

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO NOVAS TENDÊNCIAS DO DIREITO**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS**  
**DA EMPRESA LIMITADA DISSOLVIDA**

**CURITIBA**  
**2002**

**MARIA DA GRAÇA MENDES PASSOS**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS  
DA EMPRESA LIMITADA DISSOLVIDA**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, do Curso de Pós Graduação: Novas Tendências do Direito. Departamento de Direito da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora:  
Prof<sup>ª</sup>. Cintia Estefania Fernandes

**CURITIBA  
2002**

“Que os nossos esforços desafiem as impossibilidades.  
Lembra-vos de que as grandes proezas da história  
Foram conquistas do que parecia impossível.”

Charlie Chaplin

Agradeço a Deus, pela vida, saúde e oportunidade de progresso.

Aqueles que amo, pelo incentivo dado nas horas mais difíceis e pelo riso compartilhado nas horas felizes.

A todos que, de uma maneira ou de outra, colaboraram para o êxito deste trabalho, e que tão prontamente forneceram dados para sua realização.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>NOÇÕES FUNDAMENTAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Conceito .....</b>	<b>4</b>
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>TIPOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 Responsabilidade dos sucessores .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2 A Responsabilidade do art. 130 do CTN .....</b>	<b>14</b>
<b>2.3 A Responsabilidade do art. 131 do CTN .....</b>	<b>15</b>
<b>2.4 A Responsabilidade em caso de fusão, incorporação, transformação ou cisão de empresas .....</b>	<b>19</b>
<b>2.5 A Responsabilidade sucessória no art. 133 do CTN .....</b>	<b>21</b>
<b>2.6 A Responsabilidade solidária subsidiária dos representantes com os representados nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis - art. 134 do CTN .....</b>	<b>24</b>
<b>2.7 Da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de Pessoa jurídica de direito privado - art. 135 do CTN .....</b>	<b>28</b>
<b>2.8 Responsabilidade por infrações e denúncia espontânea - arts. 136, 137 e 138 do CTN .....</b>	<b>31</b>
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA .....</b>	<b>34</b>
<b>3.1 A Disregard Doctrine a Nível Mundial .....</b>	<b>35</b>
<b>3.2 A Pessoa Jurídica e sua Autonomia .....</b>	<b>38</b>
<b>3.3 Mecanismos Legais que Limitam a Responsabilidade dos Sócios....</b>	<b>40</b>
<b>3.4 A desconsideração no Código de Defesa do Consumidor .....</b>	<b>44</b>
<b>3.5 O Código Civil e a Desconsideração da Personalidade Jurídica .....</b>	<b>46</b>

**CAPÍTULO IV**

<b>RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA DISSOLVIDA ...</b>	<b>50</b>
<b>4.1 Posição dos nossos Tribunais - Jurisprudência .....</b>	<b>60</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>65</b>

## RESUMO

Neste trabalho, enfatizamos na esfera do Direito Tributário Brasileiro, disciplinado pela Constituição Federal, que normatiza o caráter impessoal dos tributos e o condicionamento da tributação à consideração da capacidade econômica do contribuinte, ao mesmo tempo em que faculta à administração pública, com a finalidade de conferir efetividade a esses objetivos, o poder de identificar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". Com relação às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, muito se tem discutido doutrinaria e jurisprudencialmente sobre a possibilidade de responsabilização do sócio por dívidas tributárias da sociedade não salgadas adequadamente, diante da circunstância bastante usual de dissolução irregular de tais sociedades, que encontram-se discutidos nos Capítulos I, II e IV, de maneira bastante ampla. Um dos temas de relevante atenção na atualidade é a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, abordado, com detalhes, Capítulo III, que nasceu a partir da jurisprudência norte-americana, com vistas a impedir a fraude ou o abuso através do emprego da personalidade jurídica. No Brasil nasceu da Lei 8.078-90, legislação nacional do Código de Defesa do Consumidor que adotou em seu texto legal a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica incorporada posteriormente na Legislação Antitruste Brasileira (Lei 8.884/94), na nova Lei Ambiental (9.605/98), entre outras, e, recentemente adotada no novo Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002).

## INTRODUÇÃO

O enfoque principal da presente pesquisa reporta-se à responsabilidade tributária dos sócios de uma empresa limitada, na falência.

Segundo Barros de Carvalho<sup>1</sup> a sociedade comercial "é um contrato mediante o qual duas ou mais pessoas se obrigam a prestar certa contribuição para um fundo, o capital social, destinado ao exercício do comércio, com a intenção de partilhar os lucros entre si".

Antes que se faça uma análise sobre as responsabilidades dos sócios em caso de falência nas sociedades comerciais, tem-se que saber os conceitos das duas formas de responsabilidade previstas: a responsabilidade subsidiária e a responsabilidade solidária.

Na Sociedade por quotas de Responsabilidade Limitada em caso a sociedade venha a ser declarada falida, os sócios não terão nenhuma responsabilidade se as quotas estiverem integralizadas e o capital social constituído, pouco importando que a sociedade venha a dar prejuízos aos credores. Porém, caso não estejam, responderão solidariamente pela parte que faltar para preencher o pagamento das quotas não liberadas, mesmo que as suas já estejam (art. 9º e art. 50 da DL 7661/45). Caso não ocorra a falência os sócios obrigam-se pela totalidade do capital social e não somente por suas quotas. Porém, se integralizadas as quotas e constituído o capital social, nenhuma responsabilidade subsiste, quer para com a sociedade, quer para com terceiros, permanecendo seu patrimônio particular inteiramente a salvo dos compromissos decorrentes das obrigações sociais (art. 2º).

Na hipótese da ocorrência de débitos fiscais, a Súmula 44 do antigo Tribunal Federal de Recursos, expressa:

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1992.

*"Decretada a falência, a execução fiscal prosseguirá com penhora de bens da executada, procedendo-se a penhora no rosto dos autos da falência."*

O presente projeto visa estabelecer um paralelo nas posições que se firmam responsabilizando diretamente os sócios de empresas na decretação da falência e de outro lado posições que ao vislumbrar o instituto da falência, levam em consideração a hipótese da ocorrência de golpe ou fraude por parte dos dirigentes, considerando que os seus bens particulares não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em Lei.

O tema da responsabilidade tributária é complexo, não apenas pelas dificuldades teóricas próprias do conceito civilista de responsabilidade, mas também pelo tratamento positivo que lhe foi dado pelo Código Tributário Nacional, cujos preceitos nem sempre privilegiaram a boa técnica, consoante pretende-se demonstrar neste ensaio.

Para fixar bem a compreensão do difícil conceito, preliminarmente salienta-se ser a responsabilidade tributária, em verdade, o último elo de uma corrente, que tem como primeiro momento o conceito de fato jurídico tributário. Justamente por esse motivo, e antes de entrar no assunto principal desta pesquisa, outra não poderia ser a atitude senão a de uma prévia reflexão sobre o fenômeno da juridicização e suas conseqüências, embora se faça aqui de modo bastante rotineiro.

Com contextos expostos perfunctoriamente até aqui, apenas para acenar com quais instrumentos teóricos se está trabalhando, já pode-se analisar o tortuoso problema da obrigação tributária, que levará, enfim, ao tema da responsabilidade.

A responsabilidade do sócio da empresa quando da falência tem sido objeto de discussão entre os juristas. De acordo com o art. 5º do Decreto Lei 7661/45, só estão sujeitos aos efeitos jurídicos da falência os sócios solidariamente e ilimitadamente responsáveis pelas obrigações sociais. No caso de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, no entanto, uma vez integralizado o capital social, a hipótese do art. 5º do mencionado diploma legal não ocorre.

Observa-se que existem posicionamentos e entendimentos jurídicos que divergem sobre o assunto. Tanto a doutrina positivista, quanto a posição dos nossos tribunais, através de jurisprudências, apresentam decisões e fundamentações antagônicas sobre a matéria, muito embora pelo que se observa na prática, a posição dominante responsabiliza o sócio da empresa pela falência.

Nesta pesquisa, questiona-se até que ponto o(s) sócio(s), ao exercer a gerência dos negócios da empresa, agiu com má-fé, levando a empresa a sofrer prejuízos, locupletando-se através de situações fraudulentas ou se a própria situação econômica, as adversidades do mercado, de comercialização, ou transferência dos produtos, trouxeram tais dificuldades, a ponto de comprometer a favor da massa falida os bens particulares de seus sócios.

Para se demonstrar a propriedade do núcleo desta pesquisa, ou seja, a responsabilidade tributária dos sócios na empresa limitada, quando da falência, passa-se a analisar a problemática desta responsabilidade, consoante a posição dos processualistas, especialmente no direcionamento da sua utilidade teórica. Com o resultado dessa breve, mas preciosa análise, tem-se instrumentos para contrapor nosso pensamento à doutrina dominante, justificando, assim, as opções.

Ao se fazer uma análise sobre as responsabilidades dos sócios em caso de falência nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, tem-se que saber os conceitos das duas formas de responsabilidade previstas : a responsabilidade subsidiária e a responsabilidade solidária .

Pela primeira entende-se por aquela que vem reforçar a responsabilidade principal , caso esta não seja suficiente para atender os imperativos da obrigação assumida . Assim , se a sociedade não tem haveres para cumprir suas obrigações , subsidiariamente , tem os sócios que cumpri-las com o produto de seus bens particulares . Pela segunda , entende-se a responsabilidade total ou por inteiro do sócio pela dívida da sociedade .

Isto posto, o questionamento principal consiste em até onde são atingidos os bens particulares dos sócios de uma sociedade limitada por ocasião de falência.

# CAPÍTULO I

## NOÇÕES FUNDAMENTAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 1.1 Conceito

O conceito de obrigação tributária muito deve ao conceito formulado pelo direito civil, visto como a essência de ambos é a mesma. Instituto de direito privado definiu Clóvis Beviláqua a obrigação civil como "a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão"

Conceituação diversa é a do privatista Caio Mário da Silva Pereira<sup>2</sup> para quem, após examinar inúmeras definições, obrigação é "o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável". Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> segue na mesma esteira de Caio Mário:

"[...] Há registrar-se que apesar da existência concomitante dos dois requisitos [transitoriedade e patrimonialidade], como tendência dominante entre os estudiosos desse instituto, autores existem, como Caio Mário da Silva Pereira, que só dão ênfase à patrimonialidade, conquanto outros, na trilha de Clóvis Beviláqua, apenas se refiram ao requisito da transitoriedade".(1986, p.5)

Em artigo publicado na Revista de Direito Público, faz-se menção a esta característica, como sendo essencial ao desempenho jurídico do instituto. Hoje,

---

<sup>2</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, v. II.

porém, fortes argumentos convencem do contrário. De fato, como explicar o requisito da transitoriedade nas obrigações de não fazer? Ademais, toda relação jurídica tem por finalidade obter um determinado comportamento humano, posta a natureza do direito como eminentemente instrumental. Daí, aquela vocação irresistível ao desaparecimento não ser absolutamente própria da figura obrigacional, mas de toda e qualquer relação jurídica.

Por outro lado, a patrimonialidade, vale dizer, a suscetibilidade de ser a prestação avaliada em termos econômicos, pode perfeitamente estabelecer o traço distintivo, o limite divisório entre duas espécies de relações jurídicas:

as que estabelecem deveres que consistem em prestações mensuráveis economicamente, também chamadas obrigações; e

aquelas relações jurídicas em que a prestação a cargo do sujeito passivo não pode ser medida em valores pecuniários, isto é, não satisfazem o requisito da patrimonialidade.

Assim, sempre que se não puder medir, consoante grandezas econômicas, determinado proceder humano, qualificado como dever jurídico, se está diante de relação jurídica de caráter não obrigacional.<sup>4</sup>

Lamentáveis, a qualquer luz que se examinem, as ponderações do festejado tributarista, em sua não menos festejada Teoria da Norma Tributária. Primeiramente, afirma haver abandonado entendimento anterior de que a transitoriedade era requisito essencial à definição de obrigação. E indaga: "de fato, como explicar o requisito da transitoriedade nas obrigações de não fazer?" Mas, em ato contínuo, no mesmo parágrafo, se contradiz, com asseverar que "aquela vocação irresistível ao desaparecimento" (transitoriedade) não é "absolutamente própria da figura obrigacional, mas de toda e qualquer relação jurídica". Ora, se as obrigações de não fazer não são transitórias, como ele assevera enfaticamente, como pode toda e qualquer relação jurídica (dentre as quais naturalmente se inscrevem as obrigacionais) ter como requisito essencial a transitoriedade?

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1992.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*, 2ª ed., São Paulo, RT, 1981, pp. 92-3

Na sequência, a patrimonialidade é destacada como traço diferenciador entre as duas espécies de relação jurídica que estabelece, as obrigacionais e as não-obrigacionais. Ora, a patrimonialidade não é parte integrante da equidade, da essência, da natureza das obrigações, pois obrigações há que não têm conteúdo patrimonial, que não são mensuráveis economicamente, que não são susceptíveis de avaliação pecuniária.

É de todos sabido que as obrigações de fazer não comportam execução forçada, ou seja, não pode o obrigado inadimplente ser constrito, *manu militari*, a solver sua dívida, consistente não em um *dare*, porém sim em um *facere*. Daí o Código Civil haver estatuído, em seu art. 880, que "incorre também na obrigação de indenizar perdas e danos o devedor, que recusar a prestação a ele só imposta, ou só por ele exequível".

Da conjugação dessas circunstâncias pode-se facilmente inferir que uma promessa de contratar não pode ser avaliada economicamente. Não tem ela valor mercadológico. Não se pode dizer quanto vale uma promessa de contrato, ao revés, *exempli gratia*, da pintura de um quadro, que é perfeitamente mensurável pecuniariamente.

Ao ademais disso, observe-se que o inadimplemento da obligatio faciendi pode originar uma outra obrigação, que já não é de fazer, senão de dar (pagar), que é a de indenizar perdas e danos. Esta outra obligatio, exsurgente do descumprimento da obrigação de fazer, pode não ser gerada se não houver prejuízo para o credor (o *accipiens*, antevendo que o *solvens* não cumpriria a obrigação de forma alguma ou fá-lo-ia não a contento, contrata com outrem a execução do serviço, por exemplo), porquanto as perdas e danos, dado o seu caráter ressarcidor, só são devidas se efetivamente houver lucros cessantes ou danos emergentes; se não nos houver, descabe postular perdas e danos. E mesmo que fosse cabível tal afirmação, o conteúdo econômico já não seria da obrigação de fazer, mas sim da de dar (indenizar). Aquela persistiria sem avaliação econômica. (Note-se, de mais a mais, que a avaliação econômica não diz respeito à prestação do sujeito passivo – ao *facere* do devedor –, mas sim ao prejuízo sofrido pelo credor; este é que será calculado, quantificado.)

Pontes de Miranda<sup>5</sup> aduz ainda outros exemplos que roborizam esse entendimento:

O que se deve pode não ter qualquer valor material, como se A obtém de B que o acompanhe ao teatro por ser de alta família. Nem o interesse é patrimonial, nem a prestação é de valor patrimonial, nem há ilicitude na promessa. Diz-se que é preciso ser suscetível de valoração econômica o que se presta. Se foi estabelecida pena convencional, nem por isso se deu o valor econômico à prestação: estipulou-se pena para o caso de inadimplemento. No direito brasileiro não há regra jurídica que exija às prestações prometidas o serem avaliadas em dinheiro. O art. 76 do C. Civ. enuncia ser necessário à propositura da ação ter-se "legítimo interesse econômico ou moral".

[...] O objeto da prestação pode ser patrimonial ou não. Qualquer interesse pode ser protegido, desde que lícito, e todo interesse protegível pode ser objeto de prestação, como a obrigação de enterrar o morto segundo o que ele, em vida, estabeleceria, ou estipularam os descendentes ou amigos ou pessoas caridosas:

Mas qual a relevância dessa discussão para o direito tributário? Consiste em que vários autores: sob o influxo do prestígio do nome do eminente autor, entendem, erroneamente, que a obrigação tributária acessória (art. 113, § 2º) nada teria de obrigação, configurando as prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos meros deveres administrativos acessórios. Senão, vejamos:

Ao lado da obrigação tributária, que realiza, na plenitude, os anseios do Estado, enquanto entidade tributante, dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes em fazer, não fazer ou tolerar, que se não explicam em si mesmos, mas que visam a tornar possível o conhecimento, o controle e a própria arrecadação da importância devida a título de tributo.

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de "obrigações acessórias", nome impróprio, uma vez que não apresentam a estrutura interior de laço obrigacional, inexistindo nelas prestação susceptível de dimensão econômica:

---

<sup>5</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1969**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

Andou bem, portanto, o legislador tributário quando utilizou da voz "obrigação" para caracterizar o *vinculum iuris* cujo objeto é a prestação consistente em um facere, em um *non facere* ou em um tolerar algo (admitir a fiscalização de livros e documentos) a pró da arrecadação e fiscalização dos tributos.

Quanto à acessoriedade da obrigação tributária com respeito à principal, entende-se que, de uma parte, a obrigação civil acessória segue o destino da principal, de outra parte, nada obsta a que a obrigação tributária acessória possa deixar de seguir o fado da obrigação tributária principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária), pois, na conformidade do disposto no art. 109 do CTN, "os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários", prevalecendo o princípio de que a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, com tal condição que não seja para definir ou limitar competências tributárias.

O próprio Código Civil não contém preceito algum acerca de tal princípio conforme ao qual a obrigação acessória segue a principal. Encerra, isto sim, o princípio consoante ao qual o bem acessório segue o principal (art. 59 do C. Civ). E ainda assim com a salva de que disposição especial em contrário pode determinar diversamente.

Não há, de conseguinte, razão alguma para considerar imprópria a denominação de obrigação tributária acessória (art. 113, § 2º, do CTN), já pela adjetivação de acessória, já pela designação de obrigação, visto como foi que ao direito tributário é dado alterar os efeitos de que a obrigação acessória segue a principal, dos conceitos, princípios e institutos de direito privado.

Inteira razão assiste, por tal modo, a Hugo de Brito Machado<sup>6</sup> quando, com a usada perspicuidade, razoa:

Muitos autores, influenciados pela doutrina civilista, criticam o emprego da expressão obrigação acessória no CTN, sustentando que as impropriamente denominadas obrigações

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

acessórias são simplesmente deveres administrativos, e não obrigações em sentido rigorosamente jurídico, porque, segundo afirmam, toda obrigação tem conteúdo patrimonial. Além disto, não seriam acessórias, porque podem existir independentemente da obrigação principal. (1995, p.75)

Essa crítica não é procedente. É fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo acessória, que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do direito privado. Por outro lado, no plano da Ciência do Direito, não se pode negar a existência de obrigações acessórias, sem conteúdo patrimonial.

O ser acessória, em Direito Privado, significa estar ligada a uma outra determinada obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No Direito Tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir, embora sob outro aspecto.

Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.

## CAPÍTULO II

### TIPOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional arrola alguns tipos de responsabilidade tributária, os quais serão comentados um e um.

#### 2.1 Responsabilidade dos sucessores

A responsabilidade sucessória é tratada em todos os artigos da Seção II do Capítulo V do Código Tributário Nacional. O primeiro dos tipos de responsabilidade tributária no casos dos sucessores, está normatizado pelo artigo abaixo:

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

O artigo supracitado, malgrado bastante claro, há ensejado dúvidas na doutrina. Em razão de aludir a "créditos tributários", tenciona determinada parcela doutrinária-jurisprudencial fazer crer que em todos os artigos daquela Seção, que versa sobre a responsabilidade dos sucessores, convém a saber, nos arts. 130 a 134, estes respondem não somente pelos tributos devidos pelo sucedido, mas outrossim pelas multas por este contraídas, embora tais artigos só se refiram explicitamente a tributos. E assim pensam porque a locução crédito tributário, mais ampla que tributo, envolve este e as multas pecuniárias.

Com efeito, a expressão "crédito tributário" pode abranger tributos e penalidades pecuniárias. Mas não necessariamente. Se não tiver havido infrações nenhuma, não há falar em penalidade pecuniária, e, de conseguinte, o crédito tributário resumir-se-á ao direito de exigir, pura e simplesmente, os tributos devidos.

O que o artigo em relevância quis determinar é que nos casos de responsabilidade por sucessão naquela Seção versados, o sucessor responderá:

- ◆ tanto pelos créditos tributários (que, como visto, nestes casos só se referem a tributos) já constituídos (ou seja, pelos tributos já objeto de lançamento, "procedimento" administrativo que constitui a exigibilidade do referido crédito – art. 142 do CTN);
- ◆ como , pelos créditos ainda em fase de constituição na data da sucessão, quanto, ainda,
- ◆ pelos créditos constituídos posteriormente à sucessão, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da data da sucessão (isto é, contanto que estes créditos sejam alusivos a obrigações cujos respectivos fatos geradores tenham ocorrido antes da sucessão).

A jurisprudência, todavia, apesar da inobscura evidência dessas considerações, há por demais vacilado a este propósito. Percebe-se, porém, felizmente, uma indisfarçável evolução: os acórdãos mais antigos tendem a incluir as multas na responsabilidade do sucessor, não obstante as decisões mais recentes tendem, decididamente, a não admitir essa inclusão. Decisões que passamos a analisar:

Pela inclusão:

Ementa: [...] I – Não se aplica à multa fiscal o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente, mormente quando inscrita a dívida antes do falecimento do devedor [...]<sup>7</sup>

Ementa: Tributário. Responsabilidade por sucessão. Multas. Cabimento da cobrança. [...] II – Apenas nos casos do art. 134, CTN, é que, por expressa disposição legal – parágrafo único do art. 134 – existe ressalva quanto às penalidades de caráter não moratório. Na hipótese do art. 133, não há qualquer ressalva, nem limitação da eficácia do mesmo art. 133 [...]. Relatório: [...] Deve, portanto, nos termos do art. 133, I, do CTN, responder pelos débitos da sucedida. Inclusive, pela multa, pois, se, no tocante a ela, o legislador tivesse querido excluir a

---

<sup>7</sup> STF, RE nº 74.851-SP, Rel.: Min. Barros Monteiro, 2ª Turma, Decisão: 20.3.73. DJ de 13.4.73.

3 TFR, Ac. nº 38.548-SP, Rel.: Min. Carlos Mário Velloso, 3ª Turma, Decisão: 24.4.78.

responsabilidade do sucessor, o teria feito expressamente, tal como fez no parágrafo único do art. 134 do CTN.<sup>8</sup>

Pela não-inclusão:

Ementa: Multa fiscal punitiva – irresponsabilidade solidária do sucessor – art. 133 do CTN. [...] 1. O art. 133 do CTN responsabiliza solidariamente o sucessor do sujeito passivo pelos tributos que ele não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor [...].<sup>9</sup>

Ementa: Multa fiscal – Sucessor. O adquirente do fundo do comércio, nos termos do art. 133 do CTN, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, não porém por multas, sobretudo se impostas posteriormente à aquisição.<sup>10</sup>

Ementa: Multa fiscal punitiva. Hipótese em que por ela não responde o sucessor. Art. 133 do CTN.<sup>11</sup>

Ementa: MULTA. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN.<sup>12</sup>

Ementa: [...] Os sucessores são responsáveis pelos tributos devidos até a data do ato, não pelas multas, penalidades personalizadas, que, por isso mesmo, devem ser retiradas do patrimônio do infrator (CTN, arts. 132, 133, 134, parágrafo único, e 137). Sentença confirmada.<sup>13</sup>

Ementa: Multa. Tributo. Responsabilidade do espólio. Na responsabilidade tributária do espólio não se compreende a multa imposta ao de cujus. Tributo não se confunde com multa, vez que estranha àquele a natureza de sanção presente nesta.<sup>14</sup>

EMENTA: [...] Sucessão, por incorporação, [...] I – As multas punitivas impostas à empresa sucedida não se incluem na responsabilidade da empresa sucessora, dado seu caráter sancionatório pessoal e subjetivo. Não pode o sucessor

---

<sup>9</sup> STF, RE nº 76.153-SP, 1ª Turma, Rel.: Min. Aliomar Baleeiro, DJ de 19.12.73.

<sup>10</sup> STF, RE nº 77471-SP, 1ª Turma, Rel.: Min. Aliomar Baleeiro, DJ de 4.12.74.

<sup>11</sup> STF, RE nº 85.455-SP, 2ª Turma, Rel.: Min. Carlos Thompson Flores, DJ de 1.12.76.

<sup>12</sup> STF, RE nº 90.834-0-MG, 2ª Turma, Rel.: Min. Djaci Falcão, DJ de 8.6.79.

<sup>13</sup> ex-TFR, RE. nº 49.059-SP, Rel.: Min. Washington Bolívar de Brito, DOU de 24.10.79.

<sup>14</sup> RE nº 95.213-6-SP, 2ª Turma, Rel.: Francisco Rezek, Decisão: 11.5.84, DJ de 17.8.84.

suportar um castigo (ou punição) aplicado ao sucedido, autor da infração fiscal tributária, de natureza regulamentar, traduzido em multa não moratória [...].<sup>15</sup>

Ementa: [...] 1 – O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo de cujus, neles não se incluindo a multa de caráter punitivo [...].<sup>16</sup>

Trata-se, pois, de um preceito que leva em mira determinar quais os créditos tributários (no caso, tributos) passíveis de serem exigidos do sucessor pelo Estado. E só. O mais que se quiser nele vislumbrar é fantasioso e cerebrino. Não se pode querer emprestar ao art. 129 do CTN a prescrição de que com ele pretendeu o legislador aplicar aos casos de responsabilidade por sucessão disciplinados pelo CTN a responsabilidade pelo pagamento de multas, uma vez que seu objetivo bem outro é, como vimos de ver.

Não se pode, igualmente, querer emprestar ao termo tributo, utilizado pela lei nos artigos sobre a responsabilidade por sucessão do CTN, uma tal amplitude exegética que permita nele incluir as multas, porque se trata de vocábulo técnico, conceituado pelo próprio CTN (art. 3º) como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." Isto é: o vocábulo tributo, por sua própria natureza legal, não pode abranger multa de espécie alguma. E os artigos específicos sobre cada hipótese de responsabilidade por sucessão só usam do termo tributo.

Circunstância pertinente a salientar é a de que as multas também se sujeitam, como os tributos, ao princípio da estrita legalidade, pois "somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas" (art. 97, V, do CTN), com os corolários que lhe são ingênitos, como o da interpretação mais favorável ao infrator (art. 112 do CTN).

---

<sup>15</sup> TRF, 1ª Região, Ac. nº 90.01.00101-BA. Rel.: Juiz Nelson Gomes da Silva, 4ª Turma, Decisão: 21.10.91, DJ de 12.12.91.)

<sup>16</sup> TRF, Ac. nº 89.04.03670-RS, 4ª Turma, Rel.: Juiz Oswaldo Alvarez, Turmas Reunidas, Decisão: 21.10.92, DJ de 16.12.92, p. 42.564.)

## 2.2 A responsabilidade do art. 130 do CTN

Outro tipo de responsabilidade, diz respeito aos adquirentes de bens imóveis, com relação às obrigações de pagar os débitos fiscais contraídos antes do ato de posse da propriedade, conforme enuncia o artigo abaixo:

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

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

A inteligência do artigo é precisamente esta: o adquirente de bens imóveis por ato negocial privado responde, como sucessor que é, pelos tributos incidentes (cujos respectivos fatos geradores tenham ocorrido até a data da aquisição dos bens sobre que incidem) sobre tais bens, salvo se constar do título translativo a prova da quitação, pois do contrário seria inobliterável bitributação.

Tais tributos são: 1) impostos cujo fato gerador seja o domínio pleno (propriedade), o domínio útil (enfiteuse) ou a posse de bens imóveis; 2) taxas por serviços concernentes a tais bens imóveis; 3) contribuições de melhoria (que, por natureza – art. 81 do CTN –, incidem sobre bens imóveis).

Quando se tratar de arrematação em hasta pública (aquisição por ato judicial), o adquirente não responde por tributo algum.

Assegura Hugo Machado<sup>17</sup>:

O arrematante não é responsável tributário (CTN, art. 130, parágrafo único). A não ser assim, ninguém arremataria bens em hasta pública, pois estaria sempre sujeito a perder o bem arrematado, não obstante tivesse pago o preço respectivo. Justifica-se o disposto no art. 130 do Código Tributário Nacional porque entre o arrematante e o anterior proprietário do bem não se estabelece relação jurídica nenhuma. A propriedade é adquirida pelo arrematante em virtude de ato judicial e não de ato negocial privado. (MACHADO, 1995).

---

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

A nosso entendimento, não se pode nem mesmo atribuir o qualificativo de "sucessor" ao arrematante em hasta pública, pois se cuida, de modo originário de aquisição da propriedade.

Enquanto à hipótese do caput, o mesmo ínclito autor põe de manifesto que como são exigidas certidões de quitação da Fazenda Pública, tanto federal, como estadual, e municipal, para a lavratura de escritura de venda de imóveis, na prática dificilmente ocorrerá a aludida responsabilidade do adquirente.

As certidões de quitação fornecidas pela Fazenda Pública sempre ressalvam o direito de cobrar créditos tributários que venham a ser apurados. Essa ressalva, porém, não retira da certidão o efeito que lhe atribui o art. 130 do Código Tributário. Se retirasse, aliás, ela não teria nenhum sentido, pois o adquirente ficaria sempre na incerteza, sem segurança para fazer o negócio. A ressalva constante dessas certidões prevalece apenas no sentido de poder o Fisco cobrar créditos tributários que porventura venha a apurar, contra o contribuinte, pois a certidão de quitação, mesmo com a ressalva, impede que se configure a responsabilidade tributária do adquirente do bem.

Tais observações se coadunam à perfeição com a idéia, que se defende, de que a *mens legis* do preceito é a de que se não for, por algum motivo, adunada a certidão de quitação dos tributos sob comento ao título transmissivo do domínio do bem imóvel, o sucessor por eles responderá, mirando com isso o legislador melhor garantir a exigibilidade do crédito.

### **2.3 A responsabilidade do art. 131 do CTN**

A responsabilidade do adquirente continua a ser reforçada no artigo seguinte, que não trata apenas de bens imóveis, que são responsáveis pelo pagamento dos tributos que incidem sobre o bem adquirido, ou arrematado, ou herdado, entre outros, conforme determina o artigo a seguir:

"Art.131. São pessoalmente responsáveis:

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

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

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

Não fosse o inciso I aludir ao remitente, poderíamos entender que a responsabilidade pelos tributos sobre bens adquiridos sê-lo-ia apenas sobre os móveis, pois o artigo retrocomentado alude exclusivamente a bens imóveis. Mas a referência ao remitente, faz que tenhamos de considerar o inciso como completivo assim de bens móveis, como de bens imóveis' como acertadamente o faz Hugo Machado. Quanto à liberação da responsabilidade do adquirente quando constar no título translativo do domínio a prova da quitação dos respectivos tributos, omitida pelo referido inciso, é de ser entendida, analogicamente (CTN, art. 108, I), como possível, tanto para o adquirente de bem móvel, quanto para o remitente de bem móvel ou imóvel.

O inciso I reza de remição (resgate), contemplada no Código Civil nos arts. 802, VI; 815, § 1º; 816, §§ 1º e 5º; 818 e 849, IV; não de remissão (perdão), contemplada no CTN no art. 156, IV. Na remição, o devedor, ao pagar a dívida, tem a possibilidade de resgatar um bem, que retorna a seu patrimônio.

No que diz ao inciso II, que trata da sucessão disciplinada pelo Código Civil, bem se houve o legislador complementar em não arrolar o cônjuge meeiro como sucessor nos termos da lei civil, porquanto, à verdade, não o é sempre (quando houver herdeiros necessários, a saber, descendentes e ascendentes, o cônjuge sobrevivente não herda – arts. 1.603 e 1.611 do C. Civ.), pois que meação não é herança.

É óbvio que o cônjuge meeiro também pode ser sucessor nos termos da lei civil se testamentariamente for instituído como tal. Em tal caso, responderá pelos tributos devidos pelo de cujus (sucedido) até a data da partilha ou adjudicação não somente na condição de cônjuge supérstite meeiro, mas outrossim na de sucessor a título universal (se for instituído testamentariamente herdeiro)' ou a título singular (se for instituído pelo mesmo ato mortis causa como legatário), com as limitações imanentes a cada qual destas formas de sucessão; ou seja, se o cônjuge sobrevivo meeiro for instituído herdeiro, não poderá responder por tributos do de cujus cujo

montante ultrapasse o valor do seu quinhão mais o valor da meação; se for instituído legatário, sua responsabilidade limitar-se-á ao valor do legado mais o da meação.

Assim, o cônjuge meeiro sobrevivente ao de cujus pode não ser sucessor nos termos da lei civil (quando houver herdeiros necessários ou, existindo testamento, não for contemplado como herdeiro ou legatário), e mesmo assim ser sucessor tributário, respondendo sua meação pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação.

Para Adilson Rodrigues Pires<sup>18</sup> e este é o entendimento da jurisprudência firmada a este respeito, a responsabilidade entre o sucessor nos termos da lei civil e o cônjuge meeiro é solidária, limitada embora ao montante do legado ou da meação, com o que concordamos. Observe-se, ainda, que o legislador usou do conectivo "e" (e não do disjuntivo "ou") para ligar a responsabilidade do sucessor a qualquer título e a do cônjuge meeiro. Os dois são sempre responsáveis pelos tributos pelo finado devidos até a data da partilha ou da adjudicação: pode o Fisco exigir de qualquer deles o montante devido, desde que respeite as forças da herança (ou do legado) e da meação.

No que faz ao inciso III, topograficamente estaria ele bem melhor colocado se houvesse antecedido o inciso II, pois trata de momento cronologicamente anterior àquele versado no último inciso. Reza-se, pois, de mera falta de técnica legislativa. E assim é porque o espólio, assim denominado o conjunto de bens do falecido até a conclusão do inventário (que é um processo judicial em que são relacionados, descritos e individuados todos os bens do falecido), responde pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, que se dá com a ocorrência do evento morte (ou defunção). Já quanto aos tributos devidos pelo defunto até a data da partilha ou adjudicação, por eles responderão o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro.

Esclarecendo Adilson Rodrigues Pires(1994):

Para o direito privado, a sucessão se dá com a morte da pessoa. O direito tributário, entretanto, considera, também, o período entre a morte e a partilha ou adjudicação quando se desenvolve o processo de apuração dos bens, direitos e obrigações do de cujus, o inventário. Nesta fase, o espólio, conjunto de bens

---

<sup>18</sup> PIREZ, Adilson Rodrigues. **Manual do Direito Tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

deixados pelo de cujus (o falecido), é responsável pelos tributos devidos por este até a data da abertura da sucessão, que coincide com o dia do falecimento. Desde esse dia até a data da partilha ou da adjudicação, ainda que não tendo personalidade jurídica, o espólio atua como contribuinte, ficando, neste caso, o inventariante como responsável pelos tributos devidos no curso do processo de inventário.

Observe-se, todavia, que a natureza da responsabilidade assumida pelo espólio em relação ao de cujus é diferente da responsabilidade de que se reveste o inventariante em relação ao espólio. Este é um terceiro, responsabilizando-se por atos ou omissões, pelos tributos devidos pelo espólio [...]. Aquele, o espólio, assume em relação ao de cujus uma responsabilidade por tê-lo sucedido a partir de sua morte.

Antes de dar por concluído o processo de inventário, o juiz oficia às fazendas federal, estadual e municipal, se for o caso, solicitando-lhes informar os débitos do espólio para que o inventariante os possa saldar.

Findo esse procedimento, tem lugar a partilha ou a adjudicação dos bens. A partir de então, o sucessor a qualquer título – herdeiro ou legatário – e o cônjuge meeiro ficarão responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus que, porventura, vierem a ser conhecidos pela autoridade fiscal após a partilha ou adjudicação. (Op. cit., pp. 53-4.)

Em verdade, encerra o art. 131 do CTN mais uma impropriedade, denunciadora de ausência de técnica legislativa e inexação vernacular, pois dispõe, litteraliter: "São pessoalmente responsáveis: [...] III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura a sucessão."

Primo, "espólio" está no singular, com o que deveriam concordar o verbo "ser" que enceta o artigo e o substantivo "responsáveis".

Secundo, o espólio, enquanto conjunto de bens deixado pelo defunto, não pode ser pessoalmente responsabilizado por nada, pois nem personalidade jurídica ele tem. Quem pode sê-lo é o administrador provisório (arts. 985 e 986 do CPC), até que o inventariante preste compromisso (art. 990, parágrafo único do CPC), ou depois de cumprida essa formalidade, pois a eles incumbe "representar o espólio ativa e passivamente" (CPC, art. 986, com respeito ao primeiro), "em juízo ou fora dele" (CPC, art. 991, I, c/c o art. 12, V, com atinência ao segundo).

## **2.4 A responsabilidade tributária em caso de fusão, incorporação, transformação ou cisão de empresas**

As várias formas de sucessão empresarial, onde uma nova empresa surge, com uma nova roupagem, oriunda da fusão, incorporação, transformação ou cisão de outras, são normatizadas pelo artigo 132 do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art.132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual."

O artigo sacado a lume reportou-se apenas às pessoas jurídicas de direito privado. Com isso, porém, não excluiu a responsabilidade, como sucessoras, das Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas, que, embora pertençam à Administração Pública Indireta, são pessoas jurídicas de direito privado não fruindo igualmente de imunidade tributária recíproca (CF/88, 150, VI, a, §§ 3º e 4º).

A Lei das Sociedades Anônimas (ou "por Ações") nº 6.404/76 subministrou os conceitos de fusão, transformação, incorporação e cisão. Fusão (art. 228) é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. Transformação (art. 220) é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. Em substância, altera-se apenas o tipo societário. É o caso, v.g., de uma Sociedade Anônima transformar-se em uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada e vice versa. Incorporação (art. 227) é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Cisão (art. 229) é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. O § 1º deste último artigo disciplina a responsabilidade do(s) sucessor(es)

resultante(s) da cisão da S/A, do que não cuidou o CTN, pois à época de sua edição (1966) não havia ainda o instituto da cisão, que surgiu com a promulgação da Lei das S/A, em 1976: "Sem prejuízo do disposto no art. 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados ao ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados."

Duas importantes resultantes podem ser daí extraídas:

Se houver extinção da sociedade cindida (por ter havido versão integral de seu patrimônio, parte final do art. 233), as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente entre si, mas limitadamente, ou seja, "na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados". A sociedade cindida, por não mais existir, não pode responsabilizar-se tributariamente;

Se a sociedade cindida subsistir (por não ter havido versão total de seu patrimônio), responderá solidariamente com as sociedades que absorveram parcelas de seu patrimônio pelas obrigações por ela (sociedade cindida) contraídas até a data da cisão.

Em todas essas hipóteses a sucedente adquire nova personalidade jurídica, diversa da das sucedidas.

O disposto no artigo ora escoliado em muito semelha, *mutatis mutandis*, ao prescrito nos arts. 10 e 448 da CLT. Por estes artigos consolidados, os direitos adquiridos dos trabalhadores (= direitos adquiridos do Fisco de exigir os tributos devidos até a data da fusão, incorporação, transformação ou cisão da pessoa jurídica de direito privado) não são prejudicados por nenhuma "alteração na estrutura jurídica da empresa" (CLT, art. 10), o que é ratificado pelo art. 448, conforme ao qual "a mudança na propriedade ou na estrutura jurídica da empresa não afetará os contratos de trabalho dos respectivos empregados" (= transformação, incorporação, fusão ou cisão). Em ambos os sistemas, a empresa sucedente responde pelas obrigações contraídas pela sucedida.

O disposto no parágrafo único do art. 132 do CTN mira a coibir a sonegação de tributos mediante extinções simuladas, ao passo que o artigo, como um todo, visa

a assegurar ao Fisco a exigibilidade de seu crédito, visto como a empresa sucedente apresenta maiores garantias creditórias que a sucedida.

Quanto à abrangência ou não no termo tributos das multas, reporta-se ao nº 2.1. deste trabalho.

## **2.5 A responsabilidade sucessória no art. 133 do CTN**

A responsabilidade prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. A aquisição, e a utilização ou não, devem estar explícitas, mesmo porque irá assumir caráter probatório na aplicação do nível de responsabilidade sucessória, se integral ou subsidiária. Caso o alienante (vendedor) cesse, ao momento da venda, a exploração de sua atividade, e o adquirente em uso do fundo, inicie a respectiva exploração (Inc. I, art.133 do CTN) ou ainda outra em uso das benéficas do mesmo, o último responderá integralmente pela carga tributária pendente. Tudo isso independente de razão social, assim, não é simplesmente comprando um estabelecimento (no entendimento físico) com todo o fundo que o envolve e iniciando com uma nova razão social que o adquirente estará livre do ônus de encargos tributários anteriores ao início de suas atividades. III) A continuidade de exploração é prerrogativa para a existência da responsabilidade do adquirente. Uma vez que o adquirente, podendo ser pessoa física, compra ou recebe ("a qualquer título", reza o caput), uma empresa e seu Fundo de Comércio, é imprescindível que seja positivada a continuação da exploração do Fundo. Uma questão a ser sublinhada, amparada pelo Próprio Parecer normativo CST nº 20, de 03 de setembro de 1982, é que a aquisição suscetível de determinar a transmissão de responsabilidade tributária é apenas a que tem por objeto o Fundo de Comércio, todavia, a legislação tributária não atribuiu o mesmo efeito à aquisição de apenas parte dos ativos que o compõem, posto que, o Fundo de Comércio, como já exposto, não é um bem singular, mas o resultado de uma sinergia de ativos tangíveis e

intangíveis, que movimentam a atividade comercial, industrial etc. Todavia, esses bens podem ser individualizados, e ainda sim constituir valor, uns mais ou menos responsáveis pelo sucesso organizacional.

"Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão."

Discrepa o artigo sob análise do seu anterior ao atribuir responsabilidade assim ao sucessor que constitua, como ao que não constitua pessoa jurídica. O sucessor, neste caso, pode ser pessoa física.

Quanto à locução "por qualquer título", alusiva ao modo de aquisição, não dispõe ela da generalidade que à prima vista possa parecer: nela não se insere a aquisição por ato *mortis causa*, porquanto os dois incisos, que são parte complementar necessária da elocução do caput, só se referem ao alienante.

Fundo de comércio exprime uma *universitas rerum* (universalidade de coisas) utilizadas na exploração da atividade empresarial, tais como máquinas, móveis, imóveis, instalações, mercadorias e quaisquer outros bens adoperados no desempenho dos objetivos da pessoa jurídica ou firma individual. Envolve tanto elementos corpóreos, como incorpóreos.

Estabelecimento comercial é um dos elementos corpóreos do fundo de comércio. A rigor, portanto, insere-se na conceituação de fundo de comércio.

De ressaltar é que o legislador falou em estabelecimento comercial, industrial e profissional, mas não mencionou o estabelecimento agrícola, razão pela qual lves

Gandra da Silva Martins<sup>19</sup> entende a eles inaplicável a responsabilidade tributária sucessória:

Quanto à responsabilidade do alienante, doutrina, com propriedade, Aliomar Baleeiro<sup>20</sup>:

"A responsabilidade será integral do adquirente, estatui o CTN, se o alienante cessar a atividade que exercia no comércio, indústria ou atividade profissional da empresa, estabelecimento ou fundo de comércio. 'Integralmente' é o oposto a 'parcialmente'.

Parece que o vocábulo não está bem adequado ao fim do art. 133. Induz à idéia de que o adquirente da empresa, estabelecimento ou fundo, no caso do inciso I – cessação do negócio pelo alienante –, pagará todos os débitos fiscais acaso existentes e que o fará em parte se subsistir a atividade de quem fez a alienação.

Mas, no inciso II, está dito que, se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de seis meses após a alienação, outra nova, no mesmo ou diverso ramo de negócio, o adquirente só é responsável "subsidiariamente" pelos débitos existentes no momento da transferência.

Houve, aparentemente, impropriedade técnica na redação do dispositivo, mas seu alcance é esse: – o Fisco exigirá diretamente os débitos anteriores à alienação ao adquirente se o alienante retirar-se do negócio ou atividade e não iniciar outra nos seis meses seguintes; mas os exigirá diretamente do próprio alienante em caso contrário, reservando-se a cobrá-los do adquirente se aquele for insolvente, desaparecer, ou tornar impraticável a cobrança.

À primeira vista, esse art. 133, I, leva a crer que o legislador libere o alienante, que se retira de atividade, mesmo que tenha bens suficientes para pagar seu débito, deixando ao adquirente a ação regressiva, pelo que vier a pagar por ele."

E conclui, incisivo:

Mas cremos que não é esse o propósito do CTN. Se o adquirente vier a perder por uma causa física ou econômica o acervo que lhe transferiu o alienante, este poderá ser chamado, administrativa ou judicialmente, a satisfazer quanto devia ao Erário, ainda que nenhuma

---

<sup>19</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In Pesquisas Tributárias - nova série, n.4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Editora Forense, 1998.

atividade esteja exercendo. Não poderia estar na cogitação do legislador desonerar o homem de negócios que destes se retirasse para viver de rendas ou mesmo consumir seu patrimônio.<sup>21</sup>

Cuidados especiais devem ser, no entanto, tomados pelos adquirentes para garantir os seus interesses, dentro dos princípios legais.

## **2.6 Responsabilidade solidária subsidiária dos representantes com os representados nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis**

A Fazenda Estadual, nos últimos tempos, tem movido execuções fiscais contra sócios, pessoas físicas, de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, em hipóteses tais como aquelas em que a firma muda-se, alterando, assim, o endereço de sua sede social. Embora conhecido o novo endereço pela Fazenda, mercê das necessárias alterações cadastrais, conforme tivemos ocasião de verificar, em caso concreto, do teor da Certidão da dívida ativa, a sede da pessoa jurídica executada, normalmente está anotada com o antigo e primitivo endereço da firma.

Assim, em hipóteses que tais, a firma executada, da qual as pessoas físicas são seus sócios quotistas, sendo uma sociedade de capital, sob o regime de quotas, com responsabilidade limitada, cabe argüir a inclusão dos sócios da executada no pólo passivo da lide, uma vez que existem pressupostos necessários para tal responsabilização solidária, como dispõe a seguinte norma:

"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;

---

<sup>21</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Editora Forense, 1998.

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório."

Insta salientar para logo que se cuida, *in casu*, de enumeração exaustiva, taxativa (*numerus clausus*):

Observe-se, demais disso, que o artigo institui indisfarçável benefício de ordem em favor dos representantes (*amplo sensu*) acima dinumerados: só serão executados os bens do representante diante da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte (representado).

Não quer isso dizer, porém (de conformidade com o que se deixa exarado no capítulo atinente à compatibilidade entre a solidariedade e a subsidiariedade), que a solidariedade só passe a existir se e quando impossibilitado o contribuinte de levantá-la, como ao primeiro lance de vista poderia parecer. Não. A obrigação dos representantes nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis já nasce solidária com a do contribuinte. Instituiu o CTN, tão-somente, um benefício de excussão, o que caracteriza a responsabilidade solidária na modalidade subsidiária (q.v. nº 3, *supra*), em oposição à responsabilidade solidária pura e simples. Não há, pelo conseguinte, dois momentos, um sem responsabilidade solidária e outro com ela; o que há é uma responsabilidade solidária subsidiária (com benefício de ordem).

Outro ponto para relevar é que os representantes só respondem pelos representados (contribuintes) "nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis". Tal preceito harmoniza-se à perfeição com o art. 126 do CTN, por injunção do qual a capacidade tributária independe da capacidade civil. De forma que o pai, v.g., não responde sempre pelo tributo devido pelo filho menor, pois este, embora ainda não goze de capacidade civil, dispõe de capacidade tributária. A responsabilidade do pai está condicionada à sua participação no ato tributado, por

omissões inclusive: Essa participação pode ser comissiva ("[...] nos atos em que intervierem[...]") ou omissiva ("[...] pelas omissões de que forem responsáveis [...]")

No que concerne ao requisito da impossibilidade de exigência da obrigação principal pelo contribuinte, é de ser entendida tal impossibilidade como abrangente tanto dos casos em que o contribuinte está insolvente, quanto dos em que o próprio Fisco não tem meios de exigir a dita obrigação do contribuinte (este está em lugar incerto e não-sabido, por exemplo).

Quanto à questão suscitada por Ives Gandra<sup>22</sup> de que ao art. 134 do CTN subjaz a existência de culpa (*stricto sensu*), e não de dolo (existente, implicitamente, no art. 135 do CTN), entendemo-la existente no citado artigo, com a ressalva, entretanto, de que é perfeitamente possível haver omissões dolosas, fato negligenciado pelo autor. Nada obstante isso, sua conclusão é, a nosso ver, procedente. Senão, vejamos:

Verifica-se que o art. 134 cuida também de infração à lei, contrato social ou estatutos, de tal forma que inútil seria sua repetição, mormente em relação ao item I, se não pretendesse o legislador falar no caso do art. 134 de infrações decorrentes de culpa e no do art. 135 daquelas decorrentes de dolo.

A intenção legislativa é ainda mais clara quando se percebe que o legislador ao preferir o caminho enunciativo de falhas decorrentes de atos ou omissões, colocou nos primeiros implicitamente aquelas oriundas de imprudência e imperícia, e nestas últimas as ocasionadas por negligência.

O sentido, por outro lado, de criação de responsabilidade pessoal para os casos de dolo específico decorre, fundamentalmente, do princípio de que nas infrações por tais agentes praticados duas são as vítimas, a saber: o Erário e o mandante ou a pessoa jurídica de direito privado, sendo o beneficiário o agente que as praticou.

Quanto à aplicabilidade do art. 134 às sociedades de pessoas, de há muito se firmou decididamente a jurisprudência no sentido de nelas não compreender as Sociedades Anônimas, nem as Sociedades por cotas de responsabilidade limitada,

---

<sup>22</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In Pesquisas Tributárias - nova série, n.4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

apesar de esse não ser o entendimento de comercialistas como Rubens Requião, Waldemar Ferreira e Fran Martins. Do contrário, vejamos:

[...] Não se aplica à sociedade por quotas de responsabilidade o art. 134 do CTN; incide sim, sobre ela o art. 135, I e III, do mencionado diploma legal se o crédito tributário resulta de ato emanado do diretor, gerente ou outro sócio praticado com excesso de poder ou infração à lei, do contrato social ou do estatuto.<sup>23</sup>

Quanto ao disposto no parágrafo único do artigo sob análise, que, em matéria de penalidades, manda aplicar ao art. 134 apenas e tão-somente as de caráter moratório, podemos, seguramente, asseverar que tais penalidades compreendem: juros de mora e correção monetária. As multas de mora têm sido consideradas punitivas, pois o caráter ressarcidor está presente nos juros de mora, e não na multa de mora. Assegura, com inteira procedência, Ives Gandra<sup>24</sup>:

A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.

Concluindo, se se pudesse classificar a sociedade por quotas de responsabilidade limitada como sendo de pessoas, ainda assim seria irregular e nula a certidão da dívida ativa, em relação aos sócios em si mesmos, uma vez que nela são exigidas penalidades e acréscimos outros (inclusive correção monetária), vedados pelo parágrafo único do mencionado artigo 134 do CTN. Com efeito, a solidariedade, tal como prevista no artigo 134 do CTN só abrange o imposto e os juros de mora, e, portanto, também por essa razão nula seria a exigência inicial.

---

<sup>23</sup> STF, RE nº 100.384-7-RJ, Ac. unânime da 1ª Turma, Rel.: Min. Pedro Soares Munhoz, Decisão: 15.8.83, RT 528/251.

<sup>24</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In Pesquisas Tributárias - nova série, n.4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

## **2.7 Da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado**

Essa norma aplica-se exclusivamente nas hipóteses perfeitamente identificadas e comprovadas de atitudes pessoais dos gerentes e administradores das pessoas jurídicas, com excesso de poderes ou infração da lei ou do contrato social. O texto legal é bastante claro:

"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."

A grande questão, tormentosa mesmo, na opinião de Hugo Machado (1995: 110), que neste passo se põe é a referente a saber se os sócios-gerentes de sociedades por quotas de responsabilidade limitada e de sociedades anônimas respondem, e de que modo, pelos créditos acima mencionados, pois nas outras espécies de sociedade a lei não limita a responsabilidade dos sócios.

Para que o sócio possa ser responsabilizado pessoalmente, nos termos do art. 135, é indispensável que pratique atos de gestão, de administração (isto é, seja, simplificando, um sócio-gerente), e que o débito tributário em análise resulte de excesso de poderes, infração à lei, a contratos sociais ou a estatutos.

Dispõe ainda o art. 10 da Lei das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada (3.708/19):

Os sócios ou aqueles que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

A regra é, portanto, de que os sócios-gerentes não respondem pessoalmente pelas obrigações das sociedades (incluindo as por cotas e as por ações). Em caso, porém, de infração de lei, contrato ou mandato, respondem solidária e

ilimitadamente. Todavia, pondera Hugo Machado<sup>25</sup> que não é qualquer infração de lei, como o mero não-recolhimento do tributo, que se mostra apta a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes, sob pena de se converter a regra em exceção. Até porque o Fisco dispõe de outros meios para exigir o valor do tributo não recolhido do devedor.

Vai mais longe o eminente tributarista MACHADO<sup>26</sup> afirma que não se pode emprestar à expressão "obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes [...]", uma tal significação que não possa compreender os atos infringentes de lei, etc., ocorridos posteriormente à realização do fato gerador da obrigação tributária, com o que concordamos. A não ser assim, a regra teria seu alcance demasiadamente restringido.

Com atinência ao IPI e ao IR descontado na fonte, afirma que poderá sempre haver responsabilidade do sócio-gerente, por disposição expressa do Decreto-Lei nº 1.736/79, restrita esta responsabilidade, obviamente, ao trato de tempo em que se deu a respectiva administração, gestão ou representação.

Conclui ainda (1995:112-3) que, quanto aos demais tributos, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por cotas de responsabilidade limitada ou por ações (anônima) só existirá "quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida, em decorrência dos atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto", donde deduz-se que "os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos [...] são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica se tornou insolvente".

Consideramos, contudo, *permissa maxima venia*, que o autor reduziu sobremaneira o alcance do art. 135 do CTN. Concede-se, em face do direito positivo vigente, atribuir responsabilidade pessoal ao sócio-gerente de tais sociedades de forma subsidiária em relação à sociedade, embora tal se figure injusto, visto que com isso se está a punir a sociedade por um ato ilegal perpetrado pelo sócio-

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 111-2.

gerente; ou seja, seria transferir para a sociedade a responsabilidade por um ato para o qual não concorreu culpa sua, obrigando-a a socorrer-se das vias ordinárias para reaver o que pagou pelo sócio-gerente infrator.

Entretanto, considerar que os atos perpetrados com contravenção da lei, do contrato social ou dos estatutos, ou com exacerbação do mandato tenham de, necessariamente, provocar a insolvência da sociedade é tese, data venia, de que não compartimos, por extrapassar os lindes do art. 135 do CTN.

Quanto à dissolução irregular da sociedade, há jurisprudência caudal no sentido de que ocasiona, pela fraude que faz presumir, a responsabilidade ilimitada dos sócios:

O sócio-gerente, de acordo com o art. 135 do CTN, é responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração da lei, considerando-se como tal a dissolução irregular da sociedade, sem o pagamento os Impostos devidos.<sup>27</sup> Em tal caso, admite-se a penhora dos bens particulares do sócio-gerente – RJTJE-SP 79/283.

Responsabilidade do sócio por dívida da sociedade.

O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos<sup>28</sup>

Execução fiscal. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada.

Sócio-gerente. Responsabilidade tributária. I – A jurisprudência de nossos tribunais é copiosa no sentido de que constitui infração à lei, com conseqüente responsabilidade do sócio-gerente pelos débitos fiscais da empresa, como devedor substituto, a dissolução irregular da sociedade, mediante o desaparecimento da firma que fizera parte.<sup>29</sup>

A determinação de que os sócios não respondem pelas dívidas sociais (art. 596 do CPC) diz respeito à regular extinção da empresa e à regularidade das obrigações sociais. A irregularidade da atuação, constatada pelo desaparecimento

---

<sup>27</sup> (STJ, 2ª Turma, R. esp. nº 7.745-SP, Rel.: Min. Ilmar Galvão, DJU de 29.4.91.)

<sup>28</sup> STJ, RE nº 34.429-7-SP, Rel.: Min. César Asfor Rocha, 1ª Turma, DJU de 6.9.93, p. 18.019.

<sup>29</sup> STJ, RE nº 19.648-0-SP, Rel.: Min. José de Jesus Filho, 2ª Turma, DJU de 14.3.94, p. 4.494.

da empresa sem a regular quitação de seus débitos, impõe outro entendimento, ou seja, o de que o art. 2º da Lei nº 3.708/19 autoriza o alcance dos bens pessoais dos sócios para completar o capital social que foi diluído pela má gestão dos negócios da sociedade (RT 635/225.)

## **2.8 Responsabilidade por infrações e denúncia espontânea**

Os artigos seguintes se referem exclusivamente à responsabilidade por infrações, como se depreende da dicção de todos os versículos. Quer isto dizer que o tributo continua sendo devido pelo contribuinte.

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

"Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

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

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

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

"Art.138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros

---

de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

O art. 136 simboliza a estigmatizada responsabilidade objetiva, princípio em franca decadência nos arraiais do direito tributário. Felizmente, o art. 136 (caput, in principio) abriu ensanचा à sua inaplicação mediante disposição de lei em contrário. (Observe-se que o próprio art. 137 é exemplo disso.) Por esse odioso princípio, a *intentio* do agente de lesar o Fisco é desconsiderada, assim como é por igual desconsiderada a circunstância de a Fazenda Pública haver sofrido prejuízo ou não com a infração (parte final).

O art. 137 estabelece os casos em que o contribuinte não responde pelas infrações, pois essa responsabilidade é pessoal ao agente. No caso do inciso I, Sacha Calmon Navarro Coelho (1991) entende, contudo, que o contribuinte também responde se o agente atuou sem abuso de poder; se houve abuso de poder por parte do agente, o contribuinte não responde; responde tão-só aquele.

O mesmo art. 137 determina que a responsabilidade no caso do inciso I é pessoal ao agente: e não podia ser de modo diverso, visto como em direito penal é sempre necessária a existência de dolo ou culpa, inexistindo responsabilidade objetiva.

Nas hipóteses do inciso III, é de mister que o dolo seja dirigido contra o representado, em seu prejuízo. De forma que se o representante, por imprudência, imperícia ou negligência (culpa *stricto sensu*), causar dano ao representado, não responderá ele pelas infrações, mas tão-só, subsidiariamente, pela obrigação tributária principal (art. 134 do CTN): O contador de uma sociedade, por exemplo, que causar dano à companhia só responderá, subsidiariamente com o contribuinte, pelos tributos decorrentes de sua ação ou omissão culposa (art. 134 do CTN).

O art. 138 apresenta regra de elevado alcance. Permite ao infrator que se autodenunciar como tal, fazendo acompanhar a denúncia, se for o caso (pode ser que o tributo não seja devido), do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (ou depositar a importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração) ter a sua responsabilidade pela infração

excluída, apagada. É de notar, porém, que a denúncia espontânea da infração não exclui a responsabilidade pelo crédito tributário.

Fato igualmente para ser considerado é o de que a exclusão da possibilidade de oferecimento de denúncia espontânea só se dará se houver um procedimento administrativo ou uma medida de fiscalização diretamente relacionados com a infração em questão.

## CAPÍTULO III

### A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A teoria sob enfoque, teve sua gênese no direito norte-americano, que, sentindo as inovações produzidas pelo capitalismo industrial, dentre elas, o uso indevido das *corporations*, com vistas à consecução de fins ilegítimos, fundamentando-se na *equity*, passou a desconsiderar a pessoa jurídica para atingir a pessoa dos sócios que dela se estavam utilizando indebitadamente.

A incipiente doutrina recebeu diversas denominações, podendo-se citar, as seguintes: *disregard doctrine*, *disregard of legal entity*, *lifting the corporate veil*, desestimação da personalidade jurídica, descerramento do véu corporativo.

Em tese de concurso apresentada na Universidade de Tubingen, na Alemanha, em 1955, a iniciativa de pioneiramente sistematizá-la, sendo, a mesma, posteriormente absorvida pelo direito daquele e de diversos outros países.

No Brasil, o tema foi abordado inicialmente pelo Prof. Rubens Requião<sup>30</sup>, em conferência intitulada "Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica", realizada na Universidade Federal do Paraná.

Objetiva, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, evitar que através do uso indevido da sociedade, materializado pela fraude ou pelo abuso de direito, se possa lesar direitos dos credores.

Caracteriza-se, a fraude, quando o devedor pratica atos de disposição patrimonial sendo insolvente ou na iminência de o ser; ao passo que o abuso de direito pode ser verificado sempre que o devedor exorbite de seu direito, advindo de tal conduta prejuízo a terceiros.

O antigo Código Civil em seu art. 20, estabelecendo que as pessoas jurídicas tinham existência distinta da dos seus membros, levava-nos à conclusão de que os sócios não respondiam pelas obrigações assumidas em nome da sociedade.

---

<sup>30</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

Atualmente o novo Código Civil em seu artigo 50 estabelece relações e obrigações entre a pessoa jurídica e a de seus sócios e administradores.

Todavia, a opção do legislador de distinguir a pessoa física dos sócios da pessoa jurídica representada pela sociedade, decorrendo daí a autonomia patrimonial desta última, não pode adquirir a feição de direito absoluto, sob pena de, por extremo apego ao formalismo, cancelarem-se situações injustas e nocivas ao organismo social.

A *disregard* nega esse absolutismo, permitindo que, em casos excepcionais em que o sócio, utilizando-se da sociedade em desacordo com os fins para que fora concebida, pratica fraudes ou exorbita de seu direito, seja possível levantar-se o véu que o encobre, para responsabilizá-lo pessoalmente.

Não se trata de negação da pessoa jurídica, mas apenas da desconsideração de sua existência no caso concreto, imputando-se ,ao sócio, a responsabilidade pelas obrigações pessoalmente assumidas em nome da sociedade, posto ter sido este quem auferiu real proveito quando da efetivação do negócio. Em última análise, sobrepuja a pessoa jurídica aquele que dela se utiliza indevidamente, conquanto em tal hipótese, a sociedade deixa de ser sujeito de direitos para ser mero objeto ou instrumento a serviço do sócio.

Funda-se, tal teoria, no fato de que sendo a pessoa jurídica criação da lei, não pode a mesma ser utilizada como meio de se obterem resultados repelidos pelo direito, devendo-se, pois, coadunar o princípio da autonomia patrimonial com o da boa-fé e com a necessidade de segurança nas relações jurídico-comerciais.

### **3.1 A *Disregard Doctrine* a Nível Mundial**

#### Estados Unidos

Os Tribunais norte-americanos vinham aplicando a *disregard of legal entity* apenas em casos excepcionais, onde se comprovasse fraude à lei, ao contrato ou a credores.

Houve, entretanto, uma ampliação desse entendimento, justificando-se a aplicação da teoria em epígrafe, sempre que, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, a aplicação das normas vigentes levasse a resultados injustos.

Ressalte-se, outrossim, que a *disregard doctrine* é mais freqüentemente chamada a aplicação nos casos de sociedades unipessoais, onde os interesses ilegítimos do sócio encontram terreno fértil para sua concretização, exigindo-se, assim, maior fiscalização nos atos de sua constituição e funcionamento.

### Inglaterra

O primeiro caso em que se cogitou da desconsideração da personalidade jurídica, foi julgado em Londres, no ano de 1897, denominado Salomon vs Salomon & Co, podendo ser assim resumido:

O comerciante Aaron Salomon constituiu uma *company* juntamente com outros seis componentes de sua família, havendo cedido seu fundo de comércio à sociedade e recebendo 20.000 ações representativas de sua contribuição, restando aos demais sócios apenas uma ação para cada; para a integralização do valor do aporte efetuado, Salomon receber ainda obrigações garantidas de dez mil libras esterlinas. A companhia logo em seguida começou a atrasar os pagamentos, e um ano após, entrando em liquidação, verificou-se que seus bens eram insuficientes para satisfazer as obrigações garantidas, sem que nada sobrasse para os credores quirografários. O liquidante, no interesse desses últimos credores sem garantia, sustentou que a atividade da companhia era ainda a atividade pessoal de Salomon para limitar a própria responsabilidade; em consequência Salomon devia ser condenado ao pagamento dos débitos da *companhia*, vindo o pagamento de seu crédito após a satisfação dos demais credores quirografários.

Salomon foi condenado em primeira instância, mas foi posteriormente absolvido pela Câmara dos Lords, a qual rechaçou o entendimento do magistrado prolator da sentença de condenação, fundamentando sua decisão na constituição válida da Salomon & Co., distinguindo-se, pois, suas atividades.

Tal acontecimento desestimulou os juristas britânicos a aprofundarem-se no tema, razão porque, singelas são as contribuições doutrinárias e jurisprudenciais inglesas.

### França

A pessoa jurídica é considerada tendo-se em vista determinados fins, os quais são responsáveis, também, pela limitação do seu campo de abrangência.

Segundo a esquematização proposta por Erlinghagen, a desconsideração da pessoa jurídica aplicar-se-ia nos casos de simulação, aparência e interposição de pessoas.

Pode-se destacar, ainda, a contribuição de Josserand, ao qual se opôs Planiol, que a partir da jurisprudência dos Tribunais franceses, sistematizou a teoria do abuso de direito, onde apregoava a finalidade social do mesmo, de servir como instrumento possibilitador da conservação da sociedade, enfatizando que todo ato, embora respaldado na lei, que fosse contrário a essa finalidade, seria abusivo e, por via de consequência, atentatório ao direito.

Propagou, Joserrand, a seguinte assertiva: Nem tudo que é conforme a lei é legítimo.

### Alemanha

Os estudos pioneiros do Prof. Rolf Serick propiciaram larga difusão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica na Alemanha, chegando-se, inclusive, à elaboração de uma teoria semelhante designada de *Durchgriff*.

À semelhança de outros países, poder-se-ia desestimar a personalidade jurídica nos casos de ser a mesma utilizada abusivamente para fins ilícitos, bem como nos casos de infração a obrigações contratuais e de prejuízos fraudulentos a terceiros.

No direito moderno, a pessoa jurídica somente pode ser entendida sob o prisma de uma instrumentalidade jurídico-formal para a consecução de interesses e fins aceitos e valorizados pela ordem jurídica.

Sob este enfoque do aspecto comercial, econômico, ou ainda patrimonial do tema, pede-se alinhar alguns fins colimados pelo instituto e aceitos juridicamente:

A conveniência ou viabilização de empreendimento econômico. A necessidade técnica dos grandes empreendimentos. Necessidade de elevados investimentos a exigirem conjugação de esforços. Cooperação que a ordem jurídica jurisformiza através da personalização.

Situações há em que a constituição de pessoa jurídica é imperativo legal. Por razões de política econômica, há certas atividades que a lei só autoriza às pessoas

jurídicas, além de geralmente impor a espécie societária, é o caso, por exemplo da atividade financeira, de seguros, entre outras.

A limitação da responsabilidade dos sócios como instrumento de viabilização de empreendimentos. Pode-se considerar que, se por um lado a limitação estimula o investidor à aventura empresarial, por outro, alerta o lado credor que contrata com tais sociedades, o qual, conhecendo esta limitação, pode precaver-se, exigindo garantias adicionais.

Consoante tal linha de raciocínio, a personalização representa instrumento legítimo de destaque patrimonial para a exploração de certos fins econômicos, de modo que o patrimônio titulado pela pessoa jurídica responda pelas obrigações sociais, chamando-se à responsabilidade, os sócios, apenas em hipóteses restritas.

Dado que o destaque patrimonial seja a principal característica nas sociedades comerciais, a autonomia da pessoa jurídica não tem, entretanto, o poder de transformá-la em ente totalmente alheio às pessoas dos sócios. Ou então, o patrimônio da pessoa jurídica é, através da ação ou quota de capital, expressão também do patrimônio dos sócios. A vontade da pessoa jurídica é, não obstante o balizamento dos estatutos dos órgãos de administração neles previstos, em grande medida, o reflexo da vontade de seus sócios.

A pessoa jurídica exerce uma função legítima, não representando abuso, a limitação de responsabilidade que propicia. Contudo, sua autonomia em relação às pessoas dos sócios é relativa, pois indiretamente, seu patrimônio a eles pertence, e sua vontade é, pela vontade deles, fortemente determinada.

### **3.2 A Pessoa Jurídica e Sua Autonomia**

O caráter de instrumentalidade implica em que a validade do instituto fique condicionada ao pressuposto do cumprimento ou do atingimento do fim jurídico a que este se destina, no caso, implica em que a pessoa jurídica fique condicionada a que não se desvie desse mesmo fim, desfraudando-o.

Há situações em que a utilização da pessoa jurídica é feita de acordo com os fins para o qual o direito albergou o instituto. Quando o reconhecimento da autonomia leva à negação de ideais de justiça ou à frustração de valores por ela

albergados, temos então, o desvio de função. Ocorrendo a incompatibilidade entre o comportamento da pessoa jurídica e os valores que informam a ordem jurídica.

O problema que então se apresenta em relação à lei é o de integrá-la, no aspecto axiológico, descrito como a situação em que não há propriamente lacuna da lei, pois o direito posto fornece a solução em seus estritos termos, ocorre porém, que a solução dada fere valores que o sistema jurídico tutela, portanto, aplicar a lei, ou deixar de aplicá-la, fazê-lo de forma a que, sem que se destrua sua validade, possa evitar seja a mesma utilizada para fins abusivos.

A desconsideração da pessoa jurídica, tema deste trabalho, é o instituto que se encaixa perfeitamente à construção teórica acima mencionada. Visa tal instituto à suplantação da barreira legal imposta pela instituição da pessoa jurídica, contornando-a de forma a manter íntegro os valores que inspiraram sua criação.

Na aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, se visará tanto a proteção da própria pessoa jurídica da ação de seus sócios gerentes, quanto a proteção dos demais sócios, terceiros que com ela se relacionem ou que de qualquer forma sofram os efeitos de seu atuar.

Relevante considerar, que a desconsideração destina-se ao aperfeiçoamento do próprio instituto da personalização, pois determina a ineficácia episódica de seu ato constitutivo, preservando a validade e existência de todos os demais atos que não se relacionam com o desvio de finalidade, e nisto protegendo a própria existência da pessoa jurídica. A teoria ou doutrina da desconsideração assegura a finalidade da pessoa jurídica ao tempo em que protege os demais, dos prejuízos decorrentes da utilização desvirtuadora de seus fins.

Assim como o direito reconhece a autonomia da pessoa jurídica e a conseqüente limitação da responsabilidade dos sócios, o próprio direito pode cercear os possíveis abusos, restringindo a autonomia de um lado e a limitação de outro. Pode o direito limitá-las, restringi-las, excepcioná-las e condicioná-las, enfim, pode regular seu exercício.

Decorre da personalidade jurídica a separação patrimonial entre os bens afetados à composição do capital social e os bens particulares dos sócios, o que tem possibilitado grande incremento das atividades econômicas nas sociedades capitalistas.

Isto porque o comprometimento do patrimônio pessoal do sócio em caso de derrocada do empreendimento inibiria sobremaneira a iniciativa privada face o elevado risco que ensejariam determinadas atividades econômicas.

A proteção do patrimônio individual do sócio consubstancia medida saudável ao desenvolvimento econômico.

Conforme afirma COELHO<sup>31</sup>, "*O princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, observado em relação às sociedades empresárias, socializa as perdas decorrentes do insucesso da empresa entre seus sócios e credores, propiciando o cálculo empresarial relativo ao retorno dos investimentos*".

Contudo, há que se tecer limites a que tal autonomia patrimonial não seja usada como escudo para a fraude e o abuso de direito.

A distinção entre o patrimônio social e o particular dos sócios representa o motivo principal do instituto da personalidade jurídica.

No direito brasileiro, não há campo para discussões acerca da consagração do instituto desde a edição do Código Civil de 1916, que prevê em seu art. 20, caput, que "as pessoas jurídicas têm existência distinta de seus membros.

Ainda, dentro da lição de Fábio Ulhoa Coelho (1999, p. 14), "...muito embora alguma doutrina ensine o inverso, da personalização da sociedade empresária segue-se a separação dos patrimônios desta e de seus sócios. Os bens integrantes do estabelecimento empresarial, e outros eventualmente atribuídos à pessoa jurídica, são de propriedade dela, e não de seus membros".

### **3.3 Mecanismos Legais que Limitam a Responsabilidade dos Sócios**

Consagrada a separação patrimonial no ordenamento brasileiro, aparece como fonte de preocupação dos operadores do direito o uso da pessoa jurídica como instrumento de fraude e do abuso do direito.

A despeito da autonomia entre a pessoa jurídica e a pessoa física do sócio, a legislação prevê um grande número de mecanismos legais, sem deixar de reconhecer a autonomia, deixa expresso ora a responsabilidade solidária, ora a responsabilidade subsidiária, ora a responsabilidade pessoal de terceiros:

---

<sup>31</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Para entender Kelsen**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.38.

Na CLT, temos a responsabilidade solidária das sociedades integrantes de um conglomerado econômico (art. 2º, § 2º).

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6404/76), para evitar prejuízos aos sócios minoritários, ao mercado imobiliário, etc. contempla situações de responsabilidade pessoal, solidária ou subsidiária de terceiros. (arts. 115 a 117, 233, 242).

A Lei do Sistema Financeiro (Lei 4.595/64, art. 34), veda determinadas operações da pessoa jurídica com seus administradores e outras pessoas jurídicas de cujo capital estes participem. Também a Lei 7.492/86 no art. 17, dispõe de forma semelhante.

A Lei de Repressão ao Abuso do Poder Econômico (Lei 4.137/62), em seu art. 6º responsabiliza civil e criminalmente diretores e gerentes de pessoas jurídicas pelos abusos caracterizados na supradita lei.

No Código Tributário Nacional o abuso do representante legal induz a responsabilidade pessoal (art. 135) e a responsabilidade subsidiária (art. 133, II, 134).

O art. 6º da Lei da Sonegação Fiscal (Lei 4.729/65) trata da responsabilização penal de "todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal".

A Lei de Usura (Decreto 22.626/33), no artigo 13, parágrafo único, também trata da responsabilidade penal: "Serão responsáveis como co-autores ... em se tratando de pessoa jurídica, os que tiverem qualidade para representá-la".

Além das restrições legais ao princípio da autonomia da pessoa jurídica, há também as limitações oriundas das obrigações convencionais. Por exemplo, vedações de não fazer às pessoas contratantes, quando estendidas também as pessoas jurídicas de que elas participem, ou vice-versa, vedações à pessoa jurídica, que se estendam a pessoas físicas a ela relacionadas.

Nas situações acima não se cogita da desconsideração da pessoa jurídica. Não há nenhuma forma jurídica que deva ser desprezada pelo juiz. A lei prevê as conseqüências jurídicas, sem necessidade de desconsideração.

Trata-se que a solução equânime, justa, axiologicamente adequada corresponde ao ditame do preceito legal ou á convenção das partes. Não há lacuna

jurídica, nem lacuna axiológica. O Direito fornece o meio legal que previne o abuso ou a fraude, cumprindo-se o fim ou valor juridicamente tutelado. Não é preciso desconsiderar a pessoa jurídica, porque, mesmo considerada, a responsabilidade do sócio emerge por força do preceito legal.

Não há que confundir hipóteses legais de responsabilidade dos sócios ou administradores com a desconsideração da personalidade jurídica. A Desconsideração independe do tipo de estrutura societária e de suas regras particulares de responsabilização patrimonial.

O que se entende por desconsideração da pessoa jurídica?

De acordo com Luciano Amaro<sup>32</sup>:

"A desconsideração da pessoa jurídica significa tornar ineficaz, para o caso concreto, a personificação societária, atribuindo-se ao sócio ou sociedade condutas que, se não fosse a superação, seriam imputadas à sociedade ou ao sócio respectivamente. Afasta a regra geral não por inexistir determinação legal, mas porque a subsunção do concreto ao abstrato, previsto em lei, resultaria indesejável ou pernicioso aos olhos da sociedade".

Desta forma, pode-se dizer que o instituto visa, para a prática de certos atos, a obtenção de um regime jurídico distinto do preconizado no direito posto. Trata-se de aplicar em casos concretos, um certo raciocínio que afasta a incidência das regras gerais aplicáveis a matéria. Isto porque o problema da personificação, por sua especialidade, não encontra resposta satisfatória no sistema positivo do direito.

Através da desconsideração, atos societários são declarados ineficazes, e a importância da pessoa do sócio sobressai em relação à da sociedade, ficando esta em segundo plano.

Resulta a aplicação de tal técnica da ocorrência de situações concretas em que prestigiar a autonomia e a limitação de responsabilidade implicaria sacrificar interesse legítimo, albergado pelo Direito, sistematicamente considerado. Seria injusta, em tais casos, a solução decorrente da aplicação do preceito legal ser mero objeto, manobrado à consecução de fins fraudulentos ou ilegítimos. Desta forma, quando o interesse ameaçado é valorado pelo ordenamento jurídico como mais desejável ou menos sacrificável do que o interesse colimado através da

---

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. **Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor**; *Ajuris*, vol.20; n58; p.69 a 84; julho, 1993.

personificação societária, abre-se a oportunidade para a desconsideração, sob pena de alteração da escala de valores.

"Sintomaticamente tal solução se desenvolveu nos países de Direito não escrito (common law), Estados Unidos e Inglaterra".<sup>33</sup>

Sintomaticamente, também, por um tempo, a implantação da solução encontrou resistência nos países da tradição do direito escrito, entre eles o Brasil.

A desconsideração é um conceito ligado ao funcionamento da pessoa jurídica, tal fato deixa pouca margem para definições apriorísticas de casos. Nada correspondendo aos assuntos da validade de constituição, estrutura, legalidade dos atos. Para estes; associados a defeitos tais como simulação, fraude, nulidade; o direito oferece remédios análogos a desconsideração; mas que não devem ser confundidos com a mesma. Cabe falar da desconsideração quando não haja uma solução legislada específica para os eventuais desvios de função da pessoa jurídica.

Desta forma, podemos sintetizar enumerando os elementos que compõem a figura da desconsideração da pessoa jurídica:

Ignorância dos efeitos da personificação.

Ignorância para o caso concreto e período determinado.

Manutenção da validade dos demais atos jurídicos praticados.

Intenção de evitar o perecimento do interesse legítimo.

O cabimento da desconsideração envolve sempre algo de ideológico e, certamente, algo de axiológico, de vez que haverá sempre, quando de sua aplicação, uma opção entre um valor ou um interesse específico diante de outros valores ou outros interesses específicos.

Desconsideração não se confunde nem acarreta a nulidade dos atos que propiciaram a atuação judicial. Os atos praticados não são anulados; apenas outras medidas são tomadas pra corrigir e compensar, as conseqüências do ato praticado, desfazer o que de fraudulento houver sido praticado em nome da pessoa jurídicas.

---

<sup>33</sup> AMARO, Luciano. **Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor**; *Ajuris*, vol.20; n58; p.69 a 84; julho, 1993.

### 3.4 A Desconsideração no Código de Defesa do Consumidor

Na legislação nacional, o Código de Defesa do Consumidor, Lei nº 8.078/90, foi o primeiro texto legal a adotar expressamente a teoria da desconsideração, inserindo-a em seu art. 28, que inspirou a redação do art. 18 da Legislação Antitruste Brasileira (Lei nº 8.884/94) e do art. 4º da nova Lei Ambiental (Lei nº 9.605/98), que também prevêem expressamente a desconsideração da personalidade jurídica. Agora, a teoria ingressa no Brasil em um dos mais importantes diplomas legais brasileiros, o Código Civil.

Em nosso ordenamento jurídico positivo, a Desconsideração, como já foi dito, surgiu pioneiramente no Código de Defesa do Consumidor em seu artigo 28, de resto diploma amplamente inovador, tanto do Direito Material, quanto do Direito Processual. A redação do artigo 28 diz:

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

§ 1º - (Vetado.)

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

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

§ 4º - As sociedades coligadas só responderão por culpa.

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

Pode-se, a luz do acima exposto, afirmar categoricamente: a Desconsideração da Pessoa Jurídica é objeto do cáput e do art. 28 do Código de Defesa do Consumidor, e dividir nos seguintes grupos as hipóteses legais de incidência da desconsideração contida no referido artigo:

Grupo 1 - Abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito, violação de estatutos ou contrato social. (cáput, 1ª parte)

Grupo 2 - Falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocadas por má administração. (cáput, 2ª parte).

Grupo 3 - Qualquer hipótese em que a personalidade da pessoa jurídica seja, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. (§ 5º)

A interpretação mais consentânea parece ser a de que o § 5º, constitui uma abertura ao rol de hipóteses no cáput, sem prejuízo dos pressupostos, teóricos da doutrina que o dispositivo visou consagrar. A aplicação do § 5º deve restringir-se às situações em que o fornecedor do produto ou serviço ao consumidor constitui a pessoa jurídica, ou a utiliza, especificamente para livrar-se da responsabilização de prejuízos causados ao consumidor. Aí justamente reside a carga axiológica do instituto: na análise judiciária da forma como a pessoa jurídica foi constituída ou utilizada relativamente à relação de consumo.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, embora venha sendo objeto de inúmeras discussões tanto por parte dos doutrinadores, como dos Tribunais e até mesmo dos estudantes de direito, ainda está longe de possuir uma interpretação pacífica e sistematizada.

Tal realidade, todavia, deve servir de estímulo a conscientização jurídica, incitando-nos a um aprofundamento crescente em seu estudo, para que, num futuro não tão distante, possamos ver banidas de nossa realidade as iniquidades perpetradas através do uso indevido da pessoa jurídica, o que representa, em linha de conclusão, o desvirtuamento do próprio direito.

O artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor representa a abrangência do Estado para alcançar aqueles atos que, apesar de conformarem-se ao figurino do estrito modelo legal, representam violação do ordenamento jurídico naquilo que possui de mais caro, seus valores e seus princípios asseguradores da paz, da boa fé, do convívio social harmonioso e da justiça. Pode-se considerar, concluindo, que o artigo 28 do referido Estatuto representa um grande avanço não só no campo específico do Direito Tutelar do Consumidor como também de todo o Direito Posto Nacional.

### 3.5 O Código Civil e a Desconsideração da Personalidade Jurídica

Da análise do sistema jurídico brasileiro, verifica-se que a distinção entre a pessoa jurídica e as de seus sócios em nosso país é rigorosa e precisamente estabelecida pela lei, e só por ela poderia ser desconsiderada. É de se assinalar, ademais, que, embora seja bastante útil a invocação dessa teoria, como demonstrou a experiência de outros países, ela só deve ocorrer em hipóteses excepcionais, uma vez que, passando a ser procedimento rotineiro, acabar-se-ia por negar vigência ao princípio básico da teoria da personalidade jurídica, que nosso antigo Direito Civil consagrou no artigo 20 do antigo Código Civil, atualmente vislumbrado no art. 50 do novo Código Civil Brasileiro.

Como se tem conhecimento, foi o Prof. Rubens Requião<sup>34</sup>, quem primeiro versou sobre a aplicabilidade da teoria de desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, concitando nossos juristas a uma análise mais aprofundada do tema.

Contrapôs, o ilustre mestre, o direito, tido à época como absoluto, da personalidade jurídica à necessidade de soluções, se não legais ao menos éticas, que compusessem com justiça as questões suscitadas. O germe dessas discussões foram justamente as evidências de que, não raro, era, a pessoa jurídica, usada como anteparo de fraude, sobretudo na burla a proibições estatutárias ou legais, além de palco onde se perpetravam múltiplos abusos de direito.

Dando como certo ainda, que a **disregard doctrine** teria possibilidade de adequar-se a qualquer sistema jurídico que adotasse o princípio da separação entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a compõem, como norma de direito interno.

Sobre o assunto, os fundamentos do Prof. Rubens Requião (1969) para a desconsideração da personalidade jurídica, quais sejam a fraude e o abuso de direito e condicionando-a às hipóteses em que a atividade ou o interesse individuais de determinado sócio, tivessem de tal maneira entremeados que não fosse possível dissociá-los.

---

<sup>34</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

A sanção jurídica não seria a nulidade, mas a ineficácia do negócio jurídico, pois não se vê na desconsideração o fito de punição a diretores e sócios, responsabilizando-os pelas obrigações sociais, fundamentando-a, ao revés, no fato de que a própria entidade é que foi desviada de seus legítimos objetivos.

Em assim sendo, a desconsideração poderia ser invocada a benefício da sociedade, como no exemplo em que, uma empresa componente de uma *holding*, embora não tendo usado determinada marca no prazo de sua caducidade, não perde o direito de usá-la, por tê-lo feito outra empresa do mesmo grupo.

Sociedades civis e mercantis possuem suas responsabilidades delimitadas por meio da autonomia patrimonial até então prevista no art. 20 do antigo Código Civil, que determinava a separação de patrimônios entre sócios e sociedade. A autonomia patrimonial incentivava a atividade empresarial, limitando os eventuais prejuízos que vinham a ocorrer, mas a separação de patrimônios possibilitava a criação de modelos societários legais que têm propiciado a realização de fraudes e abusos por meio da má utilização da personalidade jurídica, exigindo do Direito a elaboração de mecanismos que assegurem a finalidade do instituto jurídico.

Dentro desta consideração, verificou-se a necessidade da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para superar a proteção individual dos bens dos sócios que desviaram a finalidade da pessoa jurídica, mediante fraude ou abuso de direito, causando prejuízos ao credor que não possui meios de cobrar a dívida, diante da impossibilidade de executar os bens dos sócios pela limitação patrimonial existente.

O novo Código Civil (Lei 10.406/2002) trata da desconsideração da personalidade jurídica em seu art. 50, que em seu projeto sofreu alteração por meio da emenda do relator do projeto, o Senador Josaphat Marinho, atendendo sugestões de juristas, como proposta de emenda modificativa ao art. 50, pois o antigo texto do dispositivo não traduzia devidamente a teoria na norma, desrespeitando princípio básico da desconsideração, ou seja, a preservação da pessoa jurídica naquilo que não se relaciona com o ilícito praticado.

O antigo texto do art. 50 previa que "A pessoa jurídica não pode ser desviada dos fins que determinaram a sua constituição, para servir de instrumento ou cobertura à prática de atos ilícitos, ou abusivos, caso em que caberá ao juiz, a requerimento do lesado ou Ministério Público, decretar-lhe a dissolução. Parágrafo

único – Neste caso, sem prejuízo de outras sanções cabíveis, responderão, conjuntamente com os da pessoa jurídica, os bens pessoais do administrador ou representante que dela se houver utilizado de maneira fraudulenta ou abusiva, salvo se norma especial determinar a responsabilidade solidária de todos os membros da administração".

De acordo com seus princípios teóricos originais, a desconsideração não prevê a nulidade, extinção ou dissolução da pessoa jurídica, determina apenas a sua suspensão para o caso concreto em que foi utilizada com fraude ou abuso de direito. A teoria não discute o instituto pessoa jurídica, tem por finalidade responsabilizar aquele que o utilizou indevidamente, desviando-o de sua finalidade.

O relator do projeto, ao alterar o conteúdo do art. 50 do projeto do novo Código Civil brasileiro, assegurou a finalidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, pois eliminou a possibilidade de dissolução da pessoa jurídica, prevista no texto anterior e que não condiz com a finalidade da desconsideração.

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

A alteração ao art. 50, conforme nos parece, é bem-vinda, pois o relator garantiu a preservação da pessoa jurídica naquilo que não está envolvido com o uso inadequado do instituto. Essa característica constitui a grande vantagem da teoria em relação às demais soluções imaginadas pelo Direito para coibir as fraudes e abusos praticados por meio da pessoa jurídica, justamente por preservar todos os demais atos e negócios não fraudulentos, referentes ou praticados pela sociedade, preservando-se, assim, os interesses dos demais sócios, dos empregados e da própria comunidade consumidora de seus serviços ou produtos.

É dessa característica básica da desconsideração que se deve extrair sua plena adequação às exigências da economia moderna, pois a teoria incorpora o princípio da preservação da empresa, de extrema importância diante das atuais conjunturas econômicas e sociais. O atual tratamento do novo Código Civil à

desconsideração da personalidade jurídica representa um grande avanço nas relações jurídicas e empresariais e encontra-se em conformidade com a jurisprudência brasileira, que, na maioria das decisões, adota a teoria de forma efetiva e de acordo com seus preceitos originais.

## CAPÍTULO IV

### A RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA DISSOLVIDA

O Sistema Tributário brasileiro, disciplinado pela Constituição Federal, consagra o caráter impessoal dos tributos e o condicionamento da tributação à consideração da capacidade econômica do contribuinte, ao mesmo tempo em que faculta à administração pública, com a finalidade de conferir efetividade a esses objetivos, o poder de identificar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".<sup>35</sup>

Como meio da efetivação da arrecadação, o Código Tributário Nacional, por sua vez, nos arts. 134 e 135, prevê respectivamente, a responsabilidade subsidiária e a pessoal de terceiros pelas dívidas tributárias.

Com relação às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, muito se tem discutido doutrinaria e jurisprudencialmente sobre a possibilidade de responsabilização do *sócio não-gerente* por dívidas tributárias da sociedade não saldadas adequadamente, diante da circunstância bastante usual de dissolução de tais sociedades.

O modelo da sociedade por quotas parece garantir aos seus sócios uma quase completa irresponsabilidade pessoal pelas dívidas da sociedade, já que limita sua responsabilidade ao valor do capital social.

Todavia, o mesmo modelo legal de sociedade de responsabilidade limitada deveria em seu conteúdo disciplinar os mecanismos de controle da administração imposta à empresa, assim como da regularidade e liquidez do capital social indicado no contrato social da empresa.

---

<sup>35</sup> Art. 145, §1º.

Um adequado sistema de fiscalização da integridade e intangibilidade do capital social seria o contrapeso necessário à atribuição da limitação generalizada da responsabilidade dos sócios, inclusive quanto às dívidas tributárias, ao passo em que sua inexistência faz da limitação de responsabilidade do sócio quotista um instrumento de fraude e de enfraquecimento da efetividade da ação tributária da administração pública.

A dificuldade de aceitação jurisprudencial da responsabilização do sócio não-gerente por dívidas tributárias das sociedades por quotas dissolvidas, está a exigir dos procuradores do estado um especial trabalho de conscientização dos órgãos julgadores quanto à natureza e estrutura das sociedades por quotas no sistema normativo pátrio e sua interpretação em face da insuficiência de sua disciplina e imperfeição do modelo adotado.

As sociedades por quotas de responsabilidade limitada foram criadas no sistema jurídico europeu, no final do século XIX, para servir de modelo estrutural à sociedade de pequeno e médio porte. Modelo que apresentava a conveniência da limitação da responsabilidade sem os rigores e sem o formalismo do modelo das sociedades por ações.

Foi na Alemanha, em 29 de abril de 1892 que a lei criou a *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, que foi aceita e copiada nos países europeus e americanos nos anos que se seguiram, vindo a servir de base à legislação brasileira do início deste século.<sup>36</sup>

Nas sociedades por quotas o capital social é a única garantia dos credores, consagrando-se, desta feita, a limitação da responsabilidade do sócio ao montante do capital social.

Daí a previsão no Decreto nº 3.708/19 (revogado pelo novo Código Civil) de imprescindibilidade do contrato social "*estipular ser limitada a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social*".<sup>37</sup> Com a ressalva de, em caso de

---

<sup>36</sup> A legislação francesa sobre a matéria é de 1925, a italiana de 1942, a espanhola de 1953, a brasileira -e até hoje vigente- de 1919.

<sup>37</sup> Art. 2º.

falência da sociedade, tornarem-se os sócios solidariamente responsáveis pelo que faltar "*para preencher o pagamento das quotas não inteiramente liberadas*".<sup>38</sup>

O mesmo decreto determinava a aplicação dos dispositivos que no Código Comercial disciplinam as sociedades de pessoa e a incidência subsidiária da lei das sociedades anônimas.<sup>39</sup>

Doutrinariamente prevalece o entendimento no sentido de ser a sociedade por quotas uma sociedade de pessoas, ao menos nos moldes em que vem apresentada pelo mencionado decreto.

Conforme já indicado, além do caráter pessoal e contratual a sociedade por quotas se caracteriza pela limitação de responsabilidade de seus sócios.

O antigo Decreto ao mesmo tempo em que preconizava estar no montante do capital social o limite da responsabilidade do sócio, asseverava que o estado falimentar comprometia o patrimônio dos sócios de forma solidária pelo que faltava a integralizar neste capital.

O novo Código Civil veio regular totalmente a sociedade limitada, devendo portanto ser considerado tacitamente revogada a Lei das Limitadas (Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919).

A expressão sociedade por cotas de responsabilidade limitada utilizada pelo antigo decreto 3.708/19 foi substituída por sociedade limitada expressão essa a muito utilizada pela doutrina jurídica.

A doutrina, ao interpretar o Decreto nº 3.708/19, entendia que os sócios poderiam responder por dívidas da sociedade se o capital social não tivesse sido totalmente integralizado, portanto até o limite do montante a integralizar, sendo essa responsabilidade solidárias dos sócios.

Decorrente disso, um sócio que tivesse integralizado totalmente suas quotas poderia vir a responder em solidariedade com a sociedade ou com outros sócios, se por ventura algum deles não tivesse integralizado suas quotas.

Pelo novo Código Civil, ficou positivado:

---

<sup>38</sup> Art. 9º.

<sup>39</sup> Arts. 2º e 18.

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

Doutrinadores como MARTINS (1996)<sup>40</sup>, consideravam as omissões do Decreto prejudiciais:

"O Dec. nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, está eivado de imperfeições, não atendendo, com precisão, ao objetivo das sociedades por quotas".

Independentemente de poder ser suprida ou não pelos termos do contrato social, é fato inconteste na prática societária brasileira a omissão, tanto legal, quanto contratual, de normas reguladoras do sistema de deliberação que será adotado pela sociedade e, sobretudo, da forma de manifestação da vontade dos sócios.

Neste tópico a legislação pátria não acompanhou as modificações que no direito comparado foram se impondo às normas disciplinadoras das sociedades por quotas - no direito francês e no direito argentino, entre outros.

No primeiro, a legislação incidente sobre as sociedades por quotas sofreu sucessivas alterações até a Lei de 1966 que ampliou as formas de intervenção dos sócios na administração da sociedade. Há a possibilidade de cláusula impondo ao gerente o dever de obter autorização dos demais sócios para a realização de certos atos; os sócios devem aprovar o balanço anual e decidir sobre a partilha dos lucros, também devem votar a modificação do contrato social. Todas estas são decisões coletivas tomadas formalmente pelos sócios.

Ainda na lei francesa, ciente o estatuto, as deliberações serão necessariamente tomadas em assembléia. Mesmo havendo cláusula em contrário, as aprovações das contas serão por este modo tomadas. Finalmente, é prevista a possibilidade de se optar por uma consulta escrita (forma introduzida legislativamente pela Lei de 11 de fevereiro de 1994) perante os sócios.<sup>41</sup>

Logo, fica assegurada a participação dos sócios na tomada das deliberações de maior relevância na vida da sociedade, ao mesmo tempo em que, em caso de aprovação, tais sócios ficarão vinculados ao ato de administração por eles

---

<sup>40</sup> MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial, 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p.268.

<sup>41</sup> RIBERT, Georges; ROBLOT, René, in *Traité de droit commercial* (L.G.D.J, Paris, 1996, v.1, 16ª Ed.), pp. 725-726.

consentido ou ratificado. Contrariamente, em caso de discordância, também ficará formalmente garantida a isenção da voz minoritária.

Também na Argentina um modelo similar foi incorporado, impondo-se a realização de assembléias para a tomada das contas anuais, facultando outras formas de consultas formais para os demais deliberações.

Torna-se imprescindível também ao modelo nacional, a escolha de métodos de consulta aos quotistas que permitam aos administradores a elaboração de atas e outros documentos formais aptos a levar ao conhecimento do leitor a posição adotado por estes, seja no sentido de compartilhar da deliberação sugerida pela administração da sociedade, seja opondo-se a ela de forma expressa.

O Decreto nº 3.708/19 está muito aquém dos novos modelos implantados.

Em termos de deliberação limita-se a reconhecer ao sócio dissidente de deliberação o direito de requerer perante a sociedade a apuração de seus haveres e sua conseqüente retirada, quando se tratar de matéria de alteração contratual.<sup>42</sup>

Efetivamente, não há sistema imposto de controle do poder de deliberação. A partir desta constatação duas conseqüências podem ser extraídas: ou se presume que todos os sócios participam de todas as tomadas de deliberação e o fazem de forma unânime, salvo deliberação sobre reforma do contrato com dissidência; ou se conclui que somente os administradores tem poder decisório e ilimitado. Esta última conclusão não se compatibiliza com a estrutura de sociedade de pessoas.

Desta forma, quando uma sociedade por quotas se mantém inscrita e teoricamente como ativa perante o fisco, ao passo em que no processo de execução se constata a inexistências de empresa assim como de bens, quem e como se decidiu pela dissolução irregular?

Diante da carência de documentação e da inadequação do sistema deliberativo das sociedades por quotas - normalmente deliberações tomadas de modo informal - não há como a administração pública tomar conhecimento de quem e de como se decidiu pela cessação irregular das atividades da empresa com a conseqüente e irregular liquidação de seu patrimônio. Considerando-se que a

---

<sup>42</sup> Art. 15: "Assiste aos sócios que divergirem da alteração do contrato social a faculdade de se retirarem da sociedade, obtendo o reembolso da quantia correspondente ao seu capital, na proporção do último balanço aprovado.(...)".

cessação das atividades, por imposição normativa deveria ter sido antecedida da quitação das obrigações, e não sendo esta possível, convertida a liquidação em falência da empresa, somados ao fato de nenhuma dessas etapas ter sido respeitada obriga que o desaparecimento da empresa seja tomado como dissolução irregular.

Sendo irregular a dissolução, impõe-se a aplicação da norma do art. 135, I do CTN, com a conseqüente responsabilização pessoal dos sócios.

Também à aplicação do art. 16 do decreto nº 3.708/19 conduzia à mesma conclusão, pois determina que as deliberações dos sócios, quando infringentes do contrato social ou da lei, dava responsabilidade ilimitada àqueles que expressamente tivessem ajustados tais deliberações contra os preceitos contratuais ou legais.

Além da inexistência de um sistema de controle das deliberações – observa-se que se torna conveniente aos administradores da sociedade optarem por nenhum formalismo no momento da cessação das atividades, até porque esta opção, ainda que ilegal ou irregular, tem conduzido à isenção da responsabilidade dos sócios da sociedade por quotas - outro indicativo à ampliação da responsabilização do quotista é a indefinição dos sistemas de controle da formação e intangibilidade do capital social.

O capital social da empresa que era ao mesmo tempo seu patrimônio inicial e elemento indicativo da solvência da sociedade e de avaliação do patrimônio durante a vida da sociedade comercial, também o valor contábil que devendo ser reconstituído em sua materialidade a cada balanço realizado pela empresa.

Na sociedade por quotas a lei se omitia quanto aos critérios de avaliação dos bens trazidos à composição do valor do capital social, assim como estava isenta de qualquer norma de fiscalização sobre a efetividade de tais valores. Logo, nos moldes em que vem disciplinada pela nova lei civil, a sociedade por quotas serve prontamente a fraudes e desvios alimentados pela perspectiva de limitação da responsabilidade dos sócios.

Pelo novo Código Civil na sociedade limitada, os sócios não respondem por dívidas da sociedade como regra geral.

---

Sobre a *função* das sociedades comerciais a lição perfeita de GALGANO<sup>43</sup> ensina que a utilidade social é um limite à liberdade de iniciativa econômica e à busca do lucro, devendo ser valorizada pela lei, para que se possa no caso concreto identificar a incompatibilidade da prática econômica com a utilidade social que se espera extrair do empreendimento.

O cumprimento das obrigações tributárias por parte das empresas faz parte das tarefas de cunho social a ela impostas. A sociedade que descumprir estas obrigações estará atuando no campo do ilícito, não havendo outra solução senão a responsabilização pessoal dos sócios.

Em termos de legislação tributária, para fins de efetivação da potencialidade de arrecadação, imprescindível a invocação das normas contidas nos arts. 134 e 135 do CTN para se concluir que se uma das características essenciais da sociedade por quotas de responsabilidade limitada é a limitação da responsabilidade de seus sócios, tal limitação encontra exceções em determinadas situações valorizadas pelo legislador e pela doutrina como hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente possibilidade de responsabilização do patrimônio pessoal de sócios e dirigentes. Tais hipóteses encontram sua justificativa na necessidade de serem assegurados certos direitos de importância fundamental que se sobressaem em relação ao direito dos sócios verem resguardados os seus patrimônios individuais.

Assim acontece com relação às dívidas trabalhistas, também nas relações de consumo, na legislação contrária ao abuso do poder econômico e, o que nos interessa em especial, na legislação comercial e societária.

No campo societário as hipóteses de desconsideração estão concentradas nas atuações societárias contrárias à lei ou ao contrato social, incluída aí a hipótese de dissolução irregular, com esgotamento patrimonial, sem pagamento do passivo tributário.

---

<sup>43</sup> GALGANO, Francesco. **Diritto commerciale: l'imprenditore**. 5 ed. Bologna: Zarichelli, 1996, p.162.

A desconsideração, por outro lado, pode ter por conseqüência a responsabilidade apenas dos gerentes ou também a dos demais sócios, conforme definido em lei.

O novo Código Civil destina o art. 1.016 à responsabilidade solidária dos administradores da sociedade por exercício que acarretem prejuízos a sociedade e a terceiros nela envolvidos, comprovada culpa no desempenho de suas funções.

A redação do artigo 1.017 do novo Código Civil expressa:

“Art. 1.017 – O administrador que sem , consentimento escrito dos sócios, aplicar créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros, terá de restituí-los à sociedade, ou pagar o equivalente, com todos os lucros resultantes, e, se houver prejuízo por ele também responderá.”

Também o Código Comercial consagrou a dissolução irregular como hipótese de responsabilização dos sócios :

“Art. 338. O distrato da sociedade, ou seja voluntário ou judicial, deve ser inserto no Registro do Comércio, e publicado nos periódicos do domicílio social, ou no mais próximo que houver, e na falta deste por anúncios fixados nos lugares públicos; pena de subsistir a responsabilidade de todos os sócios a respeito de quaisquer obrigações que algum deles possa contrair com terceiro em nome da sociedade.”

O Código Tributário Nacional, sensível ao valor essencial que é a arrecadação de tributos, assim disciplinou a responsabilidade tributária:

“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;”

(...)

“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.”

A responsabilidade do sócio pressupõe um fato, qual seja, a empresa ter sua atividade paralisada, sem o pagamento dos débitos tributários então existentes, sem

que o seu capital social ou os bens de seu patrimônio fossem mantidos a fim de garantir a satisfação da fazenda pública.

Os sócios das empresas que assim procedem são, no mínimo, omissos em relação a tais fatos, participando, então, da deliberação de encerramento anômalo da empresa, sem qualquer oposição. Esta conduta é suficiente a garantir a sua responsabilização pessoal, face a inexistência de bens da empresa.

A responsabilização pessoal do sócio da sociedade por quotas em tal hipótese vem admitida por REQUIÃO<sup>44</sup>:

...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. Ultrapassado os preceitos de legalidade, praticando atos, como sócio, contrários à lei ou ao contrato, tornam-se pessoal e ilimitadamente responsáveis pelas conseqüências de tais atos.

Essa regra está expressa no art. 16 do Decreto nº 3.708, de 1919..."

Também COELHO<sup>45</sup>, assim esclarece:

"A regra da limitação da responsabilidade dos sócios da sociedade limitada contempla algumas exceções. Nestas hipóteses de caráter excepcional, os sócios responderão subsidiária, mas ilimitadamente, pela obrigações sociais. São as seguintes:

a) os sócios que adotarem deliberação contrária à lei ou ao contrato social responderão ilimitadamente pelas obrigações sociais relacionadas com a deliberação ilícita. Os sócios que dela dissentirem deverão acautelarem-se, formalizando sua discordância, para se assegurar quanto a esta modalidade de responsabilização (dec. n. 3708/19, art. 16). (...)"

Ora, o sócio que participou ou foi omissos diante de uma decisão de dissolução irregular da sociedade - sem o devido recolhimento do tributo e com o desfazimento de toda reserva patrimonial - tornou-se ilimitadamente responsável pelas obrigações tributárias não satisfeitas.<sup>46</sup>

Para se dotar de efetividade a potencialidade de arrecadação tributária, no que se refere à sociedade por quotas de responsabilidade limitada, impõe-se o

---

<sup>44</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 22 ed., v.I, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 365.

<sup>45</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 60.

<sup>46</sup> Também pela aplicação da determinação do art. 338 do Código Comercial.

acolhimento da possibilidade de responsabilização do sócio não-gerente, sob determinadas condições.

No Direito Civil, encontramos outro tipo de responsabilidade que atinge a pessoa física na figura do contribuinte de obrigações tributárias de uma sociedade comercial: a responsabilidade subjetiva e objetiva.

A responsabilidade subjetiva inspira a idéia de culpa e a objetiva esta baseada na teoria do risco, ou seja, mesmo sem culpa, o agente deverá quitar a dívida.

A subjetiva, entende que para ser devida a responsabilidade tributária, é necessária a existência do *nexo de causalidade*, o *prejuízo ou o dano*, e a *culpa*. Esta teoria é adotada no novo Código Civil brasileiro, nos seus artigos 148 a 150. A culpa aqui é empregada em sentido *lato sensu*, para englobar a culpa *stricto sensu* e o dolo.

No Direito Civil Brasileiro, o prejuízo causado à sociedade comercial decorreu por dolo ou culpa, gera uma obrigação civil, e o descumprimento da prestação acarreta a multa civil, se pactuada, a cargo da parte inadimplente. Surgiu, então, a teoria do risco, que requer tão-somente o *nexo causal* e o efetivo *dano*, sendo adotada no direito brasileiro apenas nas circunstâncias expressas em lei - ela é a exceção à teoria da culpa, que é a regra. Observamos que a responsabilidade deixa de resultar da culpabilidade, para derivar da causalidade material. Assim também, ocorre no Direito Tributário. A inadimplência é irrogada ao contribuinte, sem mais, acompanhada dos consectários: multa, juros e correção monetária, quando cabíveis.

A responsabilidade do contribuinte civil, é plena pela infração tributária.

Comprovada a inadimplência da pessoa jurídica e conseqüentemente os seus responsáveis legais, nos casos expressos em Lei, inicia-se após a inscrição em dívida ativa o processo de Execução Fiscal contra os contribuintes diretos (pessoa jurídica) e contra os seus representantes legais (pessoa física).

Esse procedimento jurissatisfativo é amparado pela Lei de Execução Fiscal de nº 6.830/80, que se compatibilizam com a Lei 4.357/64 (atualização monetária).

A Lei de Execução Fiscal (6.830/80) no seu art. 4º, 5º versa sobre o responsável fiscal que se caracteriza como sujeito passivo da obrigação tributária de forma indireta, não mais revestido da função de contribuinte, mas sim de executado, pela expressa obrigação fiscal que determina a lei.

Destarte, a empresa como ente jurídico, figura na Execução Fiscal como *contribuinte* (devedor direto) enquanto que seus *representantes legais* (sócios responsáveis) se qualificam como sujeitos passíveis da obrigação tributária (devedores indiretos).

Lei 6.830/80, "Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I – o devedor;

II – o fiador;

III – o espólio;

IV – a massa;

V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI – os sucessores a qualquer título.

#### **4.1 Posição dos nossos Tribunais - Jurisprudência**

##### **4.1.1 Sociedade Limitada. Co-responsabilidade tributária do cotista-gerente**

Execução Fiscal. Legitimação Passiva. As pessoas referidas no inc. III, do art. 135, do CTN são sujeitos passivos de obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no art. 568, V, do Código de Processo Civil, apesar de seus nomes não constarem no título extrajudicial. Assim, podem ser citadas – e ter seus bens penhorados – independentemente de processo judicial prévio para verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no art. 135, caput, do CTN, matéria essa que, no entanto, poderá ser discutida amplamente, em embargos do executado (CPC, art. 745, parte final). (STF, 2ª Turma, RE 99.551, in **RTJ**, 106/878).

4.1.2 O sócio não responde pelas obrigações fiscais da sociedade quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato social (STF, in **Lex-Jurisprudência do STF**, 38/246).

4.1.3 Os bens particulares dos sócios não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se houve prática de ato com excesso de poderes ou infração da lei (STF, in **Lex-Jurisprudência do STF**, 67/72).

4.1.4 Execução Fiscal. Sócio da sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Não se exige a inscrição do nome do sócio-gerente, ou responsável para que contra ele se exerça a ação fiscal . mas só se admite a responsabilização do sócio-gerente ou responsável, se agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III). Orientação da Corte. Recurso extraordinário não conhecido. (STF 1ª Turma, RE 107,322-RJ, *in RTJ*, 116/419).

4.1.5 A citação do sócio como responsável tributário, nos termos dos arts. 592, II e 568, V, do CPC, combinados com art. 135, I e III, do CTN, pressupõe que ele tenha exercido cargo de gerente ou de diretor da sociedade por cotas de responsabilidade limitada e que seja responsável pela dívida ou pela dissolução irregular da entidade. A condição de sócio, desacompanhada dessas circunstâncias, autoriza o indeferimento de sua citação pedida pelo Fisco (STF, 1ª Turma, RE 99.959-1-MG, *apud SILVA PACHECO*, ob. Cit., p. 79).

## CONCLUSÃO

O sistema constitucional pátrio, definido nos arts. 145 e seguintes da Carta Constitucional, determina ao administrador público que tome as medidas adequadas a tornar efetiva a potencialidade de arrecadação tributária.

Para se obter o resultado pretendido, deve a lei prever as hipóteses de responsabilização especial pelas dívidas tributárias.

Nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada a limitação absoluta da responsabilidade pessoal dos seus sócios não poderá ser mantida no regime atual determinado pelo Decreto nº 3.708/19, em razão de seus defeitos e omissões quanto a adoção de um sistema que permita a formalização das manifestações do poder de deliberar dos sócios e a fiscalização quanto a efetividade e intangibilidade do capital social.

O Código Tributário Nacional em seus artigos 134 e 135, conjugado com outras legislações pertinentes, incluindo-se agora o novo Código Civil que revogou o Decreto-Lei 3.708/19, permitindo concluir pela responsabilização do sócio quotista não-gerente pelas dívidas tributárias da sociedade irregularmente dissolvida.

É justamente esta última determinação que tem provocado interpretações que acolhem o caráter misto das sociedades por quotas, qual seja, nela identificam características de sociedade de pessoas associadas a características de sociedades de capital. Rubens Requião<sup>47</sup> noticia a tendência do judiciário de atribuir à sociedade por quotas caráter de sociedade de capital, o que traz como consequência uma interpretação extensiva que determina a aplicação subsidiária da Lei das Sociedades Anônimas.

No entanto, de acordo com o art. 5 e 50 do Decreto-lei, 7.661/45, só então sujeitos aos efeitos da falência os sócios solidariamente e ilimitadamente responsáveis pelas obrigações sociais

---

<sup>47</sup> REQUIÃO, Rubens, **Curso de Direito Comercial**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. I), pp. 330.

Admite-se nessa hipótese a responsabilidade do sócio-gerente e do administrador da empresa limitada. O que se questiona é até que ponto o(s) sócio(s) exercendo o poder de gerência, agiu com má fé, colaborando para os prejuízos sofridos pela empresa, se locupletando com situações fraudulentas, para enriquecimento próprio, concorrendo, também, para o prejuízo dos credores, caracterizando, assim, sua responsabilidade subjetiva.

Se assim ocorrer, com certeza os bens particulares dos sócios deverão ser comprometidos para satisfação dos débitos contraídos pela empresa que nada mais é que um ente fictício.

Caso contrário, deve ser levado em consideração, as adversidades econômicas que levaram os sócios dirigentes da empresa limitada a envolvê-la em situações deficitárias.

O que se tem observado na prática é que uma empresa ruída tem seus sócios completamente arruinados, comprometendo seu patrimônio particular, no afã de salvar a empresa, colocando-o à disposição para a garantia dos créditos reais.

No ordenamento jurídico atual, respaldado no novo Código Civil brasileiro e demais Leis e Decretos-leis que regem a presente matéria, somando-se as posições jurisprudenciais dos tribunais tem-se denotado uma preocupação no que concerne separar a culpa do dolo em especial nas questões tributárias e nas responsabilidades solidárias, de sorte que as punições legais são definidas pelo critério da real responsabilidade dos infratores.

Na ocorrência de Execução Fiscal (Lei 6.830/80), não determinando a Fazenda (Nacional, Estadual e Municipal) os requisitos da responsabilidade dos sócios responsáveis, não se constituem devedores co-responsáveis pelo débito exigindo o que os desobriga da penhora em seus bens particulares para garantir a execução cuja devedora é a pessoa jurídica.

Em contra partida, comprovada a infração da lei e do Contrato Social, com a conseqüente responsabilidade do seu(s) sócio(s)-gerente(s), que pela falência, ou pelo desfazimento da sociedade com o desaparecimento da pessoa jurídica sem prévia dissolução legal e, sem a liquidação dos débitos tributários através do pagamento, a responsabilidade passiva recai diretamente sobre seus sócios responsáveis, promovendo a Fazenda a execução fiscal na pessoa física dos sócios responsáveis.

Há que se ponderar, que uma vez contraída a obrigação tributária o processo de execução fiscal, quer contra a empresa ou contra seus sócios, segue seu tramite normal, pois o procedimento é de natureza jurissatisfativa, compreendendo a alienação de bens do devedor responsável.

Sem desmérito a relevância e a respeitabilidade das fontes doutrinárias e das posições jurisprudenciais que balizam seus posicionamentos nas Leis pertinentes à matéria, o aspecto social em se tratando de arrecadação para garantir os interesses econômicos do Fisco, não pode se sobrepujar a tais interesses pois se constituem como interesses públicos por destinar seu produto de arrecadação direcionado a manutenção da própria sociedade.

Ao nosso entender o equilíbrio entre os sujeitos da obrigação tributária deve ser de tal modo evidenciado que, observado o descumprimento da satisfação do débito fiscal, o devedor será responsabilizado, sujeitando-se as penalidades impostas pela Lei.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRÃO, Nelson. **Sociedade por quotas de responsabilidade limitada**. 5 ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.
- ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. 8 ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- ALVARES, Manoel, et al., **Lei de Execução Fiscal**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- AMARO, Luciano. **Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor**; *Ajuris*, vol. 20; N 58; p. 69 a 84; Julho, 1993.
- \_\_\_\_\_, **Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Editora Forense, 1998.
- BATALHA, Wilson de Souza Campos e RODRIGUES NETO, Sílvia Marina L. **Batalha de. Falências e Concordatas**. 3 ed. São Paulo: LTR, 1999.
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- BRASIL. **Código de Defesa do Consumidor - Lei 8078/90**. Coordenação de Plínio Lacerda Martins. 3 ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2001
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1992.
- \_\_\_\_\_, **Teoria da Norma Tributária**. 2 ed. São Paulo: RT, 1981.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Comentários ao Código de Proteção ao Consumidor - Coordenação de Juarez de Oliveira**. São Paulo: Saraiva, 1991.
- \_\_\_\_\_, **Manual de Direito Comercial**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- \_\_\_\_\_, **Para entender Kelsen**. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. - sistema tributário. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- GALGANO, Francesco. **Diritto commerciale : l'imprenditore**. 5 ed., Bologna: Zarichelli, 1996.

- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Manual de Direito Comercial**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2000.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995.
- MANZO, Airosa Forestie. **Falência & Concordata**. Campinas: Agá Juris, 1998.
- MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 22 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. **In Pesquisas Tributárias** - nova série, n.4, São Paulo, Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1998.
- \_\_\_\_\_, **Taxa e preço público**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 10, São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1985.
- MASCHERONI, Fernando H.; MUGUILLLO, Roberto A. **Régimen jurídico del sócio**. Buenos Aires: Astrea, 1996.
- PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, v. II.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1969**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 22 ed., v.I, São Paulo: Saraiva, 1995.
- RICHARD, Efraín ; MUINO, Orlando Manuel. **Derecho societario**. Buenos Aires: Astrea, 1997.
- RIPERT, Georges; ROBLOT, René. **Traité de droit commercial**. 16 ed., Paris: L.G.D.J., 1996.
- ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. **Execução Fiscal - Doutrina Jurisprudência**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2002.
- SABATOVSKI, Emílio; FONTOURA, Iara e FOLMANN, Melissa(org. e revis.). **Novo Código Civil Brasileiro. Lei 10.406 de 10/01/2002**. Curitiba: Juruá, 2002.
- TZIRULNIK, Luiz. **Direito Falimentar**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.