

Responsabilidade Tributária de Terceiros: A Responsabilidade dos Sócios, no caso de Liquidação da Sociedade de Pessoa

RESUMO

Cléa Mara Coutinho Bento¹
Ronaldo Lindimar José Marton²

O presente artigo sugeriu uma reflexão teórica sobre a responsabilidade tributária de terceiros, especificamente quanto aos sócios, no caso de liquidação da sociedade de pessoa. O objetivo foi verificar a aplicação pela jurisprudência pátria, do fenômeno da responsabilidade tributária dos sócios em caso de dissolução de sociedade de pessoas. Para tanto, valeu-se de uma revisão bibliográfica e documental. No estudo constatou-se que a aplicação jurisprudencial do art. 134, inciso VII do Código Tributário Nacional, enfrenta entraves decorrentes em parte da aplicação equivocada de conceitos oriundos do direito empresarial, bem como em face da proximidade com a responsabilidade do gestor (quando sócio de sociedade) prevista no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional. Concluiu-se que a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, seria o mecanismo jurídico mais adequado para a responsabilização dos sócios.

Palavras – chave: Responsabilidade Tributária. Sócios. Liquidação.

1 INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária dos sócios de sociedade constituída na forma de pessoa (*intuito personae*), que em caso de liquidação da sociedade está positivada no inciso VII do art. 34 do Código Tributário Nacional, pelo qual os sócios

¹ Mestra em Direito pela Universidade Católica de Brasília e professora do UNINOVAFAPÍ

² Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo.

respondem solidariamente entre eles e, subsidiariamente em relação ao contribuinte (pessoa jurídica), perante o Fisco, no caso de liquidação da sociedade (BRASIL, 1966).

O tema merece reflexão em virtude do instituto de personalização das sociedades com previsão nos arts. 40 e seguintes do Código Civil (BRASIL, 2002), pelo qual a sociedade é uma pessoa absolutamente distinta da pessoa de seus sócios, titular de deveres e de direitos.

Em decorrência da personalização, a sociedade adquire autonomia patrimonial, do que revela a existência de um patrimônio social distinto do patrimônio dos sócios, de forma que em regra é o patrimônio social que responde pelas obrigações da sociedade.

A autonomia ou capacidade patrimonial implica na preservação da ordem de preferência quanto à expropriação do patrimônio para pagamento de credor da sociedade, garantindo ao sócio que o seu patrimônio pessoal somente responderá por dívida social após o exaurimento do patrimônio da sociedade - Código Civil, art. 1.024 (BRASIL, 2002) e Código de Processo Civil, art. 596 (BRASIL, 1973).

Assim, quando os sócios assumirem responsabilidade ilimitada quanto as obrigações sociais (que é o caso dos sócios das sociedades em nome coletivo, do sócio comanditado da sociedade em comandita simples e do acionista diretor da sociedade em comandita por ações) estes respondem subsidiariamente pelas obrigações da sociedade, não somente perante o fisco, mas perante todos os demais credores.

Tratando-se, entretanto, de sociedade de responsabilidade limitada (os sócios da sociedade limitada, o comanditário da sociedade em comandita simples, os acionistas da sociedade anônima, bem como os acionistas comuns da sociedade em comandita por ações) além da subsidiariedade inerente à personalização (autonomia patrimonial) existe a blindagem do patrimônio dos sócios decorrente da responsabilidade limitada. Nesse caso, pela regra do art 1.052 do Código Civil (BRASIL, 2002), bem como do art. 1º da Lei de Sociedade Anônimas (BRASIL, 1976), exaurindo o patrimônio social, os credores comportam os prejuízos.

Obviamente que essa blindagem é mitigada, geralmente em decorrência de interesse publicístico (ausência de integralização do capital social pelo sócio remisso

da sociedade limitada, obrigações trabalhistas, obrigações previdenciárias, ato ilícito, mau uso da pessoa jurídica, etc), casos em que, após o exaurimento do patrimônio social, o patrimônio pessoal dos sócios de responsabilidade limitada passa a responder pelas obrigações sociais.

O inciso VII do art. 134 do Código Tributário Nacional, entretanto, limitou a aplicação da responsabilidade subsidiária dos sócios pelas obrigações fiscais da sociedade ao caso de liquidação de sociedade de pessoa.

Não se trata, portanto, simplesmente de aplicação da responsabilidade subsidiária dos sócios de responsabilidade ilimitada ou de mais um caso de exceção à responsabilidade limitada dos sócios em decorrência de interesse público e, por tal complexidade, vem merecendo ao longo dos anos especial atenção dos operadores do direito.

O presente estudo objetiva verificar como o inciso VII do art. 134 do Código Tributário Nacional vem sendo aplicado na jurisprudência atual, em especial pelo Superior Tribunal de Justiça.

Para responder a problemática investigada,propõe-se uma revisão doutrinária, bem como a análise dos documentos dos tribunais pátrios, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça.

2. Responsabilidade Tributária de Terceiros: A responsabilidade dos sócios, na liquidação de sociedade de pessoa.

Consoante disposição do caput do art.134 e inciso VII do Código Tributário Nacional (CTN), constatada a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, respondem solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (BRASIL, 1966).

No parágrafo único do art. 134 do Código Tributário Nacional o legislador limita a responsabilidade quanto à obrigação tributária ao valor principal da obrigação e as penalidades de caráter moratório (BRASIL, 1966).

A responsabilidade dos sócios da sociedade de pessoa, no caso de liquidação é subsidiária em relação ao contribuinte, uma vez que somente se aplica quando constatada a incapacidade econômica do contribuinte solver a obrigação tributária, ao mesmo tempo em que é solidária entre os responsáveis, ou seja, atinge solidariamente com a pessoa jurídica (contribuinte) todos os sócios das sociedades de pessoa.

A solidariedade prevista nesse artigo pressupõe uma relação de causa e efeito, na medida em que exige como pré-condição a impossibilidade econômica do contribuinte solver a obrigação tributária (subsidiariedade) e, de forma cumulativa, a participação do terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas (BALEEIRO, 1999, p.753).

Os sócios de uma sociedade de pessoa respondem na condição de responsável tributário girando a questão sobre a prática de um ato ou a omissão de pessoa que detinha a competência para a prática do ato (AMARO, 2009, p. 326).

Não obstante utilize-se, o CTN, da expressão liquidação de forma genérica não há como compreender sua aplicação diante da constatação da dissolução regular de uma sociedade, haja vista que a mesma depende de procedimento legal rigoroso (judicial ou extrajudicial) que objetiva resguardar os sócios e os credores da sociedade.

Além do que o procedimento regular de dissolução exige a prévia comprovação de regularidade junto ao fisco, com a exibição de CND – Certidão Negativa de Dívida junto ao órgão competente (mercantil ou cível) consoante a natureza jurídica da sociedade.

Sucedem que na maioria das vezes, os sócios desrespeitam o procedimento legal de dissolução da sociedade, vendendo precipitadamente o acervo da sociedade, caracterizando a chamada dissolução irregular ou de fato, conhecido no meio comercial como o “golpe da praça” (COELHO, 2009, p.180)

Referida prática caracteriza-se como ato falimentar conforme disposição do art. 94, III, f da Lei de Falência. (BRASIL, 2005).

Persistem, entretanto, impasses jurisprudenciais quanto ao conceito de dissolução irregular, bem como da sua efetiva comprovação.

Em sede de Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais convivem duas teses distintas quanto a caracterização e comprovação da dissolução irregular: a de presunção de dissolução pela ausência de localização da sociedade no domicílio indicado no ato constitutivo registrado no órgão competente ou indicado como domicílio fiscal.

Nesse sentido, segue a EMENTA do AG 20133 BA, do TRF1 de relatoria do Desembargador Federal ANTÔNIO EZEQUIEL DA SILVA.

PROCESSO CIVIL – AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE, ART. 134, VII C/C O ART.135, III AMBOS DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE DA ÉPOCA DO FATO GERADOR

1. A **não localização da empresa executada no endereço que consta no CNPJ, cuja atualização é de sua responsabilidade, autoriza a presunção *juris tantum* de ter a sociedade, encerrado, irregularmente, suas atividades** e, conseqüentemente, o deferimento e redirecionamento da execução contra os sócios (CTN, art.134, VII)

(...)

A segunda tese refuta a anterior, no sentido em que defende que a não localização da empresa no domicílio fiscal indicado não seria suficiente para a caracterização do ato ilícito de dissolução irregular, fazendo necessária a comprovação de apropriação indevida, por parte dos sócios, do patrimônio da empresa, em detrimento do pagamento do passivo tributário.

Referida posição encontra-se assentada na EMENTA do Acórdão nº 70025229824 do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, de lavra do Desembargador ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR EMPRESARIAL E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA ELES: PRESSUPOSTOS LEGAIS PREVISTOS NOS ARTS. 134, VII E 135, III DO CTN, INOCORRENTES NO CASO.

1. A responsabilidade tributária prevista no art. 134, VII, do Código Tributário Nacional somente se configura se houver **dissolução irregular da sociedade de pessoas, o que somente ocorre na hipótese de apropriação indevida, por estes do patrimônio da empresa, em detrimento do pagamento de crédito**

tributário pendente, daí porque não constitui dissolução irregular o simples encerramento das atividades da empresa, motivado por razões de impossibilidade no seu prosseguimento, ou mesmo a falta de sua baixa na Junta Comercial que, ademais exige, por força de lei, certidão negativa de tributos, de impossível obtenção quando a empresa está em débito.

2. (...)

O Superior Tribunal de Justiça acabou solidificando a tese de presunção *juris tantum* de dissolução irregular – a não localização da empresa no endereço indicado como domicílio fiscal.

Nesse sentido segue a EMENTA do RESP 1096444/SP de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, publicado no DJe de 30/03/2009.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÕES

1 (...)

2 (...)

3. No que se refere especificamente à **prova da dissolução irregular de sociedade, a jurisprudência da Seção é no sentido de que a ‘não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *juris tantum* de dissolução irregular.**’ (REsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Dje de 22.09.08; REsp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, Dj 03.11.08).

4. (...)

Caberia, então, aos sócios o ônus de comprovar a inexistência de fraude ou dolo na paralisação da atividade econômica, ou seja, desconstituir a presunção *juris tantum* que pacificou a jurisprudência do STJ em prol da Fazenda Pública.

A doutrina empresarial, consoante registrado anteriormente, não considera o fato da sociedade encerrar suas atividades sem a baixa efetiva no órgão competente como presunção da dissolução de fato ou irregular. O ato ilícito da dissolução dependeria da comprovação da dilapidação do patrimônio, ou seja, a precipitação da venda do acervo social, em flagrante fraude aos credores (COELHO, 2009, p.180).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entretanto, pacificou conceito equivocado de dissolução irregular de sociedade.

É necessário ressaltar ainda que a dissolução irregular é também distinta da mera insolvência patrimonial de uma sociedade, de forma que uma vez constatada a ausência de força patrimonial para solvência do passivo social, referido pressuposto ensejaria procedimento de falência (sociedade empresária) ou insolvência civil (sociedade simples) e não a responsabilização dos sócios com fundamento no art. 134, VII do CTN.

Embora haja julgados equivocados quanto a referida compreensão, felizmente vem sendo esclarecida a presente circunstância como distinta da dissolução irregular, consoante a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ora registrada pela EMENTA do RESP nº 504398/RS de relatoria do Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, publicado no DJ de 01/08/2005, p. 379:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135 DO CTN. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 134, VII, DO CTN E 10 DO DRECTEO 3.708/19. CONFIGURADA. PRECEDENTES.

1. (...)

2. **A autofalência é faculdade estabelecida em lei em favor do comerciante impossibilitado de honrar seus compromissos, não se configurando hipótese de dissolução irregular da sociedade.**

3. (...)

No mesmo sentido, encontramos o RESP 212033/SC, e o RESP 608198/RS, ambos de Relatoria do Ministro CASTRO MEIRA.

Registra-se, contudo, que o Superior Tribunal de Justiça compreende a dissolução irregular de sociedade como pressuposto fático também da responsabilidade do administrador de uma sociedade, na forma do art. 135, III do CTN, de forma que na maioria das vezes, ao reconhecer a ocorrência da dissolução irregular (presunção), aquela E. Corte acaba aplicando a responsabilidade pessoal do gestor, não enfrentando assim a disposição contida no art. 134, VII do CTN.

Ilustrando a assertiva acima colacionamos a EMENTA do AgRg no REsp nº 881911/SP de relatoria do Ministro LUIZ FUX, publicada no Dje de 06/05/2009:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. OFENSA AOS

ARTS. 124 E 135 DO CTN. VERIFICADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ART. 543- C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, **ou na hipótese de dissolução irregular da sociedade.**

2. Todavia, em recente julgado, a Primeira Seção desta Corte Superior, concluiu, no julgamento do ERESP nº 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no Dj de 26.09.2005, que: a) **se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: quando reste demonstrado que esse agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa;** b) **constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135**, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos moldes do art. 204 do CTN c/c art. 3º da Lei nº 6.830/80.

3. (...)

4. (...)

5. In casu, consta da CDA o nome dos representantes legais da empresa como co-responsáveis pela dívida tributária (fls.23/24), motivo pelo qual, independente da demonstração da ocorrência de que os sócios agiram com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, **ou na hipótese de dissolução irregular da empresa cabe o redirecionamento da execução.**

6. (...)

Com efeito, além de comprovar que o STJ compreende a dissolução irregular como fundamento para a aplicação do art. 135, III do CTN, percebe-se que está se solidificando a prática de dispensar o Fisco de qualquer prova de ato ilícito quando na CDA constar o nome do sócio-gestor (em face da presunção de certeza e liquidez do título executivo), de forma que somente quando a CDA referir-se apenas a sociedade contribuinte é que Fisco terá o ônus de provar o ato ilícito do terceiro, que no caso de dissolução irregular, poderia novamente valer-se da presunção (a certidão da não localização da empresa no domicílio fiscal indicado no órgão competente) consoante já esclarecido anteriormente.

O fato é que a jurisprudência atual além de confundir a situação jurídica do art. 134, VII com a do art. 135, III do CTN, no que pertine ao pressuposto fático da dissolução de sociedade, vem também desprezando a natureza de responsabilidade subjetiva dos terceiros, transformando-a, sem fundamento jurídico palpável em responsabilidade objetiva.

Destarte, refere-se a parte final do inciso VII do art. 134 do CTN a liquidação de sociedade de pessoa: a compreensão do conceito de sociedade de pessoa e de capital pela jurisprudência apresenta-se como outro obstáculo a aplicação do referido dispositivo legal.

A característica *intuitu personae* estaria presente nos tipos societários que apresentassem entre suas características: a) atribuíssem maior importância ao *affectio societatis*; b) *diante* da morte de um sócio ocorresse a dissolução parcial; c) não admitisse a livre alienação da participação societária; c) parte dos sócios ou a totalidade destes assumissem responsabilidade ilimitada quanto às obrigações sociais (Carvalho Mendonça apud NEGRÃO, 2005, p. 240 – 241).

Dessa forma, as sociedades em Nome Coletivo (N/C) e as Sociedades Simples (S/S) seriam tipicamente pessoais, já as Sociedades Anônimas (S/A) seriam de capital.

As duas sociedades organizadas na forma de comanditas: A Comandita Simples e a Sociedade em Comandita por Ações seriam consideradas mistas (NEGRÃO, 2005, p. 241).

A Sociedade Limitada, por sua vez possuiria um regime especial, podendo adotar a forma de sociedade de pessoa ou de capital, dependendo da estrutura escolhida no seu ato constitutivo (NEGRÃO, 2005, p.241- 242).

Ou seja, se o contrato social permitir a alienação da participação societária à terceiro (livre circulação de sócios) estaria diante de uma sociedade limitada de capital, caso o contrato social fosse silente a tal fato, permaneceria a sociedade limitada como de pessoa.

O contrato social da Limitada poderá eleger também o chamado elemento capitalístico, consoante disposição expressa no parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil (BRASIL, 2002), de forma que adotará características de capital se assim o fizer, deixando de ser regida supletivamente pelas regras das Sociedades Simples e adotando a Lei de Sociedades Anônimas, como fonte subsidiária.

A jurisprudência é uníssona quanto a aplicação da responsabilidade tributária do inciso VIII do art. 134 do CTN somente nos tipos societários *intuitu personae*, excluindo assim as sociedades de capital.

O Superior Tribunal de Justiça reconhece a natureza híbrida da sociedade limitada, limitando a aplicação do art. 134, VII no caso de sociedade limitada de pessoa e excluindo em caso de limitada de capital, consoante se depreende da EMENTA do RESP nº 109143/PR de lavra do Ministro Castro Meira, publicado no Dj de 02/05/2005, p. 255:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. ART. 134, VII, DO CTN. FUNDAMENTO INATICADO. SÚMULA 283/STF

1. (...)
2. Quanto a alegação de que teria ocorrido a dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas.
3. O recorrente, na via especial, não teceu qualquer consideração **sobre a aplicabilidade desse dispositivo legais às sociedades limitadas que não se enquadrem como sociedades de pessoas**. Aplicabilidade da súmula 283/STF.
4. (...)
5. (...)
6. (...)

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu a responsabilidade dos sócios de sociedade limitada de pessoa em caso de dissolução irregular da sociedade, consoante apregoadado na EMENTA do RESP 922543/RS cuja relatoria é da Ministra ELIANA CALMON, publicado no Dj de 29/06/2007, p. 572:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA – RESPONSABILIDADE – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 282 – STF – REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA

DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA.

1.(...)

2.(...)

3.(...)

4. Entretanto, em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre a empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua funcionar.

5. Tratando-se **de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais devem provar que não agiram com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, para se eximirem da obrigação.**

6. (...)

O grande problema jurídico, entretanto, da aplicação do art. 134, VII quanto à sociedade limitada não reside sobre a essência de a sociedade limitada ser uma sociedade pessoa ou de capital, como se apresenta a *priori*. Mas, sim em face da responsabilidade de todos os seus sócios ser limitada à integralização do capital social, consoante apregoa a EMENTA do RESP 325375/SC de relatoria da mesma Ministra ELIANA CALMON e publicada no DJ de 21/10/2002, p. 331:

TRIBUTÁRIO – RESPONSABILIDADE DE SÓCIO COTISTA – ART. 134 E ART. 135 DO CTN – INAPLICABILIDADE DO ART. 13 DA LEI 8.620/93 – IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA – ART. 105 DO CTN

1. Os sócios cotistas não podem ser responsabilizados, na forma do art. 134, VIII e art. 135, III do CTN se não realizaram atos de gestão na sociedade, respondendo apenas pelo capital não integralizado da pessoa jurídica – Precedentes: RESP 238.668 MG, REsp 141. 516/SC, REsp 93609/AL e REsp 40.435/SP)

2. (...)

3. (...)

Fomentando a assertiva acima, salienta-se que embora reconhecida a obrigação dos sócios de sociedade limitada em caso de dissolução irregular de sociedade, os julgados atuais apontam para o redirecionamento ao sócio-administrador, consoante se colhe da Ementa do julgamento do REsp 697108 MG de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, publicado no Dje de 13/05/2009:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. DISPOSITIVOS LEGAIS APONTADOS COMO VIOLADOS QUE NÃO CONTÊM COMANDO CAPAZ DE INFIRMAR O JUÍZO FORMULADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 284 STF.

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO AOS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. ART. 10 DO DECRETO 3.708/19. PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE.

1. (...)

2. **A dissolução irregular enseja a responsabilidade do sócio-gerente (com poderes de administração) pelos débitos da sociedade por quotas de responsabilidade limitada**, com base no art. 10 do Decreto nº 3.708/19. Precedentes: REsp 140564/SP, 4ª T., Min. Barros Monteiro, Dj 17.12.2004; REsp nº 657935/RS, 1ª T., Min. Albino Zavascki, Dj de 28/09/2006; REsp 656860/RS, 2ª T., Min. Eliana Calmon, Dj de 16/08/2007.

3. (...)

O fato incontroverso é que o maior entrave da aplicação do inciso VII do art. 134 do CTN aos sócios de uma sociedade limitada (com ou sem poder de gestão) se dá pelo fato de que todos os sócios assumem responsabilidade limitada quanto às obrigações sociais, sendo responsáveis apenas pela integralização do capital social.

Como já esclarecido anteriormente, a referida blindagem da responsabilidade limitada dos sócios pode sofrer mitigação com o fim de atender a interesses publicísticos, sendo caso clássico o instrumento de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, que certamente se adequaria ao caso epigrafado, uma vez que a dissolução irregular (na sua acepção jurídica), sem sombras de dúvidas, constitui-se em ato ilícito perpetrado pelos sócios em detrimento de credores.

Tema não ventilado pela jurisprudência pátria, possivelmente porque a forma de sociedades em comandita simples é pouco utilizada no meio empresarial, mas que certamente forçaria os julgadores a enfrentarem de forma decisiva aplicação do conceito sociedade de pessoa *versus* sociedade de capital como critério distinto da responsabilidade limitada *versus* responsabilidade ilimitada de sócios no que pertine a aplicação do inciso VII do art. 134 do CTN, é a condição do sócio comanditário.

Isso porque a sociedade em comandita simples (C/S) possui duas categorias de sócios: o sócio comanditado e o sócio comanditário, sendo que este, o comanditário, é um mero investidor - proibido de realizar ato de gestão, além de assumir responsabilidade limitada quanto às obrigações sociais.

O fato é que a moderna doutrina empresarial concebe a sociedade em comandita simples - C/S como sendo mista: de pessoa quanto a categoria de

comanditados e de capital quanto a categoria de comanditários (NEGRÃO, 2005, p. 242).

O código civil, entretanto no art. 1.050 prevê que em caso de morte de um sócio comanditário, seus herdeiros passem a integrar o quadro societário por sucessão, reafirmando assim a comandita simples com a forma clássica de sociedade de capital quanto à figura do sócio comanditário (BRASIL, 2002).

Sucedo que o mesmo dispositivo legal permite a contratação de cláusula de dissolução parcial da sociedade e sendo assim, teríamos uma sociedade em comandita simples híbrida quanto à figura do sócio comanditário, ou seja: podendo em decorrência de cláusula expressa no contrato social ser totalmente de pessoa, e com uma categoria de sócios de responsabilidade limitada, de forma similar à sociedade limitada.

Por não realizar ato de gestão, não haveria como enquadrar a categoria de sócio comanditário na condição de sócio-gestor ou administrador, excluindo-se a possibilidade de aplicação do art. 135, III do CTN, de forma que forçaria o julgador a se manifestar sobre a aplicação do inciso VII do art. 134 do CTN quanto a sócios (não gestores) e de responsabilidade limitada.

Por fim, cabe salientar que o Superior Tribunal de Justiça parece inaugurar uma nova fase, começando a sinalizar sobre a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica ao enfrentar o tema dissolução irregular de sociedade, consoante EMENTA junto aos EDcl no RESP 656071/SC de relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL publicado no DJe de 15/06/2009:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONSTATADA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA EXECUTADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUE IMPLICA ALTERAÇÃO DO JULGADO. ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES.

1 (...)

2. Com efeito, a ausência de manifestação sobre questão relevante para o deslinde possibilita o manejo de embargos de declaração. Da análise dos autos, verifica-se que a Corte a *quo* concluiu que o encerramento das atividades da empresa, caracterizando **dissolução irregular da mesma**, possibilita a **desconsideração da pessoa jurídica para imputar responsabilidade aos sócios gerentes**, os quais poderão esclarecer essa situação fática e averiguar a ocorrência ou não dos requisitos autorizadores da medida através de embargos do devedor.

3. (...)

4. (...)
5. (...)

No mesmo sentido encontramos o AgRg no RESP de nº 881911/SP de relatoria do Ministro LUIZ FUX.

Sem sombra de dúvidas, a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica seria o meio jurídico mais adequado de se chegar ao patrimônio dos sócios de responsabilidade limitada (gestores ou não gestores), em caso de dissolução irregular de sociedade, possibilitando ao Fisco exercer com efetividade a coibição da elisão fiscal ilícita, sem, contudo ferir o instituto da personalização das sociedades e da responsabilidade limitada dos sócios, institutos consagrados e essenciais do direito empresarial.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Da reflexão teórica sobre a aplicação do inciso VII do art. 134 do Código Tributário Nacional, apresentamos os seguintes resultados:

O reconhecimento pelo Superior Tribunal de Justiça, da presunção de dissolução irregular de uma sociedade quando constatada a não localização da mesma no domicílio indicado no órgão competente, traduz em conceito jurídico equivocado, uma vez que a dissolução irregular depende da comprovação da conduta ilícita de dilapidação do patrimônio social em favor dos sócios de uma sociedade em detrimento dos credores e não da mera insolvência patrimonial.

A constatação da insolvência da sociedade por si só não autoriza a constatação de dissolução irregular, sendo pressuposto fático da declaração de falência ou da declaração de insolvência civil, consoante a natureza jurídica da sociedade (empresária ou simples).

Dante da dissolução irregular (presumida) de uma sociedade, o Superior Tribunal de Justiça, também se equivoca na medida em que a concebe como pressuposto fático de duas formas distintas de responsabilidade de terceiros: por vezes aplica-a como condição fática do art. 134, VII, responsabilizando os sócios de forma solidária e subsidiária perante a sociedade contribuinte; noutras como o ato ilícito do art. 135, III do CTN, responsabilizando o administrador.

Além do que despreza a natureza de responsabilidade subjetiva dos terceiros na forma prevista pelo CTN, transformando-a, sem fundamento jurídico palpável em responsabilidade objetiva, na medida em que inverte o ônus da prova aos sócios em caso de presunção de dissolução irregular (CTN, art. 134, VII) e chega a dispensar o Fisco de produzir qualquer prova de ilícito do administrador (CTN, art. 135, III) quando constatada que na CDA conste além do nome da pessoa jurídica, o do sócio-gestor.

A jurisprudência atual do STJ apesar de reconhecer a possibilidade jurídica de responsabilização de todos os sócios de uma sociedade limitada em caso de dissolução irregular (CTN, art. 134, VII), acaba direcionando o executivo fiscal ao sócio-gestor (CTN, art. 135, III).

O grande entrave jurídico da aplicação do art. 134, VII quanto à sociedade limitada não reside sobre a essência de a sociedade limitada ser uma sociedade pessoa ou de capital, como se apresenta a *priori*. Mas, sim em face da responsabilidade de todos os seus sócios ser limitada à integralização do capital social.

A aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica seria o meio jurídico mais adequado de se chegar ao patrimônio dos sócios de responsabilidade limitada, em caso de dissolução irregular, sem ferir o instituto da personalização das sociedades e da responsabilidade limitada dos sócios.

O Superior Tribunal de Justiça começa a sinalizar a aplicação de referida teoria.

ABSTRACT

This article suggests a theoretical reflection on tax liability of third parties specifically as to the partners in case of the ending of the corporate society. The objective was to verify the implementation by country case-law of the phenomenon of partners' tax liability in case of dissolution of legal entities' society. For this purpose, made use of a bibliographical and documentary review. In the study it was found that the judicial application of art. 134, section VII of the National Tax Code, faces obstacles arising partly from the misapplication of concepts from the business law and partly in view of

the proximity to the manager's responsibility (as partner of society) under clause III of art. 135 of the National Tax Code. It was concluded that the application of the theory of desconsidering the legal entity would be the most appropriate legal mechanism for accountability of partners.

Keywords: Tax Liability. Partners. Liquidation.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Misabel Abreu Machado (coord), 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9296.htm>>. Acesso em: 29 de jul. 2009.

_____. **Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973**. Dispõe sobre o Código de Processo Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9296.htm>>. Acesso em: 29 de jul. 2009.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Dispõe sobre o Código Civil. Planalto Federal Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9296.htm>>. Acesso em: 30 de jul. 2009.

_____. **Lei nº 11.101 de 09 de fevereiro de 2005** . Regula a recuperação judicial e extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.. Planalto Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9296.htm>>. Acesso em: 30 de jul. 2009.

_____. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976** . Dispõe sobre as sociedades por ações. Planalto Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9296.htm>>. Acesso em: 12 de setembro. 2009.

COELHO, Fábio Uhoa. **Manual de direito comercial: Direito de empresa**. 25ª Ed. Saraiva: São Paulo, 2013

MAMEDE, Gladston. **Direito societário: sociedades simples e empresárias**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008

MARTINS, Ives Gandra, et all. **Comentários ao código tributário nacional**, 6ª Ed. Carlos Wagner Nascimento (coord). Rio de Janeiro: Forense, 2001

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e empresa**; 4ª Ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2005