



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA – UEPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
CURSO DIREITO**

AMANDA LUCENA LIRA

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO INSTITUIDOR DA
EIRELI NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA
EMPRESA**

**CAMPINA GRANDE – PB
2013**

AMANDA LUCENA LIRA

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO INSTITUIDOR DA
EIRELI NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA
EMPRESA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no
Curso de Graduação de Direito na Universidade
Estadual da Paraíba em cumprimento à
exigência para obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Esp. Plínio Nunes Souza.

CAMPINA GRANDE – PB
2013

L768r

Lira, Amanda Lucena.

A responsabilidade tributária do instituidor da EIRELI nos casos de dissolução irregular da empresa [manuscrito] / Amanda Lucena Lira.– 2013.

31 f.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2013.

“Orientação: Prof. Esp. Plínio Nunes Souza, Departamento de Direito”.

1. Responsabilidade tributária. 2. Direito tributário. 3. Dissolução irregular. I. Título.

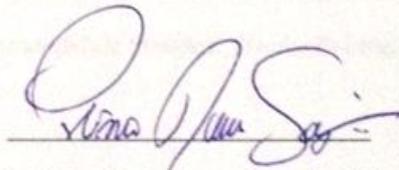
21. ed. CDD 343.04

AMANDA LUCENA LIRA

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO INSTITUIDOR DA
EIRELI NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA
EMPRESA**

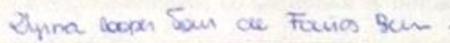
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no Curso de Graduação de Direito na Universidade Estadual da Paraíba em cumprimento à exigência para obtenção do grau de Bacharel.

Aprovada em 12 / 12 / 2013.



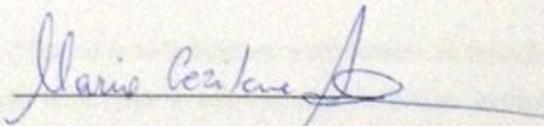
Prof. Esp. Plínio Nunes Souza /UEPB

Orientador



Prof. Esp. Vyrna Lopes Torres de Farias Bem /UEPB

Examinadora



Prof. M.S Maria Cezilene Araújo de Moraes /UEPB

Examinadora

RESUMO

Este artigo tem como objetivo expor o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da responsabilidade tributária de terceiros com poderes de gestão nos casos de dissolução irregular de empresa. Evidencia-se a possibilidade de responsabilização do instituidor-administrador da EIRELI naqueles casos. Para tanto, utiliza-se do método hipotético-dedutivo aplicado à revisão bibliográfica, quando da conceituação da responsabilidade tributária, que trata de suas limitações e modalidades; da abordagem do redirecionamento da execução fiscal, que cuida da sua natureza jurídica de fenômeno processual e da sua relevância para o sucesso da execução fiscal; e caracterização da EIRELI, que analisa as peculiaridades do novo instituto. Investiga-se a possibilidade de utilização das normas que preveem a responsabilidade de tributária de terceiros, no CTN, serem usadas em desfavor do instituidor-administrador da EIRELI. Restou constatado que, embora não haja consolidação doutrinária ou jurisprudencial específica sobre o tema, o *iter* lógico a ser seguido para responsabilizar o instituidor-administrador da EIRELI, nos casos em que este atuar de maneira irregular – como no da dissolução irregular da empresa – é o da utilização da legislação que rege a responsabilidade tributária para as sociedades limitadas.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade tributária. Dissolução irregular. EIRELI.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo teve como objetivo, de maneira geral, analisar recente alteração legislativa, que acrescentou o artigo 980-A ao Código Civil de 2002 e permitiu a criação de empresas individuais nas quais a responsabilidade do instituidor se limita ao patrimônio afetado àquela pessoa jurídica. Fez-se a análise em contraste com a já consolidada doutrina e jurisprudência acerca da extensão da responsabilidade tributária, que pode alcançar os gestores das empresas, dando azo, sempre que isto acontece, ao redirecionamento do executivo fiscal em face daqueles.

A delimitação específica do tema à hipótese mais comum de infração que enseja o redirecionamento da execução fiscal para o administrador da pessoa jurídica, qual seja: a dissolução irregular da empresa, serviu bem aos interesses acadêmicos. Isto, porque ao passo em que atendeu aos rígidos critérios de elaboração de Trabalho de Conclusão de Curso exigidos por esta casa, possibilitou maior aprofundamento sobre a matéria em estudo.

Com efeito, a partir de 2012, com o início da vigência da Lei 12.441/2011, surgiu a figura da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI). Este novo instituto jurídico trouxe uma alternativa ao antigo instituto do empresário individual. Desde o seu advento, foi dada a faculdade às pessoas naturais de exercerem a atividade empresarial sem precisar se juntar a um sócio ou arriscar todo seu patrimônio pessoal. Em outras palavras, a

EIRELI proporcionou ao empresário individual a possibilidade de blindar seu patrimônio pessoal.

Sem embargo da “blindagem de patrimônio” ser o maior incentivo à constituição da EIRELI, talvez ela não possa prevalecer em todas as situações. Afinal, a limitação da responsabilidade a pessoa jurídica não pode dar ensejo à atuação irresponsável de seu gestor.

A norma reguladora da EIRELI prevê a utilização subsidiária das regras das sociedades limitadas, a fim de preencher as lacunas existentes. Com base nisso, este artigo busca demonstrar que, na seara tributária, a responsabilização do instituidor da EIRELI, nos casos de dissolução irregular, deve se dar à semelhança do que ocorre com o sócio da sociedade limitada por cotas de responsabilidade.

Para tanto, abordar-se-á a responsabilidade tributária e suas limitações, principalmente no que toca a responsabilização de terceiros em virtude de atuação irregular, com enfoque especial nos casos de dissolução irregular da empresa. Outrossim, far-se-á a comparação entre a responsabilidade do sócio da sociedade de quotas e do instituidor da EIRELI, observando para este os preceitos aplicáveis àquele.

O método utilizado na elaboração deste artigo foi o hipotético-dedutivo, por meio de revisão bibliográfica, pesquisa na legislação, jurisprudência, artigos científicos.

2 EIRELI (EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA)

Ao longo dos anos, a ideia da existência de uma “sociedade unipessoal” foi evoluindo. De início, ela era vista como uma “verdadeira heresia jurídica” (ALMEIDA, 2012, p. 82), pois não se concebia, à época, a autonomia patrimonial do “sócio único” de uma empresa.¹ Todavia, essa posição foi, aos poucos, sendo modificada. A própria legislação brasileira já trazia em seu bojo a figura da “sociedade unipessoal”², quando do surgimento da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI).

Importante destacar que as “sociedades unipessoais” acolhidas pelo direito pátrio não limitavam a responsabilidade do empresário individual³. A Lei 12.441/2011 trouxe, para o nosso ordenamento, esta possibilidade. A referida lei instituiu a EIRELI, dando segurança

¹ Valverde (*apud* ALMEIDA, 2012, p. 82) defende este pensamento ao asseverar: “Nenhuma lei consagra, ou poderá consagrar, essa monstruosidade jurídica – indivíduo-sociedade.”

² Gênero do qual a empresa pública, *verbi gratia*, é espécie.

³ É, portanto, a sociedade unipessoal uma realidade no Direito Brasileiro, muito embora não se tenha adotado entre nós a limitação de responsabilidade de comerciante individual, o que poderá ser feito acolhendo-se, à semelhança da Alemanha, a *Einzelunternehmung mit beschränkter Haftung*, empresa individual com responsabilidade limitada. (Ibidem, p. 84). Assinala-se já ter sido o instituto acolhido também aqui no Brasil, em virtude da Lei 12.441/11, em comento.

para qualquer pessoa que opte por exercer atividade empresária isoladamente, uma vez que a decisão não mais implicará em arriscar todo o seu patrimônio.

Há divergência doutrinária no que diz respeito à opção do legislador de definir a EIRELI como uma nova categoria de pessoa jurídica de direito privado. Na concepção do autor a seguir, tem-se que:

Ao examinar-se a classificação das sociedades segundo a quantidade de sócios, criticou-se a opção do legislador e demonstrou-se que a interpretação sistemática do direito positivo conduz à conclusão de que não se trata de nova espécie de pessoa jurídica, mas de *nomem juris* dado à sociedade limitada unipessoal. (COELHO, 2012, p. 409).

Defendendo pensamento oposto, Frederico Pinheiro leciona:

A EIRELI não tem natureza jurídica de sociedade empresária, ao contrário do que muitos ainda defendem, mas trata-se de uma nova categoria de pessoa jurídica de direito privado, que também se destina ao exercício da empresa. Tanto que a Lei n. 12.441/2011 incluiu “as empresas individuais de responsabilidade limitada” no rol de pessoas jurídicas de direito privado do art. 44 do Código Civil (inc. VI).

[...]

Outrossim, também não se afigura razoável atribuir à EIRELI a natureza jurídica de ‘sociedade unipessoal’, pois só há que se falar em sociedade se houver mais de um sócio. A criação de uma nova modalidade de pessoa jurídica de direito privado não impõe que seja classificada como ‘sociedade unipessoal’. (PINHEIRO, 2011, p. 3).

A discussão, na verdade, não possui grande relevância prática. Isto, porque, independentemente do grupo em que seja alocada, a EIRELI se sujeitará as regras aplicáveis às sociedades limitadas⁴ no que toca à apuração da responsabilidade dos sócios.

2.1 Instituição por Pessoa Jurídica

Haja vista as normas reguladoras da EIRELI não trazerem nenhuma restrição quanto à pessoa que poderá constituí-la, foi suscitada controvérsia sobre sua instituição por pessoa jurídica.

No ensinamento de Ulhoa (2012, p. 409): “a sociedade limitada unipessoal pode ser constituída tanto por sócio único pessoa física, como jurídica.” No mesmo caminho, Pinheiro (2011, p. 3) assevera: “a Lei n. 12.441/2011 vai além e também admite que, sob a roupagem da EIRELI, qualquer pessoa jurídica, isoladamente, constitua uma ou mais subsidiárias integrais, alargando a faculdade que já era admitida, exclusivamente, para as sociedades anônimas.”

⁴ Como uma sociedade limitada, a EIRELI sujeita-se às regras desse tipo societário (COELHO, 2012, p. 409). Ademais, o Almeida (2012, p. 84, grifo do autor) “A instituição da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), [...] acolhida em nosso País por força da Lei 12.441, de 11 de julho de 2011, objeto de análise no Capítulo 9, que cuida da sociedade limitada.”

Em sentido contrário, o enunciado 468 da 5ª Jornada de Direito Civil, *in verbis*: “A empresa individual de responsabilidade limitada só poderá ser constituída por pessoa natural.” Corroborando este entendimento, o Manual de Atos de Registros de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, regulamentado pela instrução normativa 117/2011 do Departamento Nacional de Registros de Comércio, prevê que somente pessoas naturais podem instituir EIRELI⁵.

Como visto, ainda não existe consenso doutrinário sobre a instituição de EIRELI por pessoa jurídica. Todavia, não paira dúvida sobre a possibilidade de constituição por pessoa natural. Em semelhante caso, é de se observar que a pessoa natural deverá respeitar alguns requisitos para que possa instituir a empresa individual de responsabilidade limitada, os quais serão analisados no próximo tópico.

2.2 Requisitos para instituição da EIRELI

Além de observar as normas gerais que cuidam da sociedade empresária⁶, a EIRELI deverá obedecer a requisitos específicos previstos pelo artigo 980-A.

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência).

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência).

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência).

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência).

§ 4º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência).

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência).

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência). (BRASIL, 2011, p. 1, grifo nosso).

⁵ Em seu item 1.2.11, v. g., dispõe que “não pode ser titular de EIRELI a pessoa jurídica, bem assim a pessoa natural impedida por norma constitucional ou lei especial.”

⁶ Artigos 966 a 1.195 do Código Civil.

A primeira exigência diz respeito ao capital social⁷, é preciso que haja afetação de um patrimônio igual ou superior a 100 (cem salários mínimos). No tocante ao salário mínimo, Cardoso (2012, p. 1) salienta: “deve considerar o valor vigente na data da integralização, sem necessidade de aumentar o capital social a cada reajuste.” Ademais, registra-se ser mister realizar a integralização inicial de todo o capital social.

Outrossim, é necessário que o nome empresarial, elemento identificador do empresário ou da sociedade empresária, traga consigo a expressão “EIRELI”. Nas palavras de Ulhoa (2012, p. 411): “No nome empresarial, a sociedade limitada unipessoal, em vez de ostentar na firma ou denominação a locução ‘limitada’, ou sua abreviação ‘Ltda.’ (CC, art. 1158), deve agregar-lhe a sigla EIRELI.”

Há, também, uma restrição: não é possível, para pessoa natural, participar de mais de uma EIRELI.

Se for pessoa física, só pode ser titular de apenas uma EIRELI (CC, art.980-A, §2º). Evidentemente, trata-se de uma limitação aplicável apenas no caso de o único sócio pessoa física pretender manter simultaneamente mais de uma EIRELI. Nada obsta, na verdade, que alguém que fora no passado sócio único de uma sociedade limitada possa, depois da dissolução e liquidação desta, voltar a estabelecer nova EIRELI. (ULHOA, 2012, p. 409).

2.3 Formas de Constituição da EIRELI

Constitui-se empresa individual de responsabilidade limitada de três diferentes maneiras. A primeira delas é a criação originária, que se dá pela vontade do instituidor, o qual assinará o ato constitutivo, devendo observar as normas aplicáveis a sociedades limitadas pluripessoais⁸.

A segunda via de instituição da EIRELI é pela concentração da totalidade de quotas sociais nas mãos de uma única pessoa⁹. Neste caso, a constituição ocorrerá através da transformação de registro de sociedade limitada em EIRELI. Cardoso (2012), ao comentar sobre esta possibilidade, assevera: “Nessas situações é possível efetuar a transformação,

⁷ Para Pinheiro (2011, p. 3): “a menção ao ‘capital social’ foi infeliz, haja vista que não há coletividade de pessoas ou sociedade *in casu*, mas apenas a atribuição de personalidade jurídica a parte do patrimônio de uma única pessoa, o qual é afetado ao exercício da empresa. Melhor seria que o Legislador tivesse optado por ‘capital separado’, ‘capital afetado’, ‘capital integralizado’, ‘capital inicial’ ou algo semelhante.”

⁸ Falando sobre a constituição originária da EIRELI, Coelho (2012, p. 410): “O contrato social deve atender às mesmas condições de validade e ostentar as mesmas cláusulas essenciais, estabelecidas, em lei, para a limitada pluripessoal.”

⁹ *Verbi Gratia*: Falecimento de um dos dois únicos sócios de uma limitada, se o sócio sobrevivente for herdeiro universal do falecido; aquisição, por um dos sócios, do da totalidade do capital social etc.

consistente na mudança do tipo social da empresa, ou seja, constitui-se nova sociedade sem a dissolução da anterior e sem prejuízo do direito de eventuais credores”.

A última forma possível de constituição ocorre quando há incorporação de quotas, passando uma sociedade empresária a ser única titular das quotas de uma sociedade limitada, que se torna, em virtude disto, uma EIRELI. Nesta esteira, tem-se que:

A terceira via de constituição de uma sociedade limitada unipessoal é restrita à hipótese de ser o sócio único outra sociedade empresária (anônima ou limitada). Trata-se da incorporação de quotas, operação societária semelhante à incorporação de ações destinada à constituição da subsidiária integral. [...] Por meio desse expediente, todas as quotas representativas do capital de uma sociedade limitada passam à titularidade as sociedade incorporadora. Esta, por sua vez, aumenta o respectivo capital social proporcionalmente ao valor das quotas incorporadas, para admitir o ingresso em seu quadro de sócios dos antigos membros daquela limitada que se torna unipessoal. (COELHO, 2012, p. 410).

3 RESPONSABILIDADE DO INSTITUIDOR DA EIRELI

O empresário individual, figura presente há anos na legislação pátria, não pode limitar sua responsabilidade no exercício de sua atividade empresarial. Em outras palavras, embora possua registro no CNPJ, este empresário não poderá afetar parte de seu patrimônio para responder pelas dívidas da pessoa jurídica. Ele não passa, assim, de uma ficção jurídica, porquanto os patrimônios da empresa e do seu representante se confundem.

Em virtude da impossibilidade de limitação patrimonial do empresário individual, surgiu, no Brasil, um grande número de “sociedades de fachada”, nas quais se incluíam “sócios-laranja” ou “sócios testa de ferro” – muitas vezes, familiares do empresário de fato. Estas sociedades visavam driblar a legislação, limitando o patrimônio do sócio, que realmente havia instituído e administrava aquela empresa. O autor a seguir reflete sobre o problema, ressaltando:

[...] é preciso reconhecer haver um número expressivo das sociedades limitadas, no Brasil, que não constituem sociedades de fato, mas apenas de direito. Nelas não se afere, efetivamente, um encontro de investimentos e esforços de seus sócios; pelo contrário, tem-se um sócio majoritário, que é aquele que efetivamente investiu na constituição da pessoa jurídica e da empresa e que dela se ocupa, e um sócio minoritário (esposa, irmão, filho, primo etc.) que nada investiu de fato, que sequer se interessa pelo que se passa com a sociedade. Está ali apenas para garantir a pluralidade de pessoas que, salvo exceções específicas, é necessária para que se tenha uma sociedade (pessoa jurídica). E apenas por meio de uma sociedade o empreendedor pode se beneficiar de um limite de responsabilidade entre a atividade empresarial e o patrimônio pessoal dele. (MAMEDE, 2007, p. 372).

A fim de sanar este problema, surge a EIRELI, uma alternativa ao empresário individual. Através dela, a pessoa natural que desejar exercer atividade empresária, desde que

atenda aos pressupostos legais, não mais precisará colocar em risco seu patrimônio individual. Assim, o representante de empresa individual prescindirá do uso de artifícios para limitar sua responsabilidade.

Do exposto, Cardoso (2012, p. 1) extrai a regra: “Ao contrário do empresário individual, o sócio único da EIRELI só pode ser responsabilizado até o limite do capital de sua empresa.” Importante destacar que há exceções, mormente nos casos de desconsideração da pessoa jurídica. Com fundamento na existência destas exceções é que o §4º do artigo 980-A do CC foi vetado¹⁰. O mencionado dispositivo previa que:

Somente o patrimônio social da empresa responderá pelas dívidas da empresa individual de responsabilidade limitada, não se confundindo em qualquer situação com o patrimônio da pessoa natural que a constitui, conforme descrito em sua declaração anual de bens entregue ao órgão competente. (BRASIL, 2002, p. 26).

Além de desprezar a existência de exceções previstas pela lei, as quais dão direito a atingir o patrimônio dos sócios de uma pessoa jurídica em determinados casos; a expressão “em qualquer situação” daria ensejo a um tratamento diferenciado entre as empresas individuais de responsabilidade limitada e as sociedades limitadas. Dessa maneira, o dispositivo iria de encontro à regra que prevê seja dispensado àquelas o mesmo tratamento que se dá a estas.

4 REGIME TRIBUTÁRIO

Após sua constituição, a EIRELI poderá se enquadrar como Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), bastando que preencha os requisitos exigidos pelo art. 3º da Lei Complementar n. 123/2006.

Art. 3 Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011 (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011).

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011 (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011).

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011 (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011). (BRASIL, 2006, p. 1, grifo nosso).

¹⁰ Projeto de Lei nº 4605/2009.

Assim, será beneficiada pelo SIMPLES, regime tributário dessas categorias, que “não são modalidades de sociedade empresária, mas sim de classificação para fins tributários.” (CARDOSO, 2012, p. 1).

Noutro giro, é vedada a caracterização da EIRELI como microempreendedor individual (MEI), a que se refere o art. 68 da Lei Complementar n. 123/2006.

Art. 68. Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual até o limite previsto no § 1º do art. 18-A. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011). (BRASIL, 2011, p. 8).

Isto, porque a aplicabilidade da regra se cinge a pessoas naturais, o que não corresponde à realidade da EIRELI, que é pessoa jurídica.

5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

5.1 Responsabilidade no Código Tributário Nacional (CTN)

A responsabilidade, em sentido ordinário, é obrigação de responder por atos próprios, alheios, ou por uma coisa confiada. No direito, em sentido amplo, é tida como dever de cumprir prestação de *dar, fazer* ou *não fazer*.¹¹ No direito tributário, todavia, a expressão é tomada em acepção estrita. Seu sentido, haurido das lições de Harada (2010, p. 484-485) é “de atribuir, legalmente, a uma pessoa que não realizou a situação descrita na norma impositiva, o dever de efetuar a prestação.”

Diz-se que há responsabilidade tributária sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, for posta no polo passivo do consequente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) pessoa diversa do promovente ou realizador do fato que suscitou a incidência do artigo 121, parágrafo único, I, CTN (o contribuinte strictu sensu ou sujeito passivo ‘natural’ ou ‘direto’, como usualmente designado) isto é, um terceiro, expressamente referido na lei. (BARRETO, 2009, p. 133-134).

De acordo com Fiuza (2004, p. 696), no Direito Civil também existe a possibilidade de “um indivíduo responder por danos provocados pela conduta de outra pessoa. Isso ocorrerá, sempre que faltarmos com o dever de bem vigiar ou escolher.”

O Código Tributário Nacional (CTN) conceitua a sujeição passiva em seus artigos 121 e 122, considerando o sujeito passivo tributário como a pessoa apta a realizar a devida prestação inerente à obrigação tributária.

¹¹ Para Gonçalves (2009, p. 1) “responsabilidade exprime ideia de restauração de equilíbrio, de contraprestação, de reparação de dano.”

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

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

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

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

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (BRASIL, 1966, p. 23).

Nesta trilha, Costa (2009, p. 190) afirma ser o sujeito passivo “aquele a quem incumbe um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária.”

Impende ressaltar que a responsabilidade, nos moldes em que foi adotada pelo CTN, deu azo ao *Codex* para disciplinar a sujeição passiva com dois enfoques. Assim, tem-se o *sujeito passivo direto*, que é o *contribuinte*, aquele que possui relação pessoal e direta com o fato.

Nas palavras de Jardim (2007, p. 266), “aquele que realiza o fato jurídico previsto em lei tributária (fato gerador).” Há também o *sujeito passivo indireto*, que é o *responsável*, um terceiro em relação ao evento descrito na hipótese de incidência, o qual é definido, *ex lege*¹², para responder pela obrigação tributária.

O contribuinte seria o protagonista a contracenar com o Fisco, ao passo que o responsável seria o coadjuvante escolhido, pelo diretor, para atuar em seu lugar ou ao seu lado. É de se consignar que não é possível colocar em cena alguém totalmente alheio à relação Fisco-Contribuinte, sob pena de macular toda a história, tornando-a sem sentido.

Neste tom, caberá ao legislador definir sujeito passivo que guarde alguma relação com a hipótese de incidência. No escólio de Amaro (2007, p. 305), “o terceiro é elegível como sujeito passivo à vista de um liame *indireto* com o fato gerador.” O próprio Código apresenta aquela limitação ao asseverar, em seu artigo 128: “[...] a lei pode atribuir de modo exposto a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.” (BRASIL, 1966, p. 23).

De pronto se enxerga, portanto, que a legislação veda a arbitrariedade do legislador no tocante à escolha de quem figurará como responsável. Frisa-se, porém, não ser exclusividade da lei restringir a atuação do legislador, pois a Constituição Federal também o faz, como restará demonstrado a seguir.

¹² Tratando do artigo 128 do CTN, que se refere ao tema, Granda (*apud* PAULSEN, 2005, p. 981) reforça a ideia de que o responsável deve ser expressamente determinado por lei, afirmando que Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada ‘de forma expressa.

5.2 Limitações Constitucionais

A Carta Magna, como mencionado alhures, limita a atividade do legislador no tocante à eleição dos sujeitos passivos das relações obrigacionais tributárias. Nesta senda, tem-se:

[...] a Constituição tira a liberdade do legislador, em matéria de direcionamento do ônus tributário. No processo legislativo, não poderá haver eleição arbitrária ou aleatória de sujeitos passivos de tributos. Pelo contrário, o legislador deverá ater-se estritamente ao critério constitucional de eleição do sujeito passivo, que já está na ‘regra matriz’ do tributo, tal como plasmada na Constituição. (BARRETO, 2009, p. 136).

As barreiras ao poder de escolha do legislativo são construídas por princípios e regras constitucionais. É de se assinalar que existem inúmeras normas que limitam o poder de tributar, mas, para fins deste artigo, estudar-se-ão apenas aquelas mais diretamente relacionadas ao tema da responsabilidade tributária.

O artigo 146, III, ‘a’, da Carta Maior, afirma que cabe à lei complementar: “Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.” (BRASIL, 1988, p. 31, grifo nosso).

Assim, nota-se que o texto constitucional determina ser por meio de Lei Complementar a regulamentação da matéria.

Outrossim, o artigo 5º, LIV da CF exige razoabilidade na escolha do terceiro que irá figurar no polo passivo da obrigação tributária, porquanto “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” (BRASIL, 1988, p. 1).

Neste sentir, o autor a seguir ensina:

Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa [...], ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte. (AMARO, 2007, p. 312).

Pelo mesmo *iter* segue Barreto (2009), ao elencar os requisitos para que haja a responsabilização de terceiros, quais sejam:

a) a obrigação tem de ser estruturada tendo em vista as características objetivas do fato tributário implementado pelo contribuinte [...]; b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram para a realização do fato, ou para a formação da obrigação, têm de ser estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). [...]; c) não deve ser suportada pelo terceiro responsável a carga do tributo. É inafastável que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou de descontar (retenção) do contribuinte o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele. (BARRETO, 2009, p. 134, grifo nosso).

Demais disso, o artigo 145, §1º, da Constituição de 1988, estatui ser mister a observância do princípio da capacidade contributiva. O referido dispositivo também exige que a pessoa privada de parte do patrimônio seja aquela a qual deu ensejo à hipótese de incidência, isto é, a que foi beneficiada com a ocorrência do fato. Assim, é de se inferir que um tributo, por exigência constitucional implícita, não poderá deixar de ser cobrado de alguém – lícitamente definido como sujeito passivo – para ser exigido de outra pessoa, em virtude de mera comodidade do ente estatal, no momento do seu recolhimento.

Ainda em observância ao princípio da capacidade contributiva, impende destacar que cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações particulares. Uma destas obrigações é o dever fundamental de pagar tributos¹³, que se dá unicamente entre o Fisco e o contribuinte, desde revelada sua capacidade contributiva. Destarte, é de se registrar que a responsabilidade tributária não advirá simplesmente da ocorrência da hipótese de incidência tributária, mas de determinação legal que estatua a obrigação do terceiro de responder pela dívida originariamente de outrem. Não sendo por outra razão que se exige o vínculo entre o responsável e o contribuinte ou entre ele e o fato gerador. A bem da verdade, somente é possível que se caracterize a responsabilidade caso a conduta do terceiro produza danos aos interesses da Fazenda Pública.

Para ilustrar o tema, remete-se à decisão do STF no RE 562276, na qual, acertadamente, aquela corte determinou a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8620, por violação ao artigo 146, III da CF e em virtude da irrazoabilidade do que havia sido estabelecido pelo legislador. Apesar de revogado pela Lei 11.941, o dispositivo em comento ainda era utilizado – antes da supracitada decisão –, pela Fazenda Nacional, para redirecionar as execuções fiscais em desfavor dos sócios, mesmo sem que estes se subsumissem aos requisitos para figurarem como responsáveis pela obrigação tributária.

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. [...] 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. [...]

¹³ Expressão consagrada pelo mestre José Casalta Nabais, em sua obra “O dever fundamental de pagar impostos - tributo para compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo.” (COIMBRA, 2004, p. 1).

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, terço ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O ‘terceiro’ só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario *sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. [...] 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição [...] (STF. RE 562276/PR. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Julgamento em: 03/11/2010). (BRASIL, 2010, p. 1, grifo nosso).

Imperioso ressaltar que, observados os pressupostos, é lícito designar pessoa como responsável para adimplir obrigação, o que é realizado, pelo CTN, de distintas maneiras.

6 MODALIDADES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Há vários motivos pelos quais se determina um terceiro como responsável tributário. Diversas são, igualmente, as técnicas utilizadas pelo legislador para caracterizar alguém como sujeito passivo indireto da obrigação tributária.

Em virtude desta multiplicidade, a doutrina pátria, observando o momento do ingresso do terceiro no polo passivo¹⁴, classificou a responsabilidade em dois grupos: o *da substituição* e o *da transferência*. Para o autor abaixo, tem-se que:

A diferença entre ambas estaria em que, na substituição, a lei desde logo põe o ‘terceiro’ no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um substituto legal tributário. Diversamente, na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento. (AMARO, 2007, p. 307).

Salienta ainda Amaro (2007, p. 307), que “pode ocorrer, portanto, que a obrigação tributária de um sujeito passivo que já possua a condição de responsável se transfira para outra pessoa, que também se dirá responsável.”

¹⁴ Corroborando o entendimento, Alexandre (2012, p. 293) afirma que de acordo com o momento em que surge o vínculo jurídico entre a pessoa designada por lei como responsável e o sujeito ativo do tributo, a responsabilidade tributária pode ser classificada como ‘por substituição’ ou ‘por transferência’.

Importante ressaltar que, segundo lições doutrinárias, os casos de responsabilidade por sucessão, por solidariedade e de terceiros estão agasalhados pelo conceito de responsabilidade por transferência. Sousa (*apud* AMARO, 2007, p. 308) dispôs sobre a classificação dos modos de sujeição passiva indireta “desdobrando a transferência em três subespécies: a sucessão, a solidariedade e a responsabilidade (expressão esta que, como vimos, veio, no CTN, a ser empregada para designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta).”

Outrossim, Alexandre (2012, p. 293) reza: “a responsabilidade ‘por transferência’ abrange os casos de responsabilidade ‘por sucessão’, ‘por solidariedade’ e ‘de terceiros’.”

O CTN, por sua vez, dispõe da matéria de forma diferente da doutrina. O Codex separa as hipóteses de responsabilidade em três modalidades: dos sucessores (artigos 129 a 133); de terceiros (artigos 134 e 135); por infrações (artigos 136 a 138). Evidente, portanto, que o diploma reserva outra seção para a solidariedade.

Embora a localização da solidariedade no CTN tenha suscitado fervorosas críticas doutrinárias, entende-se acertada sua separação do tema da responsabilidade. Isto, porque “a solidariedade é instituto que implica uma corresponsabilidade, segundo a qual a obrigação é satisfeita, em sua totalidade, ou por um dos devedores, ou por alguns, ou por todos, de conformidade com o disposto em lei.” (CASSONE, 2007, p. 171). Seguindo o mesmo caminho, Alexandre (2012, p. 293) assevera: “Não obstante a lição doutrinária, agiu bem o legislador tributário ao tratar da solidariedade fora das regras sobre responsabilidade, uma vez que os devedores solidários possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

A seguir serão analisadas, pormenorizadamente, as modalidades de responsabilidade adotadas pelo CTN. Dar-se-á enfoque especial a responsabilidade de terceiro decorrente do artigo 135, posto ser a dissolução irregular tida como causa para sua aplicação.

6.1 Responsabilidade por Substituição

Na lição de Alexandre (2012, p. 295), a responsabilidade por substituição se dá se “desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo.” Para Cassone (2007, p. 169), a ocorrência se dá quando “em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados.”

Logo, na responsabilidade por substituição, desde o nascedouro, a sujeição passiva é indireta, dirigida a pessoa diversa daquela que protagonizou a situação descrita na hipótese de incidência. Subdivide-se em: substituição tributária regressiva e progressiva. Não há grande relevância, para este artigo, a análise dos mencionados institutos.

Em face dos limitados objetivos deste estudo, frisar-se-á apenas o fato de que parte da doutrina considera a ocorrência deste tipo de responsabilidade nos casos em que o artigo 135 do CTN é infringido. Nesta senda, Cassone (2007, p.169), após conceituar a responsabilidade por substituição, afirma: “É o que se dá com o art. 135 (além das hipóteses previstas em lei).” E exemplifica a questão, descrevendo hipótese de dissolução irregular de pessoa jurídica, em que foi pedida a citação do sócio, para figurar no polo passivo, com base no artigo 135, III c/c artigo 4º da Lei de Execução Fiscal.

Alexandre (2012, p. 332) reforça o entendimento ao prelecionar: “Como o surgimento da responsabilidade é contemporâneo ao fato gerador do tributo, não decorrendo de transferência da sujeição passiva surgida em momento anterior, tem-se que o art. 135 do CTN estatui hipótese de responsabilidade por substituição.”

Para Cassone (2007, p. 170), o caso comentado pelo autor é o RE 113.853/RJ. Ressalta-se que o art. 4º da Lei 6830 traz a seguinte redação “A execução fiscal poderá ser promovida contra: [...] V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado.” O art. 135 do CTN será analisado, detalhadamente, no próximo tópico.

6.2 Responsabilidade por Transferência

Na responsabilidade por transferência se constata uma transmutação da sujeição subjetiva, pois, assegura Sousa (*apud* HELENA, 2009, p. 197), a transferência se dá sempre que “a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior, transfere-se para pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).” Do seu âmago surgem alguns subtipos, falando-se somente dos tratados pelo CTN na seção da responsabilidade, tem-se: a responsabilidade por sucessão e a de terceiros¹⁵.

Em sucinta e precisa definição, Cassone (2007, p. 171) reverbera: “A responsabilidade dos sucessores se dá em virtude do desaparecimento do devedor originário.”

¹⁵ Vide tópico nº 7.

Alexandre (2012), por sua vez, é categórico:

Como já estudado, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, que possui como sujeito passivo um contribuinte legalmente definido. Posteriormente, ocorre um evento que transfere a sujeição passiva a um responsável expressamente designado por lei. Tem-se a sucessão, pois o responsável sucede o contribuinte como sujeito passivo do tributo. (ALEXANDRE, 2012, p. 305).

Há inúmeros exemplos de ocorrência da responsabilidade por sucessão¹⁶. Dentre eles, escolheu-se aquele com maior interação temática com este artigo para ilustrar a questão: os casos de extinção irregular da sociedade.

O artigo 132, Parágrafo único, prevê que serão responsáveis quaisquer sócios remanescentes (ou seus espólios) se continuarem a exploração da mesma atividade a que se dedicava a sociedade extinta. Alexandre (2012, p. 319), a partir daquele raciocínio, conclui: “há amparo legal para que a Administração Tributária cobre tributos nas extinções fraudulentas, ou meramente de ‘fachada’, em que a sociedade é artificialmente extinta e os respectivos sócios continuam exercendo a mesma atividade.”

De seguinte, adverte-se que, conforme será detalhado mais à frente, a responsabilidade de terceiros cuida, também, da responsabilização dos sócios em virtude de atos por eles praticados e omissões a eles imputáveis, no caso de extinção de sociedade de pessoas e no de dissolução irregular da pessoa jurídica.

7 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Como já mencionado acima, todo responsável, pessoa estranha à relação Fisco-Contribuinte, é tido como terceiro¹⁷. O CTN, porém, reserva os artigos 134 e 135 para tratar da *responsabilidade de terceiros* – como se só naqueles casos a figura do terceiro se fizesse presente.

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;

¹⁶ Há também a responsabilidade do adquirente de bens imóveis, do adquirente ou remitente de bens móveis, em razão da sucessão *causa mortis*, entre outros.

¹⁷ Cassone (2007, p. 169) explica: “percebe-se que a lei pode excluir o contribuinte do pagamento do tributo, para atribuir essa responsabilidade a uma Terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador. “Terceira” (art. 121, II), porque a primeira pessoa é o Fisco (art. 119) e a segunda pessoa é o contribuinte (121, I).”

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.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966, p. 46).

O artigo 134 traz hipóteses relacionadas a atos e omissões de terceiros, os quais acarretam a responsabilidade tributária. Da leitura do dispositivo, extrai-se ser necessária a presença de dois requisitos para que a responsabilidade seja transferida ao terceiro, quais sejam: impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e ação ou indevida omissão imputável à pessoa designada como responsável.

É manifesta a presença do benefício de ordem na cobrança do tributo, pois só responderá o responsável, caso o contribuinte não cumpra a obrigação. Infere-se, daí, ser responsabilidade subsidiária a descrita no dispositivo, e não solidária, como consta no *Codex*.

No que diz respeito ao segundo requisito, Amaro (2007) ressalta:

Observe-se que não basta mero vínculo decorrente da relação de tutela, inventariança etc., para que se dê a eleição do terceiro como responsável; requer-se que ele tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), pois sua responsabilidade se conecta com os atos em que tenha intervindo ou com as omissões pelas quais for responsável. (AMARO, 2007, p. 326).

Neste sentir, tem-se:

Mesmo com a impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, somente haverá responsabilidade dos ‘terceiros’ enumerados nas alíneas do art.134 se estes tiverem participado ativamente da situação que configura fato gerador do tributo ou tenham indevidamente se omitido. (ALEXANDRE, 2012, p. 326).

O artigo 135 estabelece a responsabilidade nos casos em que o terceiro viola a lei, o contrato social ou o estatuto, ou seja, atua de maneira irregular. Ainda à luz dos ensinamentos de Amaro (2007, p.327), para que reste configurada esta hipótese de responsabilidade, enxerga-se a necessidade de “haver prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade.”

O dispositivo reza serem “pessoalmente responsáveis” as pessoas elencadas em seus incisos, desde que realizem a conduta supradescrita. Ao fazer uma interpretação literal, Amaro (2007, p.327) proclama: “não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária de terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, ‘pessoalmente’.” Contudo, Cassone (2007, p. 170) doutrina: “pelo que se vê, o dispositivo, indiretamente,

exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, que é desconsiderada, para atribuir a responsabilidade a pessoa física que cometeu o excesso não autorizado. Mas, em verdade, opera-se a solidariedade.” Alexandre (2012, p. 331, grifo nosso) arremata afirmando que a “responsabilidade será pessoal e não apenas solidária.”

Valendo-se do escólio dos mestres e do brocardo que anuncia “quem pode mais, pode menos”, conclui-se que caberá ao credor optar entre a responsabilidade solidária e a pessoal do agente do ato irregular.

Os dispositivos sobre os quais foram tecidos breves comentários devem ser levados em conta como regras matrizes, bússolas da responsabilidade de terceiros. Estabelecidas todas aquelas premissas, abordar-se-á a consequência processual mais significativa da responsabilização do *terzo*: o redirecionamento da execução fiscal.

8 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

O redirecionamento é uma mudança dos sujeitos no polo passivo da execução, que deve ocorrer quando há “modificação subjetiva no polo passivo da obrigação” (AMARO, 2007, p. 303). Essencial à compreensão do instituto é distinguir as relações processual e de direito material. Os pressupostos desta são definidos pelas normas gerais – que tratam da responsabilidade tributária – estudadas acima, ao passo que os daquela são: o inadimplemento da obrigação e o título executivo (STJ, 2006).

Em precisa lição, o autor abaixo afiança:

Redirecionamento é um fenômeno processual. Significa deslocar o foco do processo de execução em direção ao patrimônio de terceiro que, de alguma forma, possa ser legalmente responsabilizado pelo débito exequendo. Noutro giro, traz-se outra pessoa para o polo passivo da execução. (PEREIRA, 2011, p. 15).

Interessante rememorar que o fenômeno do redirecionamento não se cinge à seara tributária, fazendo-se presente, também, em diversos dispositivos do Código Civil¹⁸ e da legislação extravagante¹⁹. Logo se vê que o instituto é amplamente adotado pela legislação pátria. Assim, garante-se ao exequente mais uma ferramenta para ver atendido seu crédito.

Nos casos da execução fiscal, em especial, a recuperabilidade do crédito público é baixíssima. O estudo sobre o “Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal”, produto de uma parceria entre o IPEA e o CNJ, traz diversos dados estatísticos neste sentido (2011, p. 33):

¹⁸ Em rol não exaustivo, elenca-se: artigos 1003, 1009, 1080, 1381, 1396 e 1398.

¹⁹ Apenas para ilustrar: artigos 115 e 117 da Lei n° 6.414/76; artigo 28 da Lei n°8.078, CDC; artigos 81 e 82 da Lei n° 11.101.

O processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total dos processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito. (IPEA, 2011, p. 33).

Ademais, outros dados corroboram o acima demonstrado, como o fato de que, em um período de dez anos (1994 a 2004), a União arrecadou pouco mais de R\$ 13 bilhões. O montante, apesar de parecer alto, é uma pequena parte do todo da dívida – que, na época, era de R\$ 240 bilhões (CASTRO et al., 2005, p. 10).

Acresça-se ao quadro o elevadíssimo índice de mortalidade das empresas brasileiras²⁰. Essas deixam de funcionar, sem, na maioria das vezes, deixar qualquer bem para garantir seus débitos. O redirecionamento, desse modo, é um meio de remediar a situação.

8.1 Objetivos do Redirecionamento da Execução Fiscal

É mais comum do que se imagina as pessoas jurídicas executadas não possuírem patrimônio algum ao tempo do ajuizamento da execução. Em decorrência disto, as execuções fiscais não logram êxito em recuperar o crédito público. De suma importância para os entes fazendários é redirecionar a execução em face dos sócios que derem azo a esta possibilidade. Nesta toada, é possível que a Fazenda Pública atinja os bens dos integrantes do quadro societário das pessoas jurídicas devedoras, desde que preenchidos os requisitos legais.

A principal meta do redirecionamento é, por óbvio, ver adimplida a obrigação. Sendo assim, sua finalidade precípua é garantir a arrecadação do crédito público. Mas este é apenas um dos objetivos do redirecionamento, o de caráter fiscal. O instituto se destina a outros fins extrafiscais, como proteção ao princípio da isonomia e da livre concorrência. Explica-se.

É dever constitucional de todos os cidadãos pagar tributos, sendo uma consequência do princípio da igualdade. É fácil enxergá-lo dessa forma no momento de incidência das normas tributárias, as quais, como foi visto, são instituídas em consonância com o princípio da capacidade contributiva.

Na ocasião do cumprimento da lei, porém, alguns cidadãos recolhem espontaneamente o tributo, enquanto outros não. Dessa forma, é preciso compelir o devedor a pagar o tributo devido, a fim de que os efeitos da incidência da lei também sejam igualitários. Tem-se aqui o

²⁰ De acordo com dados do IBGE, se for considerado o total de empresas (desde as menores até as de faturamento mais elevado), o percentual de dissolução das empresas chegou a 54,9, em 2004.

instante em que a Fazenda Pública deve se valer de todos os instrumentos que possui para cobrar o crédito e promover a justiça fiscal.

É evidente que há grave prejuízo para a livre concorrência se uma empresa carrega aos cofres públicos os tributos devidos, ao passo que outra empresa, do mesmo ramo, deixa de pagá-los. Isto, porque aquela que não recolheu o tributo e, conseqüentemente, não foi onerada com a altíssima carga tributária nacional, poderá comercializar seus produtos e serviços por preços inferiores aos dos demais.

Não se deve olvidar da máxima “a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza”. Parece ser o caso. A empresa inadimplente se beneficia exatamente em virtude de sua atitude *contra legem*, passando a dispor de mais capacidade para investir, além de perceber maior lucro. A concorrente, por sua vez, é prejudicada mesmo tendo obedecido a seus deveres fiscais.

O instrumento utilizado pela Fazenda Pública para igualar a situação da empresa contribuinte a da empresa devedora é a execução fiscal, na qual o escopo é obrigar esta a cumprir seu dever.

8.2 Redirecionamento da Execução Fiscal Decorrente de Atuação Irregular

Como já mencionado, é alto o insucesso da execução fiscal em razão da inexistência de bens da pessoa jurídica. Como ninguém ignora, o patrimônio da pessoa jurídica e o dos sócios que a compõem não se confundem. Assim, o patrimônio dos sócios fica protegido dos atos de execução. Porém, é de se assinalar que, por vezes, os sócios responsáveis pela gestão da pessoa jurídica atuam de maneira irregular, extrapolando suas funções e dando ensejo ao nascimento ou inadimplemento de obrigações tributárias. Não seria justo, então, eles usufruírem desse patrimônio enquanto os sócios das empresas concorrentes lutam para se salvar dos prejuízos causados pela concorrência ilegal.

Em razão disso, o CTN prevê, em seu artigo 135, no tópico 7, a responsabilização dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, que atuarem com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.” (BRASIL, 1966, p. 21). Ao tratar do tema, em seu voto no RE 562.276, a ministra Ellen Gracie ensina:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no artigo 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou à infração a lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não no surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. (BRASIL, 2010, p. 2).

Extrai-se do referido dispositivo um dever implícito de, na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica, agir com esmero, observar os ditames da lei e atuar sem exploração dos poderes legais e contratuais de gestão, objetivando o não cometimento de ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

É pacífico o entendimento no sentido de que o ilícito precisa ser qualificado, ou seja, dele devem surgir a própria obrigação ou seu inadimplemento. Registre-se que o ilícito não se confunde com o mero atraso no pagamento dos tributos, possibilidade inerente ao risco do negócio. Tal pensamento foi consagrado pela Súmula STJ, enunciado 430, que reverbera: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente.”

O artigo 135, III regula, assim, a responsabilidade dos sócios administradores da empresa de forma geral. Possui estrutura própria e requer a existência de um fato determinado, sem o qual não é possível atribuir a responsabilidade ao terceiro. Estes fatos específicos devem ser analisados caso a caso, uma vez que o legislador não os abordou pormenorizadamente. Alguns casos, entretanto, repetem-se com tanta frequência que os Tribunais já uniformizaram a jurisprudência estabelecendo se configura ou não hipótese de atuação irregular. Dentre eles, está a dissolução irregular da empresa, que será analisada a seguir.

8.3 Redirecionamento nos casos de dissolução irregular da empresa

Há divergência no que diz respeito ao dispositivo legal no qual se enquadraria a responsabilidade do sócio gerente no caso de dissolução irregular. Parte da doutrina defende que a hipótese subsumiria ao previsto no artigo 134, VIII c/c 135, III²¹; outra parcela, ao previsto no artigo 137²². A doutrina majoritária e os tribunais superiores, porém, entendem

²¹ HARADA, em seu artigo “Responsabilidade tributária de terceiros”, reza: “a tendência da jurisprudência do STJ é a da aplicação das hipóteses do art. 134, VIII e do art. 135, III do CTN, criando hipóteses de dissolução irregular da sociedade.” E aconselha “Nesses 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, responsabilizando solidariamente os sócios no caso de liquidação da sociedade de pessoas, mas exclusivamente naquelas hipóteses em que os referidos sócios, por omissão ou ato comissivo, tenham contribuído para a concretização do fato gerador da obrigação tributária. Nesse caso, não se cogita a infração, bastando o estado de liquidação da sociedade, além dos requisitos do *caput*”.

²² Ferragut (2006, p.304, grifo nosso), analisando a redação do artigo 135 do CTN, afirma “Uma interpretação mais apressada poderia levar-nos a defender a incompatibilidade do *caput* do referido enunciado [art.135] com o artigo 3º do CTN, tendo em vista que o primeiro, a princípio, contempla a possibilidade da obrigação tributária surgir de atos ilícitos, ao passo que o segundo estabelece que o tributo é sempre decorrente de atos lícitos. [...] Na realidade, a infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, mas a decisão de sua prática [...] Com base nesse raciocínio, entendemos que muitas das decisões judiciais existentes, e grande parte da doutrina, equivocadamente tipificam a dissolução irregular da sociedade como

que a responsabilidade do sócio administrador de empresa dissolvida irregularmente advém simplesmente do artigo 135, III. Neste trabalho, adotar-se-á o último entendimento.

O Superior Tribunal de Justiça, em sua Súmula, nº 435, preleciona: “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”.

O rol elencado pelo enunciado, entretanto, não exaure as hipóteses de caracterização da dissolução irregular. Essa pode ocorrer por diferentes meios, como: informações da Justiça Trabalhista de que a pessoa jurídica não cumpre as obrigações devidas a seus empregados; informações nos sistemas de que a empresa está inativa; promoção de baixa nos registros com apuração de débitos realizada posteriormente, entre outros. Salienta-se ser mister a reunião de indícios de que a pessoa jurídica encerrou suas atividades de forma irregular.

Comprovada a dissolução irregular, é preciso identificar os sócios que atuavam com poderes de gerência à época em que se deu a dissolução, pois só a eles poderá ser transferida a responsabilidade. Nas palavras de Gruppenmacher (2005, p. 425), “em ocorrendo encerramento irregular da empresa, com intenção de fugir ao pagamento dos débitos de natureza tributária, a responsabilidade pessoal permanece em função do encerramento fraudulento da sociedade.” Apoiando este entendimento, a autora a seguir diz que:

Assim, não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, é imperioso que se individualize o autor da dissolução irregular, demonstrando ao menos qual sócio geria a sociedade e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias). (FERRAGUT, 2006, p. 307).

Desta forma, os sócios a serem responsabilizados serão aqueles cujos nomes constem dos atos constitutivos à época da dissolução. Impende ressaltar que caberá ao credor comprovar que o administrador agiu com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. Nesta linha, o STJ decidiu no AgRg REsp 276.779/SP: “Prova não feita pelo Fisco de que, na época da ocorrência do fato gerador tributável, o recorrido era sócio, da sociedade ter sido dissolvida irregularmente ou de que ele exercia função de sócio-gerente.”

Ex positis, infere-se que, em regra, os sócios não respondem pelas obrigações da empresa. No entanto, esta regra, como qualquer outra, comporta exceções, dentre as quais se encontra a hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica. Neste caso, desde que a

infração ao artigo 135 do CTN. Para nós, a dissolução irregular opera-se em momento posterior à efetivação do evento tributário, e por isso não há como o ilícito implicar a obrigação. Mas isso não significa que inexistam fundamento de validade no CTN para justificar o redirecionamento, pois o artigo 137 autoriza plenamente tal procedimento.”

Fazenda Pública logre provar qual sócio ocupava o cargo de gerência no momento da dissolução, a execução poderá ser redirecionada em face dele. Após o redirecionamento, o patrimônio do sócio-gerente passará a também responder pela dívida. Salienta-se que o sócio-quotista não poderá ser responsabilizado, porquanto a responsabilização se dará não pelo fato do administrador ser sócio, mas sim por possuir o poder de gerir a instituição, acrescido ao mau uso deste poder.

9 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO INSTITUIDOR DA EIRELI EM CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA

A responsabilidade do instituidor da EIRELI ocorrerá à semelhança da do sócio na sociedade de responsabilidade limitada. Depreende-se disto que o sócio único da EIRELI responderá, via de regra, somente pelo capital integralizado, nos termos do artigo 1052 do Código Civil: “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.” (BRASIL, 2002, p. 88). Esta limitação, contudo, não permite a irresponsabilidade relativa aos deveres de gestão, nos casos do instituidor ser também administrador da empresa – hipótese mais provável. Requião (2012, p. 600) reverbera: “desde que atue dentro da legalidade, segundo as normas do contrato ou da lei, o sócio-gerente está imune à responsabilidade. A solidariedade surge quando age ilegalmente, contra a lei ou contra o contrato.”

Neste tom, tem-se que:

A limitação da responsabilidade do sócio não equivale à declaração de sua irresponsabilidade em face dos negócios sociais e de terceiros. Deve ele ater-se, naturalmente, ao estado de direito que as normas legais traçam, na disciplina do determinado tipo de sociedade de que se trate. Ultrapassando os preceitos da legalidade, praticando atos como sócio, contrários à lei ou ao contrato, tornam-se pessoal e ilimitadamente responsáveis pelas consequências de tais atos. (REQUIÃO, 2012 *apud* ALMEIDA, 2012, p. 155).

Nesta esteira de raciocínio, diversos dispositivos do Código Civil preveem a responsabilidade ilimitada do sócio de sociedade limitada e, por analogia, do instituidor-administrador da EIRELI. Apenas para ilustrar, transcrever-se-á o artigo 1016 do diploma, que dispõe: “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.” (BRASIL, 2002, p. 84).

Na mesma linha, segue o Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 135, determina a responsabilização do sócio-gerente nos casos em que há violação à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Destarte, entende-se ser possível a responsabilização do

instituidor-administrador da EIREILI, uma vez que o próprio § 6º do art. 980-A do CC prevê a aplicação, de maneira subsidiária, das regras referentes às sociedades limitadas. Assim sendo, caberá ao instituidor-gerente responder, solidariamente com a empresa individual de responsabilidade limitada²³, pelos tributos devidos, nos casos em que atuou de maneira irregular.

Um dos casos mais recorrentes de atuação irregular, como já foi dito, é o da dissolução irregular da empresa. Sobre isto, tem-se que:

A extinção da sociedade sem a observância dos requisitos legais (apuração do ativo e pagamento do passivo), por implicar em violação à lei, torna os sócios, ainda que de responsabilidade limitada, solidária e ilimitadamente responsáveis, ensejando, outrossim, a execução de seus bens particulares. (ALMEIDA, 2012, p. 156).

Naqueles casos, no tocante às execuções fiscais, existe a possibilidade de redirecionamento em face do sócio-gerente. Parece ser o caso, então, de também ser possível redirecionar para o instituidor-administrador da EIRELI. Ressalta-se que, para redirecionar a execução fiscal, caberá a Fazenda Pública confeccionar a prova de que o instituidor realmente exercia poderes de gestão à época em que a sociedade foi dissolvida irregularmente. Isto é uma das grandes diferenças com relação ao empresário individual, cujos bens se confundem com os da empresa.

A jurisprudência pátria já começou a se manifestar sobre o tema. Neste sentido, excerto do STJ:

EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. NOTA PROMISSÓRIA. PRESCRIÇÃO. CONTRATO DE EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. ASSINATURA DE DUAS TESTEMUNHAS. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO TÍTULO EXTRAJUDICIAL. NOTA PROMISSÓRIA. TÍTULO HÁBIL À LASTREAR A EXECUÇÃO. I. A empresa embargante, constituída como firma individual, [...] III. Irrelevantes as razões relativas aos limites do instrumento de mandato outorgado pela firma individual para conferir poderes de contrair empréstimo apenas em nome da empresa, uma vez que o patrimônio do empresário individual confunde-se com o da mesma para responder pelas dívidas existentes, posto que não constituída como empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI). (BRASIL, 2012, p. 2).

Ex positis, conclui-se que a responsabilidade tributária do instituidor da EIRELI o coloca na mesma posição do sócio de sociedade limitada, e, portanto, em grande vantagem se comparado ao empresário individual. Todavia, isto não o isenta de responder pelos atos que

²³ Aqui, com mais razão, se fala em responsabilidade solidária (já discutida no tópico 7), pois não há outros sócios que possam ser prejudicados com a utilização do patrimônio da pessoa jurídica para o pagamento da dívida fiscal. Demais disso, o artigo 596 do CPC dispõe que “Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade”. Este dispositivo prevê, ainda, ser necessária a nomeação de bens livres e desembaraçados, situados na mesma comarca e suficientes para quitar a dívida. Demonstra, com isto, que, apesar do patrimônio da pessoa física responder pelo débito, pode haver preferência quanto à execução dos bens – sendo realizada nos da pessoa jurídica antes; e revela, assim, a existência de uma responsabilidade com benefício de ordem ou solidariedade por dependência.

praticar com excesso de poder, ou infração à lei, ao contrato social e ao estatuto, sobretudo no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica.

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), novo instituto jurídico incrustado no ordenamento pátrio pela Lei 12.441, que modificou o Código Civil, acrescentando-lhe o artigo 980-A, teve como escopo limitar a responsabilidade do empresário individual.

Em momento anterior a vigência da Lei instituidora da EIRELI, os próprios empresários buscavam “limitar sua responsabilidade”, por meio da criação de sociedades de fachadas, nas quais apenas um sócio era realmente atuante, o outro era um “sócio-laranja”. Tudo isto, a fim de preservar o patrimônio pessoal.

Deveras, antes do nascimento da suso mencionada norma, o empresário individual, embora gozasse de um CNPJ para exercer sua mercancia, sofria com a insegurança jurídica de ver seu patrimônio na mira de seus credores, em especial as Fazendas Públicas, haja vista não existir qualquer distinção entre os patrimônios das pessoas física e jurídica. Logo, caso a empresa figurasse como sujeito passivo de uma obrigação tributária, o seu representante também responderia, independentemente de qualquer previsão na legislação.

Como visto, na relação tributária, o sujeito passivo pode ser classificado como direto, caso em que é pessoal e diretamente ligado à situação fática geradora do tributo; ou indireto, se, por determinação legal, for incumbido de responder por obrigação tributária de outrem. Este é denominado de responsável e é um terceiro estranho ao binômio fisco-contribuinte. As hipóteses de responsabilidade são previstas em lei complementar, por determinação constitucional.

Contudo, em determinados casos, a lei deixa um tipo aberto para que os julgadores o preencham. É o que ocorre no caso do artigo 135, que trata de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. A jurisprudência pátria considera que a dissolução irregular subsume ao prescrito pelo referido dispositivo, o que enseja a responsabilização do sócio-gerente da sociedade limitada.

Com o advento da figura da EIRELI, é de se refletir também sobre a responsabilidade de seu instituidor. O presente artigo pretendeu demonstrar que a responsabilidade do instituidor da empresa individual de responsabilidade limitada corresponde a do sócio de

sociedade por quotas. Assim, é plenamente possível o redirecionamento da execução fiscal em face do instituidor da EIRELI, desde que ele exerça a função de administrador.

Nos casos específicos de dissolução irregular, caberá a Fazenda Pública comprovar que o instituidor-administrador exercia os poderes de gerência à época da dissolução da empresa, para, só então, requerer o redirecionamento da execução fiscal.

Ressalta-se ter sido a EIRELI um grande passo para a evolução da legislação nacional, mormente no que diz respeito ao direito empresarial. É claro que toda evolução traz consigo mudanças. Este caso não difere dos demais, tendo a EIRELI proporcionado às pessoas naturais a possibilidade de exercer atividade empresária sem a necessidade da presença de sócios e sem precisar arriscar o patrimônio pessoal.

Por fim, é de se notar que a EIRELI foi um incentivo ao empreendedorismo, pois, ao resguardar o patrimônio pessoal do instituidor, ela deu a ele mais segurança para investir. Não obstante seja uma iniciativa louvável, a “blindagem” do patrimônio do instituidor não pode ser absoluta. Por isso, entende-se que as normas de responsabilidade tributária dos sócios da sociedade limitada se estendem ao instituidor da EIRELI. Assim, prima-se pela preservação da livre concorrência e pelo adimplemento do crédito público.

ABSTRACT

This article aims to discuss the doctrinal and jurisprudential understanding about tax responsibility of third party with power of administration in cases of unlawful dissolution of companies. It becomes clear the possibility of the founder-manager of EIRELI take the responsibility in those cases. For this purpose, the hypothetical-deductive method applied to the literature review is used to conduct a proper study of tax liability, talking about its limitations and modalities; of redirection of tax enforcement dealing with its legal nature as a procedural phenomenon and about its relevance for the success of the tax enforcement; and of the characterization of the EIRELI, analyzing the singularities of the new institute. This article investigates the possibility of using the rules that provides the tax liability of the third party, in the federal tax act, with the founder-manager of EIRELI. In conclusion, although there's no doctrine and jurisprudence specific about the theme, the logical way to be followed to make the founder-manager of EIRELI responsible, in cases that he acts in an irregular manner - as in the case of irregular dissolution of the company - is using the legal rules which conduct the tax responsibility for the limited companies.

KEYWORDS: Tax liability. Unlawful dissolution. EIRELI.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.

_____. Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm>. Acesso em: 17 ago. 2013.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 17 ago. 2013.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. Lei nº 6.414, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em: 21 set. 2013.

_____. Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112441.htm>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm>. Acesso em: 22 set. 2013.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

_____. Projeto de Lei nº 4605 de 2009. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesweb/prop_mostrarintegra;jsessionid=55b99fcfdbd5f023087362462b1e0548.no de1?codteor=631421&filename=pl+4605/2009>. Acesso em: 20 ago. 2013.

_____. Instrução Normativa nº 117, de 22 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.dnrc.gov.br/Legislacao/IN%20117%202011.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013.

_____. V Jornada de Direito Civil, de 8 a 10 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/enunciados-aprovados-da-i-iii-iv-e-v-jornada-de-direito-civil/compilacaoenunciadosaprovados1-3-4jornadadircivilnum.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

_____. STF. RE 562276/PR. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Julgamento em: 03/11/2010. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19736566/recurso-extraordinario-re-562276-pr-stf>>. Acesso em: 25 set. 2013.

_____. STJ. AgRg REsp 276.779/SP. Relator(a): Min. José Delegado. Julgamento em: 20/02/2001, Publicado no DJ 02/04/2001. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=AGREsp%20276.779/SP&s=jurisprudencia>>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. TRF 5. AC 549505. Relator(a): Desembargador Federal Ivan Filho de Carvalho. Julgamento em: 27/11/2012, publicado no DJE de 06/12/2012, p. 539. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 21 set. 2013.

CARDOSO, Oscar Valente. Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI): características, aspectos controvertidos e lacunas legais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3179, 15 mar. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21285>>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI): características, aspectos controvertidos e lacunas legais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3179, 15 mar. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21285>>. Acesso em: 28 set. 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO, Aldemário Araújo et al. **O financiamento da atividade de recuperação de créditos públicos federais não-pagos**. Brasília: SINPROFAZ, 2005.

CHIESA, Clélio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Processo judicial tributário**. São Paulo: MP Editora, 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: direito de empresa. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

CUNHA, Alexandre dos Santos. **Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal**: relatório de pesquisa. Brasília: [s.n.], 2011.

FIUZA, César. **Direito civil**: curso completo. 8. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 4.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. Responsabilidade tributária de terceiros. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2722, 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18031>>. Acesso em: 21 set. 2013.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatística do cadastro central de empresas – 2004**. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MAMEDE, Gladston et al. **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte**. São Paulo: Atlas, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Arthur Cesar de Moura. **Proveitos, para o sucesso da execução fiscal, da relação institucional entre a procuradoria da fazenda nacional e outros órgãos administrativos e judiciários: a experiência da procuradoria seccional da fazenda nacional em Campina Grande**. Brasília: ESAF – Escola Superior de Administração Fazendária, 2011.

PINHEIRO, Frederico Garcia. Empresa individual de responsabilidade limitada. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2954, 3 ago. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19685>>. Acesso em: 20 set. 2013.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Quatier Latin, 2005.