

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES LIMITADAS

Antônio Carlos Henriques Fernandes ¹
Fernanda Valle Versiani²

RESUMO

O presente trabalho tem o condão de avaliar se a forma pela qual o art. 134, III e VII, e art. 135, I e III, ambos do Código Tributário Nacional, ao serem aplicados para responsabilizar os sócios e administradores das sociedades limitadas, respeitam as regras de limitação de responsabilidade típicas desse tipo societário. O elemento que norteia a discussão é a falta de consenso jurisprudencial e doutrinário acerca da natureza e do âmbito de incidência dos referidos dispositivos e a necessidade de se aplicar, ou não, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica para responsabilizar os sócios e administradores pelos débitos fiscais da sociedade. A metodologia utilizada consiste no levantamento de dados jurisprudenciais, à luz da bibliografia pertinente sobre o tema, adotando-se o método hipotético-dedutivo. As conclusões apontam para um cenário de insegurança jurídica, à medida em que não é possível delimitar adequadamente o risco que decorre da atividade dos sócios e administradores das sociedades limitadas, quanto ao adimplemento de débitos fiscais.

103

Palavras-chave: Direito Tributário; Direito Empresarial; Sociedade limitada; Responsabilidade tributária; Sócios e administradores.

ABSTRACT

The present work has the power to evaluate how art. 134, III, and VII, and art. 135, I, and III, both from the National Tax Code, when applied to hold partners and administrators of limited liability companies liable, respect the liability limitation rules typical of this type of company. The element that guides the discussion is the lack of jurisprudential and doctrinal consensus regarding the nature and scope of incidence of the provisions above, as well as regarding the need to apply or not the incident of disregarding the legal personality to hold partners and administrators responsible for the company's tax debts. The methodology consists of collecting jurisprudential data, considering the relevant bibliography, and adopting the hypothetical-deductive method. The conclusions point to a scenario of legal uncertainty, as it is not possible to adequately delimit the risk that arises from the activity of partners and administrators of limited companies, regarding the payment of tax debts.

Keywords: Tax Law; Business Law; Limited Liability Company; Tax liability; Partners and administrators

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) –Universidade Federal de Minas Gerais. E-mail antoniocarlosfdes@gmail.com

² Doutorado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil (2020) docente na Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil E-mail fernanda.versiani@gmail.com

INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária de sócios e administradores de sociedades limitadas não é um tema pacífico na doutrina e na jurisprudência; entendimentos diversos gravitam em seu entorno, conduzindo a um cenário de incerteza jurídica. Por conseguinte, muitas das vezes, colocam-se em xeque as regras de limitação de responsabilidade típicas das sociedades limitadas. Dessa forma, é preciso compreender bem as características desse tipo societário, dissecando os efeitos da atribuição da personalidade jurídica e da limitação da responsabilidade, para, posteriormente, analisar a aplicação dos dispositivos legais que autorizam a responsabilidade tributária dos sócios e administradores.

Para compreender a origem dessa incerteza, é preciso retomar a base estrutural das sociedades empresárias. Em geral, um ponto comum entre as sociedades reconhecidas pelo ordenamento jurídico pátrio, à exceção da sociedade em conta de participação e da sociedade em comum, é a personalidade jurídica. Esse atributo confere à sociedade autonomia patrimonial, capacidade para celebrar contratos e figurar como credora ou devedora nas mais diversas relações jurídicas, como a tributária, que será explorada neste trabalho. Todavia, a mera existência da personalidade jurídica não impede que o patrimônio dos sócios e dos administradores seja executado para adimplir débitos gerados pela sociedade.

Assim, com objetivo de proteger os ativos pessoais dos dirigentes e dos titulares de participações societárias, existem as sociedades limitadas, cuja responsabilidade dos sócios, nos termos dos art. 1.052 do Código Civil (CC/02), baliza-se pelo valor de suas quotas. Havendo integralização total do capital subscrito, o sócio não responderá perante terceiros, salvo nas hipóteses excepcionais em que a lei atribuir sua responsabilidade pessoal¹, bem como nas hipóteses de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Igualmente, também há proteção legal aos administradores. Muito embora sejam responsáveis por apresentar a sociedade, de modo a exercer os atos regulares de gestão, não respondem pessoalmente pelas obrigações avençadas pela sociedade, salvo em determinadas hipóteses legais².

¹ Os sócios respondem pessoal e solidariamente pelo recebimento de lucros ilícitos ou fictícios (art. 1.009, CC/02); pela exata estimação dos bens conferidos ao capital social (art. 1.055, § 1º, CC/02); e pelas deliberações infringentes do contrato social ou da lei (art. 1.080, CC/02).

² Os administradores respondem pessoal e solidariamente pela distribuição de lucros ilícitos ou fictícios (art. 1.009, CC/02); pelos atos que praticar, antes de requerer a averbação do instrumento que o nomeie (art. 1.012, CC/02); por culpa no desempenho de suas funções (art. 1.016, CC/02); pelo prejuízo decorrente de aplicações de crédito ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros (art. 1.017, CC/02); e por novas operações feitas, após a dissolução da sociedade (art. 1.036, CC/02).

Dessa maneira, pela própria natureza de suas funções, que são de meio (e não de resultado) (COELHO, 2013), quando os administradores observarem a lei e seus deveres fiduciários, não terão seu patrimônio pessoal atingidos pelas dívidas contraídas em nome da sociedade.

Não obstante tais características das sociedades limitadas, a responsabilidade dos sócios e administradores no campo do Direito Tributário enfrenta turbulências. O Código Tributário Nacional (CTN) autoriza o legislador, em seu art. 128, atribuir a sujeição passiva dos ônus tributários do contribuinte a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador do débito fiscal. Nesse sentido, o art. 134, III e VII, e art. 135, I e III, preveem o redirecionamento da exigibilidade do tributo aos sócios e administradores da sociedade. Contudo, a exegese dos referidos dispositivos é embaraçosa, haja vistas as divergências sobre a sua natureza e a extensão da sua aplicação.

Quanto ao art. 134 do CTN, a jurisprudência e a doutrina divergem quanto à sua natureza (se se trata de responsabilidade solidária ou subsidiária) e quanto à aplicação do inciso VII às sociedades limitadas, porquanto este menciona, expressamente, que se aplica apenas às sociedades de pessoas. Isso porque as sociedades limitadas, embora guardem as características impostas pela *affectio societatis*, típicas das sociedades de pessoas, incorpora algumas características próprias das sociedades de capital, especialmente no que tange à limitação de responsabilidade, sendo concebida pela doutrina majoritária como uma sociedade híbrida (TOMAZETTE, 2017).

No tocante ao art. 135, discute-se se a responsabilidade deriva da substituição tributária, da solidariedade tributária, ou ainda, se a norma traz uma verdadeira obrigação tributária ou sanção administrativa. Por fim, soma-se ao debate a possibilidade, ou não, de se aplicar o incidente da desconsideração da personalidade jurídica para responsabilizar os sócios e administradores de sociedade limitadas pelo débito fiscal destas.

Diante dessas controvérsias, e considerando os impactos práticos da responsabilização fiscal sobre a segurança jurídica das sociedades limitadas, este trabalho investigará as divergências doutrinárias e jurisprudenciais que subsistem em relação à responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas, apontando as suas ramificações do ponto de vista teórico e pragmático. Portanto, este trabalho contribui para colocar a temática em discussão, pela sua inegável relevância, com vistas a estimular maiores análises críticas e, conseqüentemente, mitigar o cenário de insegurança jurídica.

1 A ATRIBUIÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA ÀS SOCIEDADES E OS SEUS EFEITOS

A personalidade jurídica, à luz da doutrina clássica, está intimamente atrelada à ideia de pessoa, uma vez que expressa a capacidade genérica de adquirir direitos e de contrair obrigações. O

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES LIMITADAS

ordenamento jurídico brasileiro reconhece a personalidade dos chamados *entes morais*, sejam eles formados por conjuntos de indivíduos visando à realização de um fim econômico ou social específico, como as sociedades e as associações, sejam os que se originam da aplicação de um bem para um fim determinado, como as fundações, os quais gozam de independência em relação às pessoas físicas de seus integrantes ou dirigentes (PEREIRA, 2017).

Contudo, para que haja o surgimento da personalidade jurídica, não basta a comunhão de vontades ou a afetação de um bem para atingir certo propósito social ou de lucro; é preciso que a lei atribua ao ente a personalidade jurídica (PEREIRA, 2017). Os fundos de investimento, por exemplo, ainda que visem um ganho financeiro, mediante a comunhão de recursos dos quotistas destinados à aplicação no mercado financeiro e de capitais, não possuem personalidade jurídica conferida pela lei, porquanto esta o concebe como um condomínio de natureza especial (art. 1.368-C, *caput*, do CC/02).

Portanto, somente a partir de um liame jurídico específico que a entidade passa a assumir um sentido existencial próprio, dissociado dos seus membros, noção que remonta ao direito romano, quando asseverava que *societas distat a singulis* (a sociedade tem existência distinta de seus sócios) (PEREIRA, 2017). Ou seja, verifica-se a gênese de um ente autônomo, cuja natureza jurídica merece ser descrita à luz da teoria que se consagrou a majoritária.

Assim, no que tange às teorias relacionadas à natureza da pessoa jurídica, a teoria da realidade técnica reúne a aceitação dos juristas modernos (TOMAZETTE, 2017). Segundo preconiza essa corrente, “o direito não reconhece a existência de uma pessoa jurídica como realidade fática, mas outorga personalidade a certos centros de imputação de interesses para praticarem atos da vida civil, à semelhança pessoa natural” (GONÇALVES NETO, 2014, p. 154). Destacadamente dos indivíduos que lhes deram vida ou que lhes compõem, o direito permite a estas entidades atuarem na seara jurídica, reconhecendo-lhes existência *per se* e facultando-lhes adquirir direitos e contrair obrigações.

Não obstante, “as pessoas jurídicas de direito privado somente podem considerar-se como tendo existência perante o direito, quando dele recebem a forma e a consagração” (BEVILÁQUA, 2001, p. 201). À vista disso, destaca-se que há duas fases na criação da pessoa jurídica: (i) a do ato constitutivo; e (ii) a da formalidade administrativa do registro. Na primeira, ocorre a declaração de vontade, para cuja validade devem estar presentes os requisitos de validade dos negócios jurídicos (art. 104, do CC/02), manifestada através da elaboração de um documento denominado “contrato social” ou o “estatuto social”, a depender do tipo societário em análise. A segunda fase consiste no registro, que tem força atributiva³, pois além de vigorar *ad probationem*, recebe o valor de

³ Para Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery, “o registro tem eficácia declaratória e não constitutiva, o que equivale a dizer que não é o registro que constitui alguém empresário. Inscrito, o sujeito está apto a exercer a atividade empresarial e sua qualidade jurídica de empresário dependerá da efetiva prática da atividade empresarial”. (NERY JUNIOR; NERY, 2017, p. 424)

providência complementar da aquisição de existência jurídica (PEREIRA, 2017). Afinal, a existência legal das pessoas jurídicas se inicia com a inscrição de seus atos constitutivos no seu devido registro, precedida, quando assim exigido, de autorização ou aprovação do Poder Executivo (arts. 45 e 985, do CC/02).

Nessa toada, importa compreender os efeitos da atribuição da personalidade jurídica às sociedades, os quais decorrem do seu conceito, sob a égide do direito societário atual.

O livro *A Anatomia do Direito Societário* aponta que as sociedades figuram como um “nexo para contratos”, servindo-se, fundamentalmente, como contraparte comum em diversos contratos com fornecedores, funcionários e clientes, coordenando as ações destas múltiplas pessoas, através do exercício dos seus direitos contratuais⁴. Destarte, são formas heurísticas capazes de celebrar contratos, de ser titulares de direitos e obrigações, de ter autonomia patrimonial, além da capacidade processual e de instituição de representantes (KRAAKMAN et al., 2018).

O elemento central da sociedade, enquanto nexo para contratos, é o que a doutrina civilista chama de patrimônio separado (KRAAKMAN et al., 2018). Tal conceito implica na demarcação de um conjunto de ativos que são distintos de outros cuja titularidade, isolada ou conjuntamente, seja atribuída aos sócios da sociedade, e da qual ela própria, agindo por meio dos seus administradores devidamente constituídos, é vista como proprietária, nos termos da lei. Esses direitos de propriedade que a sociedade possui sobre os seus ativos incluem os direitos de utilizá-los, de vendê-los, bem como os de disponibilizá-los para penhora diante da necessidade de satisfazer seus credores.

Para concluir este tópico, se a sociedade é considerada uma pessoa, sob o vigor da lei, pode-se deduzir que seja capaz de celebrar contratos e possuir bens próprios; de delegar autoridade a agentes; além de processar e ser processada (KRAAKMAN et al., 2018). Todavia, ainda que a personalidade jurídica promova uma proteção da sociedade, enquanto ente autônomo, é necessário que haja formas de limitação da responsabilidade dos sócios, as quais são privativas de alguns tipos societários, com a sociedade limitada, objeto deste estudo.

Compreendidos os efeitos da personalidade jurídica e a separação patrimonial que ela propicia, passa-se à análise das hipóteses em que o ordenamento excepciona essa separação, atribuindo aos sócios ou administradores a responsabilidade pelos débitos tributários.

2 O INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

⁴ A primeira e mais importante contribuição do direito societário, assim como de outras formas de direito organizacional, é permitir que uma sociedade desempenhe esse papel de coordenação, operando como uma única parte contratante, distinta dos indivíduos que a titularizam ou a administram (KRAAKMAN et al., 2018).

Não obstante o princípio *societas distat a singulis*, há casos em que os sócios e administradores de sociedades limitadas assumem, em virtude de lei, a obrigação de pagar tributos originariamente devidos pela sociedade, que deu azo ao fato gerador.

De antemão, cumpre assinalar que o instituto da responsabilidade tributária não se confunde com o instituto da responsabilidade civil, que tem como cerne a indenização ou a reparação do dano causado em função da ação ou omissão de alguém (ASSIS, 2021). É imperioso, pois, compreender o instituto da responsabilidade tributária, a fim de avaliar a gênese da obrigação fiscal atribuída aos sócios e administradores das sociedades limitadas.

Embora o tributo seja exigido, geralmente, do contribuinte, sujeito que realizou a hipótese de incidência do fato gerador, o CTN permite a exigibilidade do tributo de pessoa diversa da figura do contribuinte, desde que haja expressa determinação legal para tal. Sob esse viés, Rubens Souza, idealizador do anteprojeto do CNT de 1953, preconiza que a sujeição passiva é dividida, a princípio, entre: (i) direta, quando o tributo é exigido do contribuinte, pessoal e diretamente ligado ao fato gerador, nos termos do art. 121, I, do CTN; e (ii) indireta, à vista do inciso II do dispositivo, quando o débito fiscal recai sobre pessoa diversa do contribuinte, classificada como sujeito passivo indireto (SOUZA, 1953).

Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), “a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios” (PAUSEN, 2014, p. 161). Destaca-se que o CTN estabelece expressamente alguns casos de responsabilidade tributária e deixa outras hipóteses específicas a cargo do legislador ordinário, nos termos do seu art. 128.

Para Leandro Pausen, não se pode olvidar que o art. 121, do CTN, apenas permite atribuir responsabilidade tributária a terceiro vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação. Dessa forma, “é imprescindível [...] que tenha ‘capacidade de colaboração’, ou seja, que esteja em situação tal que enseje a prática de atos que possam facilitar ou assegurar a tributação sem que sejam para si demasiadamente trabalhosos” (2014, p. 161).

Na mesma esteira, Onofre Batista enfatiza que “a escolha do responsável não pode ser arbitrária, mas o terceiro é elegível como sujeito passivo à vista de um liame indireto com o fato gerador (‘terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação’, na dicção do CTN)” (BASTISTA JR., 2023, p. 660). Essa vinculação, para Sacha Calmon, é exigida para garantir ao responsável o ressarcimento do ônus tributário. Conforme a Teoria do Regresso, é possível que o responsável recupere o ônus que lhe é imposto, porquanto a capacidade contributiva que se visa

atingir é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do responsável tributário (BASTISTA JR., 2023).

Entretanto, a vinculação com o fato gerador pode relacionar-se com o poder de diligenciar e não apenas com a Teoria do Regresso. Para Maria Rita Ferragut, é o que ocorre na responsabilidade tributária de terceiros, haja vista que a “norma jurídica deonticamente incompleta de conduta que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária” (apud BASTISTA JR., 2023, p. 662). Ou seja, a lei obriga um terceiro vinculado ao fato gerador a realizar certo ato para “impedir ou dificultar eventual omissão do contribuinte no que respeita ao seu dever de recolher o tributo” (BASTISTA JR., 2023, p. 663). Tais hipóteses são tratadas nos art. 134 e art. 135 do CTN, abordados mais adiante neste texto.

Destaca-se que o responsável tributário não integra a relação contributiva, assumindo a posição de garante, apenas no caso de descumprimento da sua obrigação própria de colaboração com o Fisco, devendo satisfazer o crédito tributário. Nesse sentido, segundo Luciano Amaro (2006), ocorre uma modificação subjetiva do polo passivo da relação tributária, quando o responsável assume a obrigação de devedor em detrimento do contribuinte originário. Acerca da responsabilidade tributária, também preleciona Hugo de Brito Machado (2004, p. 148):

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Os pressupostos de fato da responsabilidade podem advir, dentre outros, da sucessão, nos termos dos arts. 131, 132 e 133 do CTN, seja na aquisição de imóvel, na aquisição ou remição de bens em geral, no falecimento, na fusão, transformação, incorporação ou cisão de empresa, ou na aquisição de estabelecimento comercial ou de fundo de comércio.

A responsabilidade também pode derivar de atos de representação pelas pessoas descritas no art. 134 do CTN, dentre elas os sócios, no caso de liquidação da sociedade de pessoas, bem como da prática de atos com excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatutos, pelas pessoas arroladas no dispositivo antecedente, além dos mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, com espeque no art. 135 do mesmo diploma. Em adição, a responsabilidade pode surgir do dolo ou fraude na expedição da certidão negativa de débito, vide art. 208 do CTN.

Tendo em vista o escopo do presente trabalho, serão analisados nos tópicos seguintes os art. 134 e 135 do CTN. Destes artigos se depreende a responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas, quando esta, na posição de contribuinte originária, inadimpe supervenientemente o débito que deveria pagar ao Fisco.

2.1 Art. 134 do CTN: responsabilidade solidária *versus* responsabilidade subsidiária

O art. 134 do CTN elenca, em um rol taxativo, os responsáveis tributários, nos casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, de modo que aqueles respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões que causarem. Dentre as pessoas mencionadas no dispositivo, estão os administradores de bens de terceiros, pelos tributos de encargos destes (inc. III) e os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (inc. VII). Contudo, a exegese do dispositivo, conforme será demonstrado, traz divergências na doutrina e na jurisprudência.

Inicialmente, os dispositivos estão ladeados por uma presunção de que as pessoas nele indicadas irão empregar o máximo de sua diligência para uma atitude leal frente ao Fisco, sejam nas declarações, informações prestadas ou pagamento de tributos, conforme preleciona Mizabel Derzi e Aliomar Baleeiro (2018). Acrescentam os autores que, se houver obstáculo ao cumprimento da obrigação tributária principal devido aos atos praticados por elas ou a omissões que cometerem, pagarão “não só esse tributo, senão também juros da mora e mais a multa de caráter estritamente moratório” (DERZI; BALEEIRO, 2018, p. 1633). Por essa razão, é possível considerar que o art. 134 tem caráter sancionatório (CARVALHO, 2000).

Entretanto, a redação do dispositivo não deixa clara a extensão dessa responsabilidade, fazendo emergir discussões se o caráter da obrigação tributária é solidário ou subsidiário. Para parte da doutrina (PAUSEN, 2014; BECHO, 2014; COSTA, 2019), ainda que o dispositivo assevere “respondem solidariamente”, a referência à “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” aduz a ideia de subsidiariedade do terceiro. Sob a mesma ótica, Emanuel Carlos Dantas de Assis (2021) afirma se tratar de solidariedade com benefício de ordem, ou responsabilidade por transferência, subsidiária, optando pelo emprego da última expressão.

Cediço que, no regime da solidariedade, com fulcro no art. 264 do CC/02, o credor tem o direito de exigir o a totalidade da dívida de qualquer um dos devedores, ressaltando-se ao pagador o direito de regresso contra os demais. Todavia, segundo a redação do art. 134 do CTN somente é possível exigir o crédito do terceiro, quando não houver pagamento do contribuinte, o que evidencia uma hipótese de responsabilidade subsidiária entre os sujeitos.

No entanto, outra parcela da doutrina defende que o artigo em comento trata de hipótese de solidariedade (NEDER, 2008; DENARI, 1977). Conquanto, esse não nos parece o entendimento mais adequado: em vista do benefício de ordem a que alude o art. 134, outro não é o entendimento senão considerar a responsabilidade subsidiária.

Por fim, e não menos importante, alguns estudiosos, apesar de conceberem o art. 134, do CTN, como norma de responsabilidade subsidiária, afirmam que não se trata de subsidiariedade direta. Para Paulo Roberto Pimenta e Rafael Figueiredo (2017), o dispositivo deve ser interpretado de modo a observar a relação de causa e efeito entre a participação do terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas, a fim de responsabilizá-lo. Ou seja, os terceiros arrolados no artigo apenas serão responsáveis pelo débito tributário, quando este advir de alguma ação ou omissão que lhe seja imputável. Discordam os autores, portanto, de Renato Becho, o qual afirma que o art. 134 se trata de nítida norma de representação, regra processual voltada à cobrança do tributo, oriunda da impossibilidade jurídica de se exigir o tributo das pessoas elencadas. Esse entendimento conduziria os terceiros indicados à posição de garantidores dos débitos tributários. Acrescentam, também, que essa posição poderia levar à conclusão equivocada de que a norma em questão não possui natureza tributária, mas sim natureza fiduciária (BECKER apud PIMENTA; FIGUEIREDO, 2017).

Inobstante a plêiade de entendimentos doutrinários, à míngua de uma solução pacífica, a jurisprudência tem consolidado, há tempos, um posicionamento sobre a questão. Nesse contexto, é possível destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) asseverou que a obrigação do responsável é (i) subsidiária, isto é, quando a pessoa jurídica contribuinte não puder adimplir o débito com o seu patrimônio e (ii) dependente da sua omissão no dever de tutelar a tarefa de pagamento do tributo (STJ, EDcl no REsp 446.955/SC; AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 653.686/CE).

Feita essa exposição geral acerca do art. 134 do CTN, de modo a destacar a sua natureza jurídica e as divergências jurisprudenciais e doutrinárias que pairam sobre essa questão, cumpre-se adentrar à análise dos incisos do dispositivo que versam sobre a responsabilidade tributária dos administradores e dos sócios.

2.1.1 Inciso III do art. 134 do CTN: responsabilidade subsidiária dos administradores de bens de terceiros

Conforme preleciona Emanuel Carlos Dantas de Assis (2021), a doutrina e a jurisprudência não costumam fazer alusão ao inc. III do art. 134, do CTN, para versar sobre a responsabilidade dos administradores de empresas, limitando-se ao inc. VII e do dispositivo, bem como o art. 135 do CNT, que será analisado mais adiante. Todavia, segundo o autor, “não há razão para omissão, tendo em

vista que dentre os ‘administradores de bens de terceiro’ a que se refere o inciso em tela devem ser incluídos os administradores de empresas, sejam empregados ou não” (ASSIS, 2021, p. 155). Destaca-se que os bens de terceiro, mencionado pelo texto legal, referem-se aos bens titularizados pela sociedade.

Por conseguinte, o autor é crítico em relação à visão de Renato Becho (2014), ao restringir as pessoas referidas no inc. III do art. 134 aos gestores de negócios e mandatários em geral, regulados pelos arts. 1.331 a 1.345 e 1.288 a 1.330 do Código Civil de 1916 (equivalentes aos arts. 861 a 875 e 653 a 666 do CC/02). Caso se aplicasse somente o art. 135 aos administradores não sócios ou sócios de outras sociedades que não as de pessoas, nos casos de conduta culposa, não recairia nenhuma responsabilidade a eles pelo crédito tributário, porquanto o art. 135 só comporta hipóteses dolosas, conforme será abordado mais adiante. Dessa forma, na visão de Emanuel Carlos Dantas, é necessário se valer do art. 134, III, para responsabilizar subsidiariamente os administradores.

Este é o entendimento que deve prevalecer, uma vez que, ao regular as condutas culposas, o inc. III do art. 134 do CTN compatibiliza-se com o art. 1.016 do CC/02, o qual dispõe que os administradores de sociedades empresárias respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados (como a Fazenda Pública) por culpa no desempenho de suas funções. No âmbito tributário, à luz do art. 134 do CTN, não se trata de solidariedade, conforme já foi exaustivamente discorrido.

2.1.2 Inciso VII do art. 134 do CTN: responsabilidade subsidiária dos sócios na liquidação de sociedade de pessoas

O inc. VII do art. 134 do CTN estabelece a responsabilidade culposa dos sócios, no caso da liquidação de sociedade de pessoas. Assim, em detrimento do inciso anterior, que atribui responsabilidade aos administradores, sejam eles pertencente a sociedades de capital ou de pessoas, o inc. VII, ao responsabilizar os sócios por atos culposos, restringe o escopo da previsão legal às sociedades de pessoas. Nesse contexto, a primeira dúvida que emerge é se o referido inciso se aplica aos sócios de sociedades limitadas, tendo em vista que a doutrina majoritária concebe a natureza jurídica desse tipo societário como sendo híbrida.

Hugo de Brito Machado reconhece a exclusão das sociedades limitadas do âmbito de incidência do art. 134, VII, o qual se restringe às sociedades de responsabilidade ilimitada dos seus sócios. Nas palavras do autor (2000, p. 131):

A questão que se coloca diz respeito às sociedades de pessoas que possuem formas de limitação à responsabilidade de seus sócios, tais como a sociedade

de capital e indústria, ou a própria sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Estariam todos os sócios, em caso de liquidação da sociedade, ilimitadamente responsáveis pelos débitos tributários desta? A resposta, evidentemente, é não. O CTN não revogou a legislação comercial específica, não fazendo no artigo 134 qualquer referência nesse sentido. Assim, a responsabilidade a que se refere o artigo dar-se-á nos termos da legislação de regência de cada tipo societário. Além disso, há valioso argumento no sentido de que a expressão “sociedade de pessoas”, na hipótese, é imprecisão técnica do legislador, que na verdade faz referência às sociedades com responsabilidade ilimitada de seus sócios.

No mesmo sentido, guia-se Sacha Calmon Navarro Coelho, assinalando que o inc. VII do dispositivo em comento não contempla as sociedades de responsabilidade limitada, em que os sócios respondem conforme o montante de suas participações societárias:

[...] uma sociedade de pessoas – onde o que importa é a idoneidade dos sócios, e não o capital social – entra em liquidação, sendo que os ativos não são suficientes para pagar os credores. Os sócios ficam responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade (são sociedades de capital as sociedades anônimas e as sociedades por cotas de responsabilidade limitada, em que os sócios só respondem com o montante de suas cotas e ações) (COELHO, 2015, p. 635).

A *contrario sensu*, parte da doutrina, que classifica a sociedade limitada como sendo de pessoas, leciona que o art. 134, VII, do CTN se aplica aos sócios de sociedades limitadas. Para citar um posicionamento mais atual, Emanuel Carlos Dantas de Assis (2021), à vista dos arts. 1.053 e 1.057 do CC/02, afirma que a sociedade limitada é classificada como de pessoas, salvo se o contrato social permitir, expressamente, a transferência de quotas sem a anuência dos demais sócios. Inexistindo tal cláusula, a sociedade limitada deve ser entendida como sociedade de pessoas, aplicando-lhe, por conseguinte, o inc. VII do art. 134 do CTN.

A jurisprudência, no que lhe diz respeito, já exarou entendimento em ambos os sentidos.

Seguindo a primeira corrente, é possível aludir ao EDcl no REsp 109143/PR, de relatoria do Min. Castro Meira, o qual traz à baila posicionamento trilhado no AC nº 90.04.00456-4/RS de que “à sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se aplica o precitado dispositivo legal, por não ser sociedade de pessoas”. Na oportunidade, valendo-se do entendimento de Fábio Ulhoa Coelho (1992), enfatizou a natureza híbrida do tipo societário, que conjuga elementos de sociedades de pessoas e de capital. Na mesma esteira, mas enfatizando a classificação da sociedade limitada como sendo uma sociedade de capital, o TJMG rechaçou a aplicação do art. 134, VII, do CTN (AC. 1.0024.12.020991-1/001).

Em adição, importante citar um julgado do TJSP, pela clara fundamentação, ao dizer que, inobstante a divergência na doutrina quanto a natureza da sociedade limitada, isso não autoriza a convicção de que se trata de sociedade de pessoas, para aplicar o art. 134, VII, do CTN:

Em primeiro lugar cabe a consideração de que os sócios que não detém poder de gerência da pessoa jurídica, no caso sociedade por cotas, não podem ser responsabilizados com fundamento no art.134, do Código Tributário Nacional, porquanto o inciso VII refere-se a sociedade de pessoas. (...) Demais, tratando-se de sociedade por cotas, na falta de definição legal torna imperioso emprestar- se conceito doutrinário sobre ser ou não a sociedade por quotas de responsabilidade limitada sociedade de pessoas. A séria divergência na doutrina sobre a qualificação da sociedade por cotas de responsabilidade limitada não autoriza a convicção de que se trata de típica sociedade de pessoas, porquanto tem na participação limitada do capital sua principal característica. Daí a opinião de parte da doutrina que a classifica como um tipo próprio de sociedade, que não se confunde com os outros tipos de pessoa ou de capital. João Eunápio Borges, citado por Theóphilo de Azeredo Santos, esclarece que: "A sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, não se confunde com nenhum dos outros tipos de sociedade, nem se reduz a subespécie de qualquer deles. Tem, ao contrário, fisionomia jurídica e função econômica próprias, que lhe asseguram posição definida e peculiar entre as co-irmãs mais velhas que, com exceção das anônimas, estão sendo banidas por ela da vida mercantil" (Manual de Direito Comercial", Forense, 2a edição 1965, pág.253) (TJSP, Ag. 0017165-27.2004.8.26.0000).

O STF também asseverou que a sociedade limitada se encontra excluída do âmbito de aplicação do art. 134, VII, do CTN, afirmando que a responsabilidade dos administradores será verificada apenas o ato for praticado com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto (STF, RE 97.529).

Lado outro, seguindo a segunda corrente, o STJ decidiu pela aplicação do art. 134, VII, do CTN, às sociedades limitadas, sem muito questionar a sua classificação. Esse entendimento foi firmado no REsp 728461/SP, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki. Em seu voto, relator destacou que “a dissolução irregular da pessoa jurídica é causa que, a teor do art. 134, VII, do CTN, permite a responsabilização solidária do sócio pelos débitos da sociedade por cotas de responsabilidade limitada” (STJ. REsp 728.461/SP).

O primeiro posicionamento (sócios de sociedades limitadas não respondem nos termos do art. 134, VII, do CTN) em nosso ver deve prevalecer, pois o dispositivo apenas reproduz a previsão do direito societário em responsabilizar pessoalmente os sócios naquelas sociedades em que não há limitação de sua responsabilidade em face dos credores, dentre os quais está a Fazenda Pública. Dessa forma, o artigo não trouxe nenhuma inovação, porquanto seu escopo não foge às regras do Direito Comercial.

Há de se fazer, todavia, um adendo quanto ao termo “sociedade de pessoas” constante no dispositivo em análise. O CTN, ao empregar a referida expressão, desejou aludir às sociedades em que não há limitação da responsabilidade dos sócios (PEIXOTO, 2009, p. 258). Portanto, apenas esse último critério possibilita a identificação do alcance da responsabilização, de modo que o debate não deve se atinar à presença do caráter *intuitu personae*, mas sim a regra de responsabilidade dos sócios prevista para o tipo societário.

Em suma, a divergência tem como pano de fundo a natureza da sociedade limitada. Caso o art. 134, VII, do CTN tivesse feito alusão às sociedades com responsabilidade ilimitada dos seus sócios, em vez de empregar o termo sociedade de pessoas, cairiam por terra a maior parte das dúvidas existentes sobre a aplicação do dispositivo.

2.2 Art. 135 do CTN: responsabilidade solidária por atos dolosos

O art. 135 do CTN elenca os sujeitos que podem se tornar pessoalmente responsáveis pelos créditos atrelados a obrigações tributárias (incluindo juros e penalidades) resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. Assim, o inc. I do dispositivo aduz a responsabilidade das pessoas referidas no artigo antecedente (o que inclui os administradores de bens de terceiros e os sócios, no caso da liquidação de sociedade de pessoas), ao passo que o inc. III garante a extensão da responsabilidade aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Muito embora os dispositivos 134 e 135 do CTN possam se assemelhar à primeira vista, a diferença entre eles reside na existência de dolo. A saber, enquanto no art. 134 as pessoas respondem pelos atos comissivos e omissivos, ou seja, atos “em que intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis” (responsabilidade culposa), é *conditio sine qua nom* da responsabilidade prevista no art. 135 que os sujeitos tenham praticado atos dolosos, isto é, com abuso de poder ou infração da lei, de contrato social ou de estatuto.

Emanuel Carlos Dantas de Assis (2021) aponta que os arts. 134 e 135 estão em sintonia, respectivamente, com os arts. 1.059 e 1.080 do CC/02. Aquele dispõe que “os sócios serão obrigados à reposição dos lucros e das quantias retiradas, a qualquer título, ainda que autorizados pelo contrato, quando tais lucros ou quantia se distribuírem com prejuízo do capital”. Por conseguinte, casos as retiradas indevidas que subtraíam o capital da sociedade obstem o adimplemento do tributo, os administradores serão responsabilizados (art. 134, III, do CTN), ou os sócios, no caso de liquidação da sociedade de pessoas (art. 134, VII, do CTN). Lado outro, assevera o art. 1.080 do CC/02 que “as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que

expressamente aprovarem”. Ou seja, tal disposição geral se coaduna com o art. 135 do CTN, cuja responsabilização contida exige a presença de dolo. Dada a maior gravidade dessa circunstância, o autor ainda aponta que o dispositivo engloba as multas de ofício eventualmente aplicadas (ASSIS, 2021).

Entretanto, o art. 135 do CTN, assim como o art. 134 do mesmo diploma, suscita divergências em torno de sua natureza e de seu âmbito de aplicação, fazendo-se emergir o questionamento se tal dispositivo respeita, ou não, as regras de limitação de responsabilidade das sociedades limitadas. Dentre as dissonâncias doutrinárias, discute-se se a responsabilidade deriva da substituição tributária, da solidariedade tributária, ou ainda, se a norma traz uma verdadeira obrigação tributária ou sanção administrativa.

Vinculados à primeira corrente estão Aliomar Baleiro e Mizabel Derzi, os quais asseveram que o artigo estipula responsabilidade plena por substituição tributária:

O terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração. É que o representante, o mandatário e o administrador com poderes de decisão – inclusive aqueles arrolados no art. 134 – podem abusar dos poderes que têm, em detrimento dos interesses dos contribuintes.

[...] O art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134 (BALEIRO; DERZI, 2018, p. 1639)

Os autores ainda enfatizam que o ilícito contido no art. 135 do CTN é prévio e concomitante ao surgimento da obrigação e alheio à norma tributária, e não posterior, como ocorreria no não pagamento do tributo. Infringe-se a lei comercial ou civil, e não a tributária, de modo que apenas o responsável se mantém no polo passivo, e não mais o contribuinte, pois este não autorizou aquela dívida (BALEIRO; DERZI, 2018). Sobre isso, ensina Sacha Calmon Navarro Coelho:

Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135, o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados. No RE n.º 85.241 (RTJ vol. 85, p. 946), referendando acórdão do TA-SP, ficou entendido no STF que: ‘A responsabilidade executória por débito fiscal está, hoje, disciplinada pelo Código Tributário Nacional. Além do sujeito passivo da obrigação tributária, responsável primário, admite o Código a

responsabilidade solidária de terceiros (art. 134) e a responsabilidade por substituição (art. 135) (COELHO, 2015, p. 320).

De modo análogo, Luciano Amaro (apud ASSIS, 2021) também afirma categoricamente que “não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, “pessoalmente”. Já de modo contraposto, leciona Hugo de Brito Machado que o artigo trata de substituição, sem exoneração da pessoa jurídica:

Dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a quem é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte (MACHADO, 2004, p. 594).

117

Quanto à última corrente, Paulo de Barros Carvalho (2000) afirma que não há, no dispositivo, uma relação jurídica tributária, mas sim uma relação de caráter administrativo e sancionatório com relação às pessoas elencadas nos incisos do dispositivo. Ou seja, ao proceder com dolo em sua conduta, os terceiros respondem pessoalmente pelos créditos referentes às obrigações tributária, o que inclui as multas de ofício, não apenas as multas moratórias.

Parece forçoso concluir pelo posicionamento de Baleeiro, Misabel Derzi, Sacha Calmon e Luciano Amaro, porquanto o dispositivo não traz uma responsabilidade compartilhada com o contribuinte, ou seja, devedor originário, o qual é excluído do polo passivo, para que apenas o responsável responda pessoalmente. No que concerne a posição de Paulo de Barros, impende destacar que o caráter sancionatório do dispositivo em comento não anula a responsabilidade tributária nele contida, de modo a ser mera sanção.

Também neste sentido está a jurisprudência atual, segundo a qual a regra do art. 135 deve ser interpretada como uma “espécie do gênero substituição tributária” (TJMG. Ag. 1.0000.24.011186-4/001). Logo, “os sócios, diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica são responsáveis por substituição pelos créditos atinentes às obrigações tributárias, resultantes de ato ou fato praticado com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social e estatuto” (TJMG. AC 1.0000.22.051461-6/002). Esse entendimento não é recente, sendo perceptível desde a década de 80, em julgados do STF, como o acórdão proferido no RE 96.414, de Relatoria do Min. Moreira Alves.

Com base nesses apontamentos acerca da natureza da responsabilidade tributária contida no art. 135 do CTN, incumbe-se lançar luzes ao seu inc. III, que trata especificamente dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. Não interessa ao objetivo dessa análise o inc. I do dispositivo, que aduz a responsabilidade das “pessoas referidas no artigo anterior”,

portanto, ainda que não seja uma tautologia, a única diferença para a responsabilização do art. 134 para a do art. 135 é a exigência do dolo nesta hipótese.

2.2.1 Art. 135, inciso III, do CTN: responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

O art. 135, III, do CTN alude à responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando praticam atos que culminem em grave descumprimento da lei, do contrato social ou do estatuto, de maneira que não podem ser convalidados como atos regulares da sociedade. Tratando-se de uma responsabilidade que deriva de um ilícito, Leandro Pausen (2014) aduz a necessidade de a esfera administrativa apurar não somente a ocorrência do fato gerador da exação, mas também o ilícito que gera o redirecionamento da execução ao terceiro, ressaltando-se o exercício do direito de defesa.

O autor ainda destaca que somente os “diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado” podem ser responsabilizados, não todo e qualquer sócio. Ou seja, o poder de gestão é atributo que deve ser observado, não podendo o Fisco, ao seu alvedrio, redirecionar a execução contra aquele que apenas percebe lucros da sociedade. Por essa razão, Leandro Pausen (2014) foi crítico do art. 13 da Lei n. 8.620/93 (declarado inconstitucional pelo STF⁵ e revogado posteriormente), ao estabelecer a solidariedade dos sócios de sociedades limitadas, em patente afronta à norma geral de direito tributário.

Doutra monta, conforme assevera Onofre Alves Batista Jr., “a infração à lei a que se refere o art. 135 não diz respeito ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à prática de atos jurídicos ilícitos prévios” (2023, p. 683). Isso restou assentado com a edição da Súmula 430 do STJ: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Portanto, necessário fazer prova da infração e do nexo de causalidade entre a conduta omissiva ou comissiva do terceiro.

A jurisprudência do STJ, contudo, já se manifestou em sentido diverso. Inicialmente, o entendimento que prevalecia em algumas Turmas era de que o simples inadimplemento do tributo ensejava a responsabilização do sócios-gerentes ou administradores das sociedades, de modo a prescindir da comprovação de violação à lei, contrato social ou estatutos (STJ. AgRg no REsp 91.859/ES).

⁵ Tema 13: “É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social”.

Esse entendimento, calcado em uma responsabilidade objetiva, foi perdendo força, atinando-se para uma responsabilidade subjetiva, que necessita da aferição do dolo dos sócios-gerentes, diretores e administradores de pessoas jurídicas. Uma das viradas de chave foi o julgamento do RE 562.276, no qual o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, e cunhou a responsabilidade subjetiva ao art. 135 do CTN. Assim, o referido dispositivo “responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos”.

Ademais, a jurisprudência pacificou o entendimento segundo o qual se deve inverter o ônus da prova, à vista da presunção de legitimidade dos atos da Administração Pública, de modo que cabe ao executado provar a licitude de sua conduta, e não ao Fisco demonstrar qualquer irregularidade (PARENTONI, 2018). Dessa forma, o contraditório é diferido.

Segundo Leonardo Parentoni “ao se deparar com uma sociedade devedora, era comum que a Administração incluísse na CDA, como devedores, não apenas a sociedade em cujo nome constava o débito, mas também todos os seus sócios e administradores, indistintamente, apenas pelo fato de ocuparem tais posições” (2018, p. 147). Assim, era de grande conveniência do Fisco incluir o nome dos sócios e/ou administradores, considerando (i) que não possuía o ônus de identificar se algum deles praticou conduta ilícita; (ii) poderia ocorrer a execução imediata, em vista que a CDA se constitui um título executivo extrajudicial.

Contudo, essa prática foi criticada em algumas oportunidades nos Tribunais Superiores, sendo pertinente mencionar o voto vencido da Min. Eliana Calmon no STJ:

Diante desse entendimento, vejo como necessária uma profunda reflexão sobre a presunção de exigibilidade, certeza e liquidez da CDA quanto aos gestores da sociedade de responsabilidade limitada. Afinal, se para se configurar a responsabilidade dos sócios exige-se a comprovação da prática de ato ilícito, ou da dissolução irregular da sociedade, qual o real significado e alcance da presunção de exigibilidade, certeza e liquidez da CDA?

[...]

A constituição de título contra o sócio da empresa executada sem a observação do procedimento do contraditório e da ampla defesa e sem a indicação do fundamento legal para a sua responsabilização, caracteriza vício na própria constituição do título, não havendo, por isso de considerar-se a presunção de certeza e liquidez da CDA quanto ao gestor.

Trata-se de ocorrência de vício em momento anterior, qual seja, a formação válida e regular do ato administrativo que deu origem à constituição do próprio título.

[...]

A CDA para se constituir título idôneo e suficiente para o redirecionamento da execução contra os gestores da sociedade executada deve apontar não somente o seu nome, mas também o fundamento legal da responsabilidade e

o número do processo administrativo em que ficou caracterizada a ocorrência de conduta ilícita (STJ. REsp 1.182.462/AM).

No entanto, o brilhante voto da Ministra constitui-se posicionamento minoritário na jurisprudência pátria, prevalecendo, atualmente, a opção pelo contraditório diferido. A fim de ilustrar essa tese, o acórdão proferido pela 19ª Câmara Cível do TJMG, no julgamento do Ag. nº 1.0000.23.228133-7/001, de relatoria do Des. Pedro Bitencourt, reconheceu que “nos casos em que a execução é proposta em face da pessoa jurídica, mas os nomes dos sócios constam, também, do título executivo (CDA), há presunção de que sejam devedores, cabendo a eles o ônus de provar causa excludente das hipóteses previstas no art. 135 do CTN”.

Igualmente, no julgamento do Ag. nº 1.0000.24.032342-8/001, de relatoria do Des. Arnaldo Maciel, da 07ª Câmara Cível do TJMG, também ratificou que, à vista do Tema 103 do STJ, é cabível o redirecionamento da execução fiscal quando os nomes dos sócios constam na CDA, “na medida em que tal título extrajudicial possui liquidez e certeza presumidas, ocorrendo a inversão do ônus da prova nessas circunstâncias, competindo à parte ré comprovar que não teria praticado nenhum dos atos previstos no citado art. 135 do CTN”.

Segundo Paulo Vinícius Alves de Azevedo, não existe nenhum problema em ser a CDA um título extrajudicial, que goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade. “A questão aberrante é que esta CDA é criada unilateralmente pela Administração Fazendária, e a ela, sempre, será aproveitado o procedimento da ação executiva” (2011, p. 262). Ou seja, há um espaço de discricionariedade muito grande do Fisco, que realiza o lançamento da dívida tributária da CDA a seu alvedrio. Assim, muitas vezes, os sócios ou administradores têm seus patrimônios excutidos, sem que tenham realizado ato ilícito, nos termos do art.135, III, do CTN.

Muito acertadamente, o autor aduz que não é possível admitir a mera presunção de que ocorreu tais infrações. “Admitir isto seria o mesmo que coadunar para a responsabilidade objetiva do sócio (e/ou administrador), sem sequer colacionar prova de que agiu culposa ou dolosamente” (AZEVEDO, 2011, p. 263). Não há como prescindir da segurança jurídica para responsabilizar os terceiros, devendo a Administração Pública perquirir fundamentalmente os princípios constitucionais da legalidade e da motivação dos atos administrativos.

Por essa razão, alguns autores suscitam, como medida para garantir um contraditório prévio e efetivo, a aplicação subsidiária do rito do incidente da descon sideração da personalidade jurídica (art. 133 e ss do CPC/2015) aos procedimentos administrativos fiscais, que será abordado logo adiante.

Por fim, outro ponto sensível suscitado pela jurisprudência diz respeito à responsabilização dos sócios quando da dissolução irregular da sociedade. Visando pacificar a temática, foi publicada

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

Para Emanuel Carlos Dantas de Assis (2021), não se pode deixar de responsabilizar os sócios e administradores, quando observada a dissolução irregular. Nesse contexto, é importante diferenciar as responsabilidades culposas e dolosas. Segundo o autor, caso os sócios (na sociedade de pessoas) e os administradores (em qualquer tipo societário, seja de pessoas ou de capitais) agirem com dolo, respondem também pelas multas de ofício, conforme já foi falado. Havendo apenas o elemento da culpa, deverão arcar apenas com a penalidade moratória. Em todo caso, verificada a insolvência da sociedade, é obrigatório que o administrador requeira a autofalência, não sendo mera faculdade (art. 105 e 107 da Lei. 11.101/2005).

Entretanto, a realidade é muito diversa, porquanto é corriqueira a chamada insolvência de fato, em que a pessoa jurídica não consegue pagar os seus débitos por possuir um passivo maior do que o ativo, mas continua operando normalmente sem adimplir os tributos (ASSIS, 2021). Também, muitas vezes as sociedades simplesmente deixam de operar, sem tomar qualquer providência para a sua extinção, desaparecendo-se os sócios. Nessas condições, a sociedade deveria ser liquidada, destinando ativos aos credores (arts. 83 e 84 da Lei n. 11.101/2005).

3 A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Além das hipóteses expressamente previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, a doutrina e a jurisprudência discutem a possibilidade de aplicar, no campo tributário, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), tradicionalmente regulado pelo Direito Civil.

Prevista no art. 50 do CC/02, essa teoria tem o condão de viabilizar a responsabilidade patrimonial dos sócios e administradores de sociedades limitadas, nas hipóteses em que a sociedade é utilizada com desvio de finalidade ou quando há confusão patrimonial. Em outras palavras, o objetivo da teoria é “coibir abusos da limitação de responsabilidade cometidos por meio de centros autônomos de imputação de direitos e deveres, quando tal limitação for utilizada contra as razões históricas, econômicas e sociais que a condicionam” (PARENTONI, 2018, p. 49).

A personalidade jurídica das sociedades “deve ser usada para propósitos legítimos e não deve ser pervertida⁶” (WORMSER, 1969, p. 15). Caso a sua utilização seja desvirtuada, não restará uma alternativa senão desconsiderar a autonomia patrimonial conferida pela lei, no caso concreto,

⁶ Tradução livre de “*it must be used for legitimate business purposes and must not be perverted*”.

para atingir o patrimônio dos sócios ou dirigentes, já que a personalidade jurídica não é um direito absoluto, mas relativo (REQUIÃO, 1969), de modo que o Estado tem a prerrogativa de verificar se o seu exercício está em consonância com os fins programados.

Nessa linha, Lamartine Corrêa de Oliveira ensina que a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades com responsabilidade limitada é consequência de uma crise de função da pessoa jurídica, atrelada a uma desconformidade entre a realidade desse instituto perante os limites ontológicos e a fidelidade axiológica que deve guardar em face do ordenamento jurídico. Assim, caso a pessoa jurídica, à míngua das suas funções, sirva como mera roupagem para a realização de um ato contrário à lei, ao contrato, ou aos princípios informadores do ordenamento, por parte de outra pessoa (sócio ou administrador), a responsabilidade deve recair sobre esta, predominando a realidade sobre a aparência (OLIVEIRA, 1979, p. 613).

Importante ressaltar que não se tolhe a existência da personalidade jurídica, mas apenas se desconsidera, momentaneamente, os seus efeitos no caso concreto. Nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho, “a teoria da desconsideração suspende a eficácia episódica do ato constitutivo da pessoa jurídica, para fins de responsabilizar direta e pessoalmente aquele que perpetrou um uso fraudulento ou abusivo de sua autonomia patrimonial” (1992, p. 38). Portanto, não há dúvidas de que se trata de medida excepcionalíssima admitida pelo direito pátrio.

Tal teoria é aplicada em vários ramos do Direito, para além das hipóteses previstas no art. 50 do CC/02 (norma geral). A exemplo, admite-se a desconsideração da personalidade jurídica no Direito do Consumidor (art. 28 do CDC); no Direito Econômico (art. 34 da Lei 12.529/2011); no Direito Ambiental (art. 4º da Lei 9.605/98); no Direito do Trabalho (art. 2º, § 2º, da CLT); dentre outras microssistemas.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, objeto desta análise, alguns autores⁷ apontam que os arts. 134 e 135 do CTN são hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, posição já exarada, inclusive, pelo STJ (REsp 436.012/RS), embora o entendimento dominante caminhe no sentido de entender os dois artigos como hipóteses autônomas de responsabilização pessoal dos sócios ou administradores da pessoa jurídica. O cerne da controvérsia, todavia, reside atualmente na aplicação da desconsideração da personalidade jurídica quando da dissolução irregular da sociedade, ou seja, nos casos em que a sociedade deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes.

⁷ Aldemario Araújo de Castro considera que o art. 135 do CNT se utiliza da desconsideração da personalidade jurídica de forma “não explícita, ainda tímida ou incompleta”, distintamente da forma mais desenvolvida no Direito Civil. (CASTRO, 2005, p. 491).

Nesse prisma, destaca-se o posicionamento de Leandro Pausen em defesa da utilização do instituto previsto no art. 50 do CC/02 em matéria tributária, nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica. Assim, para o referido autor:

A dissolução irregular tem sido considerada como causa para o redirecionamento porque se presume, em tal caso, a confusão de patrimônios, com locupletamento dos sócios. Não seria o caso, contudo, de invocação do art. 135, III, do CTN, porquanto o crédito tributário não decorre da dissolução irregular. Mais pertinente é o art. 50 do Código Civil de 2002: Em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica (2007, p. 60).

Entretanto, o STJ, em 2010, editou a súmula 485, que assim dispôs: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Veja-se que a súmula não menciona a desconsideração da personalidade jurídica, indicando se tratar de “redirecionamento”, à luz dos dispositivos do CTN. Portanto, não é necessário provar o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, uma vez que se trata de hipótese de responsabilidade civil simples dos sócios ou administradores.

Nesse viés, são válidos os ensinamentos do professor Leonardo Parentoni:

Havendo responsabilidade pessoal e direta, torna-se desnecessário aplicar a desconsideração da personalidade jurídica. Ora, se a própria lei cuidou de impor responsabilidade solidária, não faz sentido exigir que o interessado em cobrar seus créditos tenha que provar alguma das causas que fazem incidir a desconsideração. Muito menos dizer que tais causas são presumidas, pois em regra a fraude não se presume, devendo ser provada. O que se presume é a boa-fé.

Assim, se é fato que a extinção irregular de sociedade consubstancia fraude, igualmente certo é que a extensão de responsabilidade a terceiros, neste caso, não se opera por meio da desconsideração da personalidade jurídica, mas por força da solidariedade passiva prescrita em lei (2018, p. 161).

Todavia, persiste a discussão jurisprudencial e doutrinária acerca da (in)aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, cujo rito encontra-se previsto no art. 133 e seguintes do CPC/2015, nas Execuções Fiscais, disciplinadas Lei n. 6.830/1980. Para Leonardo Parentoni, é “tecnicamente inviável a adoção do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na fase judicial da cobrança (execuções fiscais), à luz da legislação em vigor”, porquanto tal entendimento

está sedimentado pela jurisprudência (STJ. EREsp 1.062.537/RJ), bem como pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vide Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016.

A jurisprudência, contudo, não é unívoca em relação à matéria, a qual foi submetida à sistemática dos recursos repetitivos pelo STJ (art. 1.036 do CPC/15), em 16/08/2023, dando origem ao Tema Repetitivo 1209. Até o presente momento, não houve nenhuma decisão meritória do STJ, apenas a determinação da suspensão da tramitação dos processos que versam sobre a matéria. Espera-se, então, que a tese a ser fixada, enquanto precedente vinculante, possa dirimir a controvérsia acerca da compatibilidade ou não da desconsideração da personalidade jurídica com o rito próprio da Execução Fiscal.

Doutra monta, não se pode esquecer que o art. 116, §1º, do CTN admite que a autoridade fiscal desconsidere atos ou negócios jurídicos inclinados à dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Dessa forma, o dispositivo permite, à primeira vista, a desconsideração da personalidade jurídica, no entanto, a sua eficácia ainda depende de lei federal que o regulamente.

Em suma, não há nenhum dispositivo em vigor que admita a desconsideração da personalidade jurídica, no âmbito tributário, para responsabilizar sócios e administradores de sociedades limitadas, porquanto o CTN já traz hipóteses de responsabilização pessoal e direta. Porém, é preciso se atentar ao julgamento o Tema 1209 do STJ, cuja tese a ser fixada poderá mudar os rumos da discussão que, atualmente, aflige a doutrina e a jurisprudência.

CONCLUSÃO

As análises realizadas ao longo deste trabalho demonstram que a responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas continua sendo uma temática controvertida, embora a jurisprudência venha empreendendo esforços para pacificá-la. Contudo, é possível extrair algumas conclusões, à luz do cotejo realizado entre as diversas correntes doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais citados, de modo a clarificar a exegese do art. 134 e do art. 135 do CTN.

Com relação ao art. 134, à míngua das diferentes teses acerca da sua natureza jurídica, parece mais assertivo entendê-lo como norma de caráter subsidiário, ou seja, admite-se a responsabilidade do sócio ou administrador, quando a pessoa jurídica contribuinte não puder pagar o débito com os seus ativos, e restar demonstrada a culpa daqueles. Ainda na esteira do dispositivo, aponta-se que o seu inc. VII não se aplica aos sócios de sociedades limitadas, porquanto reproduz a previsão do direito

societário em responsabilizar solidária e pessoalmente os sócios, nas sociedades em que não há limitação de sua responsabilidade.

No que tange ao art. 135, forçoso concluir que estipula responsabilidade plena por substituição tributária, entendimento calcado na corrente de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi. Em adição, trata-se de hipótese dolosa de responsabilização, não bastando o mero inadimplemento da obrigação tributária para redirecionar a exação, devendo-se comprovar a prática de atos ilícitos prévios pelos sócios ou administradores das sociedades limitadas.

Por fim, em face da possibilidade de se empregar ou não o rito da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, conclui-se pela sua desnecessidade, tendo em vista que a lei já estabelece as hipóteses de responsabilidade pessoal dos sócios ou administradores. Dessa forma, as expectativas lançadas sobre o julgamento do Tema 1.209 do STJ é de que a tese eventualmente fixada não convalidará a utilização do IDPJ nas execuções fiscais, que possuem rito próprio, assegurando-se o contraditório e a ampla defesa.

Os cenários aqui apresentados, entretanto, são incertos. A bem da verdade, a falta de consenso sobre tal questão culmina em um estado de insegurança jurídica, além de apresentar óbices ao desenvolvimento da atividade econômica, à medida em que não é possível delimitar adequadamente o risco que decorre da atividade dos sócios e administradores das sociedades limitadas, quanto ao adimplemento de débitos fiscais. Em muitos casos, a jurisprudência tende a alargar as hipóteses de incidência dos dispositivos, desrespeitando as regras próprias de limitação de responsabilidade nas sociedades limitadas e vertiginando o Direito Societário.

Dito de outro modo, a carência de um entendimento pacífico acerca do tema hipertrofia os poderes conferidos ao Fisco, que, não raro, atribui ao seu alvedrio os ônus tributários da pessoa jurídica aos seus sócios ou administradores, majorando os riscos da atividade empresarial. Portanto, é urgente a necessidade de assentar um entendimento sólido e uníssono a respeito da questão, com objetivo de tolher esse estado insegurança que paira na doutrina e na jurisprudência pátria.

REFERÊNCIAS

ADAMEK, Marcelo Vieira von; FRANÇA, Erasmo Valladão. A. e. N. “Affectio societatis”: um conceito jurídico superado no moderno direito societário pelo conceito de fim social. *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro*, v. 149/150, p. 108-130, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Empresas: Artigos 134 e 135 do CTN: Limitações da Responsabilidade das Pessoas Físicas por Dívidas Tributárias das Pessoas Jurídicas*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. Do Amplo Poder Discricionário da Administração Pública Fazendária ante a Norma Contida no Artigo 135, III do Código Tributário Nacional. In:

COSTA, Alexandre Freitas. *Estudos de Direito Tributário*. Vol. 5. Belo Horizonte: Central de Educação e Cultura, 2011.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BASTISTA JR, Onofre Alves. *Manual de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Campinas: Red Livros, 2001.

BORGES, João Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários ao Código Civil: Parte especial do Direito de Empresa*. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. Lineamentos da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. *Revista do Advogado*. São Paulo: Associação dos Advogados do Estado de São Paulo, n. 36, p. 38-44, mar. 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977.

DIDIER Jr., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil: execução*. 7. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

DINIZ, Gustavo Saad. *Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas*. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 2004

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 8. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

KRAAKMAN, R; et al. *A Anatomia do Direito Societário: Uma Abordagem Comparada e Funcional*. Tradução Mariana Pargendler. São Paulo: Editora Singular, 2018.

MACHADO apud BRUSCATO, Wilges Ariana. *Empresário Individual de Responsabilidade Limitada*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Guilherme Vinseiro. A doutrina da “entity shielding” e da “owner shielding” e sua aplicabilidade ao Direito Societário brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 34, p. 260-275, ago. 2016.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado. 3. ed. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 1984, v. 49, p. 362. Curso de Direito Empresarial - Vol. 1 484.

NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Maria de Andrade. *Código Civil Comentado*. 12ª. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

NETO, Alfredo de Assis Gonçalves. *Direito de Empresa: Comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVEIRA, José Lamartine Correa. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p.520.

PARENTONI, Leonardo Netto. *O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no CPC/2015*. Porto Alegre: Editora Fi, 2018

PAUSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Dissolução de sociedades e a responsabilidade tributária no contexto de regras de direito tributário e de direito societário. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários Vol. VI – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 247-279.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. I. 30ª ed. Revista e atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio; FIGUEIREDO, Rafael Barbosa. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *RDJET*, Brasília, V. 12, nº 2, p. 124– 149, Jul-Dez, 2017.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, ano 58, v. 410, p. 12-24, dez. 1969

SOUZA, Rubens Gomes. *Anteprojeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1953.

TAVARES, Alexandre Macedo. A inexistência de correlação lógica entre a inclusão do nome do sócio da CDA (causa) e a inversão do ônus da prova da ausência de requisitos do art. 135 do CTN (efeito). In. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 152*. Maio de 2008.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

WORMSER, I. Maurice. *Disregard of corporate fiction and allied corporation problems*. Washington: Beard Books, 2000.

