitui fundamento para a desconsideração da personalidade jurídica. 3. A criação de uma sociedade de responsabilidade limitada visa, sobretudo, à limitação para os sócios dos riscos da atividade econômica, cujo exercício, por sua vez, a todos interessa, na medida em que incentiva a produção de riquezas, aumenta a arrecadação de tributos, cria empregos e gera renda, contribuindo, portanto, com o desenvolvimento socioeconômico do País. 4. No entanto, o desvirtuamento da atividade empresarial, porque constitui verdadeiro abuso de direito dos sócios e/ou administradores, é punido pelo ordenamento jurídico com a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, medida excepcional para permitir que, momentaneamente, sejam atingidos os bens da pessoa natural, de modo a privilegiar a boa-fé nas relações privadas. 5. A dissolução irregular da sociedade não pode ser fundamento isolado para o pedido de

desconsideração da personalidade jurídica, mas, aliada a fatos concretos que permitam deduzir ter sido o esvaziamento do patrimônio societário ardilosamente provocado de modo a impedir a satisfação dos credores em benefício de terceiros, é circunstância que autoriza induzir existente o abuso de direito, consubstanciado, a depender da situação fática delineada, no desvio de finalidade e/ou na confusão patrimonial. 6. No particular, tendo a instância ordinária concluído pela inexistência de indícios do abuso da personalidade jurídica pelos sócios, incabível a adoção da medida extrema prevista no art. 50 do CC/02. 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

(STJ - REsp: 1395288 SP 2013/0151854-8, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 11/02/2014, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/06/2014).

Embora tenha sido proferida em uma relação privada, a decisão apreciou a questão com um novo olhar e renovou as esperanças dos contribuintes, que tiveram a personalidade jurídica em execuções fiscais, uma vez que nessa seara, o tema já está sumulado, conforme súmula retro citada.

Para os ministros da 3ª Turma, mesmo que a sociedade tenha se encerrado de maneira irregular, o redirecionamento da cobrança não deve ser feito se não houver fatos concretos indicando que o esvaziamento do patrimônio foi provocado com ardil para impedir o pagamento da dívida.

A Quarta Turma do STJ, por seu turno, já entendia:

[...] a mera demonstração de insolvência da pessoa jurídica ou de dissolução irregular da empresa sem a devida baixa na junta comercial, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica. (AgRg no REsp 1.173.067/RS, 3ª Turma, DJe de 19/6/2012; e, ainda, AgRg no AREsp 133.405/RS, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, 3ª Turma, DJe de 26/08/2013; e REsp 1.098.712/RS, Rel. Min. Aldir Passarinho Junior, 4ª Turma, DJe de 04/08/2010).

Para a ministra relatora, Nancy Andrigli, o assunto merece maior reflexão. Em seu voto discorreu que:

[...] a previsão de autonomia do patrimônio da pessoa jurídica em relação aos seus membros (blindagem patrimonial), nas sociedades de responsabilidade limitada, não é um privilégio concedido aos sócios, mas, antes disso, uma medida de incentivo ao empreendedorismo, sem a qual, certamente, seriam poucos os que se aventurariam à exploração da atividade empresarial e, eventualmente, a suportar com seus próprios bens o risco do insucesso.

A ministra ponderou ainda que a dissolução irregular da sociedade não pode ser fundamento isolado para o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, mas, conjugada a fatos concretos que permitam deduzir ter sido o esvaziamento do patrimônio

societário ardilosamente provocado de modo a impedir a satisfação dos credores em benefício de terceiros, é circunstância que autoriza induzir existente o abuso de direito.

Em face de sua carga sancionatória, esta modalidade de responsabilização prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, a nosso ver, não poderia ser presumida, ou seja, dependeria sempre da comprovação prévia do ilícito, à exemplo da hipótese de dilapidação do patrimônio societário em desfavor do débito tributário para com o Fisco.

Contudo, não obstante a validade dos argumentos aduzidos, a tese acima exposta era constantemente rechaçada pelos Tribunais que se manifestavam pela validade integral da súmula n. 435, do STJ, chancelando assim interpretações equivocadas e tendenciosas por a Fazenda Pública, em prol de uma arrecadação menos dificultosa e mais rentável.

Contudo, foi publicado recentemente o Acórdão do Recurso Especial n. 1.268.993, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes, que acolhera os argumentos expostos pelo contribuinte, afastando a presunção estabelecida na já citada súmula, estabelecendo assim um acertado precedente jurisprudencial que acolhera a tese ora defendida, senão vejamos:

[...] todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado (súmula 435) é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si só, e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como, da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio." [Grifo nosso].

Desta feita, pode-se inferir que, a mera dissolução irregular não pode, de plano, permitir o redirecionamento, havendo que se provar o pressuposto subjetivo, ou seja, o dolo de fraudar o fisco, além de que, na hipótese de não localização da empresa, cabe ao Exequente apurar e comprovar a ocorrência do ilícito para, só então, direcionar a Execução Fiscal ao sócio-gerente.

Assim, tais precedentes judiciais configuram importante conquista do contribuinte que, a partir de então, vê-se em situação mais protegido das arbitrariedades das Fazendas Públicas, encontrando-se mais próximo da garantia que lhe assiste o Princípio da Legalidade estrita.

6 CONCLUSÃO

Por meio de uma análise crítica dos vetores teleológicos e axiológicos dos dispositivos legais que tratam da responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais, relacionada à jurisprudência pátria, constata-se que, em sede de Execuções Fiscais, as Fazendas Públicas tentam imputar aos sócios e administradores das sociedades responsabilidade pelas obrigações

tributárias, respaldada em uma interpretação equivocadamente permissiva dos artigos 124, 134 e 135 do CTN, tendo por vezes a chancela de parte da magistratura.

A consequência é uma responsabilização genérica e até indiscriminada de sócios pelos débitos tributários das sociedades das quais participam, em grave violação aos ditames e limites constitucionais e infraconstitucionais.

Todavia, em decorrência da vedação de tributação por analogia prevista no art. 108, parágrafo primeiro, bem como do neoconstitucionalismo, deve-se efetivar os direitos fundamentais, dentre eles o da tributação justa, que insere o contribuinte no centro da tributação, e não a arrecadação como núcleo daquela.

Enfim, uma interpretação mais adequada da legislação tributária por parte do Fisco, um processo legislativo mais humanizado, bem como um exercício mais humanizado da atividade jurisdicional, respaldado no princípio da legalidade estrita, é de suma necessidade na conjectura atual do país, para que não haja uma indevida responsabilização dos sócios, a qual macula, por consequência, o princípio da preservação das empresas, aumentando os riscos na atividade econômica, o decréscimo das fontes de emprego, bem como prejudica o equilíbrio da sociedade capitalista como um todo.

Assim, a defesa dos direitos fundamentais, dentre eles o da capacidade contributiva, legalidade, não confisco, segurança jurídica, da anterioridade, dentre tantos outros concernentes ao Direito Tributário, cabe, em última análise, ao Estado.

Ademais, é imprescindível que se garanta os direitos naturais do indivíduo frente a um poder a ele externo, seja um outro particular ou o Estado. O ordenamento jurídico não pode ser considerado justo se não protege os fracos dos fortes, os pobres dos ricos, se não estabelece com as próprias regras uma medida, ou uma série de medidas, com as quais seja impedida a prevaricação, e todos os membros de uma sociedade recebam igual tratamento com base em certos critérios fundamentais (BOBBIO, 1997, p.73).

Enfim, vislumbra-se assim que se modifica toda a maneira de analisarmos a lide processual e as relações jurídicas como um todo, pois o juiz, para julgar visando à justiça, deverá adentrar o íntimo da relação jurídica e averiguar quais são os reais elementos e razões que fundamentam a lide, e, dessa forma, decidir objetivando também o desenvolvimento moral e social das pessoas ali envolvidas e não unicamente à solução da controvérsia a partir da mera subsunção, ou seja, a mecânica aplicação da norma jurídica vigente ao caso concreto.

Neste ínterim, se noutro prevaleceu no Direito Pátrio o legalismo e o constitucionalismo, atrelados ao positivismo exacerbado de Hans Kelsen, hoje, prepondera o

pós-positivismo e o neoconstitucionalismo, devendo todas as normas serem analisadas sob a luz da Constituição Federal.

Frise-se que os princípios constitucionais (capacidade contributiva, legalidade, não confisco, segurança jurídica, etc) deixaram de ser normas programáticas para serem princípios constitucionais com força normativa e de observância obrigatória por todos os representantes dos três Poderes do Estado.

Em decorrência do neoconstitucionalismo devem-se efetivar os direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa, colocando o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela.

Corroborando com esta tônica, colacionamos as preciosas lições de Becho (2009), que dispõe que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado. O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano, não um simples ato de força estatal.

Sendo assim, é preciso que os Tribunais analisem a imputação de débitos tributários da empresa para os sócios sob o viés do neoconstitucionalismo, cessando as constantes interpretações equivocadas e tendenciosas do texto legal, com nítido intuito meramente arrecadatório!

ABSTRACT

Any legal provision should be analyzed and applied, considering the law as a system in which their prescriptive commands are intertwined and under the aegis of a fundamental norm. The company with its assets for obligations take. The tax typicality should be respected, not allowing doubts or ampliative interpretations. Despite the efforts of the Trasury to generalize the tax liability of the partners, this can only configured in the narrow limits set by law. A liability set out in article 135, III of the National Tax Code can not be presumed. Due to neoconstitutionalism should be to enforce the fundamental rights, including the fair taxation, putting the taxpayer in the taxation center and not the collection as the nucleus of that.

KEYWORDS: Tax typicality. Misinterpretations. Tax liability. Impossibility of assumptions.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª ed, Editora Método, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BRASIL. **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27 de outubro de 1966**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 18 de maio, 2014.
- BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant**. Tradução de Alfredo Fait, 4 ed., Brasília: Ed UnB, 1997.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. **Responsabilidade Tributária e Solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional**. p. 39-54. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 167. São Paulo: Dialética. Agosto 2009.
- CAMPINHO, Sérgio. **O Direito de Empresa à Luz do Código Civil**. 9. ed. São Paulo. Renovar. 2007.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **A influência dos direitos fundamentais sobre o direito privado na Alemanha**. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Constituição, direitos fundamentais e direito privado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 8ª edição, Ed. Saraiva, 1996.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23 ed. São Paulo. Saraiva. 2011.
- DE PLÁCIDO E SILVA, **Vocabulário Jurídico**. v. 2, Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- DINIZ, Maria Helena, **Curso de Direito Civil Brasileiro**, 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- GANDRA, Ives e BRITO; Edvaldo. **Doutrinas Essenciais – Direito Tributário**. Volume VI. Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138**. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2004.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, v. 1, parte geral. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**, segundo volume, 3 ed, 1995.
- NEDER, Marcos Vinícius. **Solidariedade de Direito e de Fato: reflexões acerca de seu conceito. Responsabilidade tributária**. São Paulo, Dialética, 2008.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8 ed, revista e atualizada. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 2006.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9 ed. Editora Livraria do Advogado, 2007.
- VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.