

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

RONALDO DIAS LOPES FILHO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES NO
ENCERRAMENTO EMPRESARIAL**

SÃO PAULO
2019

RONALDO DIAS LOPES FILHO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES NO
ENCERRAMENTO EMPRESARIAL**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para a obtenção do título de mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Aldo de Paula Jr.

Coorientador: Prof. Dr. Mario Engler Pinto Jr.

SÃO PAULO

2019

Lopes Filho, Ronaldo Dias.

Responsabilidade tributária de sócios e administradores no encerramento empresarial / Ronaldo Dias Lopes Filho. - 2019.

91 f.

Orientador: Aldo de Paula Junior.

Co-orientador: Mario Engler Pinto Junior.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Empresas - Falência. 2. Responsabilidade fiscal. 3. Responsabilidade das sociedades comerciais. 4. Desconsideração da personalidade jurídica. I. Paula Junior, Aldo de. II. Pinto Junior, Mario Engler. III. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. IV. Fundação Getulio Vargas. V. Título.

CDU 347.72

RONALDO DIAS LOPES FILHO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES NO
ENCERRAMENTO EMPRESARIAL**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para a obtenção do título de mestre em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca examinadora

Prof. Dr. Aldo de Paula Junior

FGV-EDSP

Prof. Dr. Mario Engler Pinto Junior

FGV-EDSP

Prof. Dr. Tácio Lacerda da Gama

PUC-SP

Prof. Ms. Hugo Barreto Sodré Leal

PUC-SP

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não teria sido possível sem a orientação precisa do Professor Aldo de Paula Junior, cuja dedicação, demonstrada em todas as análises e recomendações, foi especialmente valiosa. Não poderia deixar de ressaltar a sua atenção e generosidade, que jamais faltaram em todo o percurso.

Ao Professor Mario Engler Pinto Junior agradeço, em particular, a delimitação do tema em sua fase inicial, quando, em meio a tantos caminhos, com extrema paciência e excepcional sentido prático, vislumbrou aquele que mais fértil se revelaria ante as minhas preocupações.

Agradeço também à gentil Thaís Nicoleti de Camargo, que prontamente me ajudou na reta final.

Por fim, não poderia deixar de agradecer à minha esposa, Karina, e a meus filhos, Lucas e Mateus, que não economizaram paciência e apoio ao longo desses dois anos.

RESUMO

O trabalho aborda a problemática do encerramento empresarial da sociedade limitada e da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) nos casos em que se encontram presentes obrigações tributárias impagáveis em decorrência da ausência de ativos suficientes para tanto, de maneira a dar efetividade às restrições de responsabilidade patrimonial contidas nas normas societárias que tratam do assunto.

A caracterização, a extensão e os limites da responsabilidade dos administradores (ou sua ausência) por obrigações tributárias encontra-se analisada em torno de quatro casos hipotéticos de encerramento empresarial, que, inspirados em situações reais, foram criados de modo a facilitar o acesso aos problemas, apresentando-se como recurso metodológico para o pensamento sobre o tema.

No primeiro caso, encontra-se a situação em que a sociedade limitada encerrou as suas atividades sem nenhuma formalidade, situação em que se inclui a variável da saída regular de um sócio administrador durante o funcionamento da empresa. No segundo caso, a sociedade realizou a dissolução, a liquidação e a extinção, com os respectivos arquivamentos na Junta Comercial. No terceiro caso, a sociedade limitada optou pela autofalência. No último caso, a sociedade realizou o encerramento empresarial, mas transferiu ativos de maneira a dar continuidade a suas atividades por meio de outra empresa. Em nenhuma delas os tributos foram satisfeitos.

Para a apresentação de ações práticas aos sócios e administradores que pretendam evitar o risco de responsabilidade pessoal por obrigações devidas pela sociedade, foram analisados temas correlatos aos casos hipotéticos relacionados ao procedimento de encerramento empresarial previsto no Código Civil, bem como as repercussões da Lei Complementar 147/2014, que menciona a responsabilidade solidária dos sócios em consequência de baixa, falência ou responsabilidade tributária de administradores, e, por fim, a responsabilidade patrimonial decorrente de desconsideração da personalidade jurídica.

Palavras-chave: Encerramento regular. Falência. Sócios. Administradores. Responsabilidade tributária. Desconsideração da personalidade jurídica.

ABSTRACT

The paper addresses the problematic of corporate closure of limited company and individual limited liability company (EIRELI), when there are unpayable tax obligations on account of the lack of sufficient assets to pay them, in order to give effectiveness to the financial liability contained in the corporate law that deal with the subject.

The characterization, extension and limits of the managers liability (or its absence) for tax obligations is analyzed through four (4) hypothetical cases of business closure, inspired by real situations, that were designed to facilitate access to problems, presenting itself as methodological resource for the thought on the subject.

In the first case, a situation in which the limited company ceased its activities without any formality, including, in this situation, the variable of the regular exit of a managing partner while it was operating. In the second case, the company followed through with the dissolution, liquidation and extinction, doing the proper filings with the Commercial Board. In the third case, the company chose the self-bankruptcy. And in the last case the company did the closure, but transferred assets in order to continue the activities through another company. In all of them the taxes weren't paid off.

For the presentation of practical actions to the partners and administrators intending to avoid the risk of personal liability for obligations due by the company, it was also analyzed some topics related to the hypothetical cases pertaining to the business closure procedure provided for in the Civil Code, bankruptcy, with emphasis on the situation in which only taxes obligations are due, tax liability of managers and partners, including the joint liability established on Complementary Law 147/2014, and, at last, disregard of legal personality.

Keywords: Regular closure. Bankruptcy. Partners. Administrators. Tax liability. Disregard of legal personality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. ENCERRAMENTO EMPRESARIAL	12
1.1. ATOS EMPRESARIAIS E A SUA VALIDADE PERANTE TERCEIROS (REGISTROS) E PRESUNÇÃO DO ENCERRAMENTO IRREGULAR	12
1.2. ENCERRAMENTO EMPRESARIAL NO CÓDIGO CIVIL.....	16
1.3. PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	18
1.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NA LIQUIDAÇÃO (ART. 134, VII, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)	22
1.5. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS NA LEI COMPLEMENTAR Nº 147/2014.....	23
1.5.1. ENCERRAMENTO ABREVIADO (<i>FAST TRACK</i>)	24
1.5.2. ENCERRAMENTO EMPRESARIAL E PROVAS INERENTES AO RESPEITO ÀS PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	24
1.5.3. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA EM DECORRÊNCIA DA BAIXA	26
1.6. CONCLUSÕES PARCIAIS	31
2. FALÊNCIA	33
2.1. A FALÊNCIA E A AUTOFALÊNCIA SÃO FORMAS DE ENCERRAMENTO REGULAR?.....	33
2.2. FALÊNCIA COMO FORMA DE PROTEÇÃO DOS SÓCIOS E DOS ADMINISTRADORES	36
2.3. QUEBRA MOTIVADA EXCLUSIVAMENTE POR OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	39
2.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR NA FALÊNCIA (ART. 134, V, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL) E PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	43
2.5. CONCLUSÕES PARCIAIS	45
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES	46
3.1. ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	46
3.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO IRREGULAR	47
3.3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO QUE SE RETIRA REGULARMENTE ANTES DO ENCERRAMENTO IRREGULAR.....	52
3.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES POR AUSÊNCIA DE REPASSE DE TRIBUTOS COBRADOS DE FORNECEDORES E CONTRIBUIÇÕES RETIDAS DE EMPREGADOS.....	54
3.5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO (ART. 133, INCISOS I E II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)	57

3.6.	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL PRESUMIDA (ART. 132, PARÁGRAFO ÚNICO, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)	61
3.6.	CISÃO COMO NEGÓCIO JURÍDICO ADEQUADO PARA A TRANSFERÊNCIA DE PARCELA DO PATRIMÔNIO EMPRESARIAL.....	62
3.8.	CONCLUSÕES PARCIAIS	65
4.	DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	67
4.1.	DIFERENCIAÇÃO ENTRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA	67
4.2.	DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA FALÊNCIA	71
4.3.	INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI DA LIBERDADE ECONÔMICA.....	72
4.4.	CONCLUSÕES PARCIAIS	73
5.	CONCLUSÕES.....	75
5.1.	SOLUÇÕES DOS CASOS E RECOMENDAÇÕES.....	75
5.2.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
	REFERÊNCIAS.....	81

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objeto a caracterização, a extensão e os limites da responsabilidade dos administradores (ou sua ausência) por obrigações tributárias devidas por empresas constituídas sob a forma de sociedade limitada ou empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI).

Embora as normas societárias contenham previsões expressas de restrição de responsabilidade patrimonial dos sócios e dos administradores, não raro surgem conflitos por ocasião do encerramento das atividades empresariais, especialmente quando presentes obrigações tributárias impagáveis em face do ativo. Tais conflitos decorrem de serem os interesses públicos tutelados por normas que proporcionam privilégios ao crédito tributário.

Foram constatadas ainda dificuldades para proceder ao encerramento regular mesmo quando os administradores respeitam os interesses da sociedade. Isso ocorre na situação em que a empresa possui somente obrigações tributárias pendentes, uma vez que a jurisprudência predominante no Superior Tribunal de Justiça, embora não exista precedente vinculante, não reconhece o interesse de agir para a ação falimentar nessa hipótese.

Além disso, a Lei Complementar nº 147/2014, que estabeleceu um trâmite abreviado para o encerramento empresarial, de maneira contraditória com as normas societárias que restringem a responsabilidade patrimonial, impõe a responsabilidade solidária aos sócios.

Para melhor analisar os impasses surgidos no âmbito da questão (fechamento de empresa e normas de responsabilidade tributárias), optou-se pelo exame de quatro casos hipotéticos de encerramento empresarial. Inspirados em situações reais, tais casos foram concebidos de modo a refletir situações recorrentes e a permitir a visão dos diversos ângulos do problema, servindo de ponto de partida para o pensamento problemático.

O modelo de resolução de problema norteou este estudo, que também se valeu de pesquisa bibliográfica e de reflexões sobre práticas administrativas e judiciais, embasadas em informações obtidas de órgãos governamentais e do Judiciário.

Descrevem-se sucintamente a seguir os casos hipotéticos aos quais se reportarão os capítulos seguintes.

Caso 1

A sociedade limitada “1Xpto” encerrou suas atividades por circunstâncias de mercado alheias à vontade dos sócios, os quais também atuam como administradores. A sociedade devolveu o galpão locado, realizou o pagamento de todas as obrigações devidas a fornecedores e empregados. Diante do esgotamento dos recursos financeiros, porém, “1Xpto” havia

suspendido o pagamento das obrigações tributárias regularmente declaradas e vencidas ao longo dos últimos dois anos, tendo acumulado um passivo tributário de aproximadamente R\$ 300 mil, nele compreendidos R\$ 80 mil de IRPJ, R\$ 50 mil de CSLL, R\$ 25 mil de ICMS, R\$ 25 mil de ICMS-ST, R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias devidas pela empresa (INSS/Empregador) e R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado). Os atos de dissolução, liquidação e encerramento não foram arquivados na Junta Comercial. A hipótese será examinada considerando a variante de alteração do quadro societário ocorrida um ano antes da cessação informal das atividades, ocasião em que houve a retirada de um sócio-administrador, cuja alteração contratual foi devidamente arquivada na Junta Comercial.

Caso 2

Os sócios da sociedade limitada “2Xpto” deliberaram por unanimidade a dissolução, autorizando o início imediato da fase de liquidação e a nomeação como liquidante de um dos sócios-administradores. A ata da reunião de sócios foi devidamente arquivada na Junta Comercial. Não obstante a sociedade acumulasse débitos tributários vencidos nos últimos dois anos, no valor total de R\$ 300 mil, sendo R\$ 80 mil de IRPJ, 50 mil de CSLL, R\$ 25 mil de ICMS, R\$ 25 mil de ICMS-ST, R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias patronais (INSS/Empregador) e R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado), o liquidante preferiu priorizar o pagamento de obrigações pendentes com fornecedores e empregados, notadamente a título de verbas rescisórias. Ao final, não sobraram recursos em caixa para o liquidante pagar tributos vencidos nos últimos dois anos. O liquidante elabora o balanço de encerramento com o registro dos débitos tributários não pagos, que é aprovado por unanimidade pelos sócios, juntamente com a deliberação de extinção da sociedade. Em seguida, o liquidante providenciou o registro dessa última deliberação na Junta Comercial.

Caso 3

Os sócios-administradores da sociedade limitada “3Xpto” constataram a sua inviabilidade financeira e decidiram requerer autofalência. O passivo da sociedade abrange dívidas com fornecedores, salários atrasados de empregados e tributos no valor total de R\$ 300 mil, sendo R\$ 80 mil de IRPJ, R\$ 50 mil de CSLL, R\$ 25 mil de ICMS, R\$ 25 mil de ICMS-ST, R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias patronais (INSS/Empregador) e R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado). Nessa situação, os administradores de “3Xpto” optaram por não utilizar o pouco caixa da sociedade para pagamento de qualquer credor antes de ingressar com o pedido de autofalência.

Caso 4

O filho de um sócio-administrador da sociedade limitada “4Xpto” constituiu “4Ypto”, sob a forma de EIRELI, em local distinto, porém para explorar o mesmo tipo de negócio. O outro sócio de “4Xpto” não detinha poderes de administração. A constituição de “4Ypto” ocorreu enquanto “4Xpto” ainda estava em funcionamento e acumulava um passivo tributário de R\$ 300 mil, representado por R\$ 80 mil de IRPJ, R\$ 50 mil de CSLL, R\$ 25 mil de ICMS, R\$ 25 mil de ICMS-ST, R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias patronais (INSS/Empregador) e R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado). Apesar da existência do passivo tributário, “4Xpto” continuou pagando normalmente a remuneração mensal do sócio-administrador, tendo ainda realizado distribuição de lucros pelo menos uma vez. Entrementes, os sócios de “4Xpto” aprovaram a dissolução da sociedade e procederam à sua liquidação regular, não obstante a existência do passivo tributário. Com a aprovação do balanço final e da extinção da sociedade por unanimidade dos sócios, o ato foi devidamente registrado na Junta Comercial.

Identificadas tais características e limites, será possível a apresentação de ações práticas a serem efetuadas pelos sócios e administradores que pretendam evitar o risco de responsabilidade pessoal por obrigações devidas por sociedade limitada ou EIRELI.

Para tanto, faz-se necessária a análise das normas relacionadas que tratam do encerramento empresarial (Capítulo 1), da falência (Capítulo 2) e da responsabilidade tributária dos administradores, inclusive na cisão e na sucessão presumida (Capítulo 3). Por fim, serão abordados aspectos de responsabilidade patrimonial decorrente da desconsideração de personalidade jurídica (Capítulo 4).

Os redirecionamentos e os incidentes de desconsideração de personalidade jurídica contra sócios e administradores são comuns no cotidiano forense. Dessa forma, a problemática empírica relacionada ao conflito entre o interesse público, representado pela necessidade do recebimento dos créditos tributários, e o privado, ante as normas societárias de limitação de responsabilidade patrimonial, constituiu o objeto desta pesquisa.

Trata-se de discussão relevante do ponto de vista prático, uma vez que joga luz sobre a utilidade do adequado encerramento regular empresarial, ação frequentemente negligenciada ou subutilizada. A elucidação dos vários aspectos da questão e de seus desdobramentos pode impactar a conduta dos sócios e administradores, tendo em vista que o adequado encerramento empresarial se encontra no ordenamento jurídico como forma de resguardar os interesses deles próprios.

O percurso analítico demonstrou que as acusações relativas à responsabilidade tributária

de terceiros decorrem ora de condutas irregulares dos próprios administradores, ora de omissões em face de normas que estabelecem condutas obrigatórias.

Foram constatadas ainda dificuldades para o encerramento regular na situação em que a empresa possui somente obrigações tributárias pendentes, especialmente para os devedores tributários reiterados e contumazes. Esses empresários, em decorrência da inobservância da preferência do crédito tributário ao longo do período de atividade empresarial, como forma de financiar as suas atividades ou prejudicar a concorrência, optam por não seguir com o procedimento regular de encerramento previsto no Código Civil ou o falimentar, provavelmente em decorrência das consequências inerentes aos trâmites dessas searas. Além disso, a jurisprudência predominante no Superior Tribunal de Justiça, embora não exista precedente vinculante, não reconhece o interesse de agir para a ação falimentar nessa hipótese, e a Lei Complementar n° 147/2014, que estabeleceu um trâmite abreviado para o encerramento empresarial, de maneira contraditória com as normas societárias que restringem a responsabilidade patrimonial, impõe a responsabilidade solidária aos sócios.

Sócios e administradores que respeitam limites de atuação e não abusam da personalidade jurídica, porém, possuem argumentos consistentes para inibir acusações relativas à responsabilidade tributária ou à desconsideração de personalidade jurídica no encerramento empresarial, de maneira a limitar a responsabilidade pessoal àquelas obrigações assumidas conforme as normas societárias correlatas.

1. ENCERRAMENTO EMPRESARIAL

No *Caso 1*, a sociedade limitada “1Xpto” não formalizou os atos de dissolução, liquidação e encerramento na Junta Comercial. A retirada do sócio-administrador, na variante, contou com o arquivamento desse ato na Junta Comercial. No *Caso 2*, os sócios da “2Xpto” deliberaram a dissolução, com o início imediato da fase de liquidação, nomearam liquidante um dos sócios-administradores e, por fim, aprovaram o balanço de encerramento com a extinção da sociedade, tendo ocorrido o arquivamento das atas na Junta Comercial. No *Caso 3*, os sócios da “3Xpto” optaram pela via falimentar. Por fim, no *Caso 4*, como no *Caso 2*, os sócios da “4Xpto” aprovaram a dissolução da sociedade e procederam à sua liquidação regular e à sua consequente extinção, também com o registro das deliberações na Junta Comercial.

Neste Capítulo serão analisadas as normas relativas aos registros empresariais, seus efeitos e consequências relativas à presunção de encerramento irregular, procedimentos previstos no ordenamento jurídico que proporcionam encerramento empresarial, inclusive responsabilidade tributária dos sócios de limitadas na liquidação (artigo 134, VII, Código Tributário Nacional) e, ao final, apresentadas conclusões parciais.

1.1. ATOS EMPRESARIAIS E A SUA VALIDADE PERANTE TERCEIROS (REGISTROS) E PRESUNÇÃO DO ENCERRAMENTO IRREGULAR

A ausência do arquivamento dos atos de dissolução, liquidação e extinção da sociedade limitada na Junta Comercial, somada à certidão do oficial de justiça, que ateste não mais serem desenvolvidas ali as atividades sociais da empresa, ensejam a presunção de encerramento irregular¹ e, conseqüentemente, a responsabilidade tributária de seus administradores². Portanto, surgem especialmente relevantes as formalidades dos procedimentos e dos registros dos atos empresariais de encerramento da sociedade.

A personificação de coletividades tem a função de formar um centro de interesses autônomos, distintos daqueles das próprias pessoas que as compõem. Para isso, há uma forma legal: a inscrição do ato constitutivo no registro competente, que marca a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado. Daí surge a “pessoa jurídica”, sujeito de direitos e obrigações, nos termos do artigo 45 do Código Civil.

Essa formalidade é obrigatória antes do início da sua atividade (art. 967, Código Civil),

¹Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435.

²Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Tema/Repetitivo n° 630, em que foi firmada a seguinte tese: “Em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente.”.

ou seja, antes disso a empresa somente pode ser considerada como mera sociedade de fato ou irregular (artigos 986 a 990, Código Civil). O registro da sociedade empresária, gênero do qual são espécies a sociedade limitada e a EIRELI, fica a cargo das Juntas Comerciais (art. 1.150, Código Civil).

Além da constituição, devem ser arquivados, por expressa disposição legal, os documentos relativos a alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais e sociedades mercantis (art. 32, inc. II, “a”, Lei nº 8.934/1994). O documento deve ser apresentado para arquivamento no prazo de trinta dias contados de sua assinatura, cuja data fará retroagir os efeitos do arquivamento (art. 36, Lei nº 8.934/1994). Após esse prazo, o arquivamento somente terá eficácia a partir do despacho que assim o conceder (art. 1.151, §1º e § 2º, Código Civil), sendo essa afirmação válida, inclusive, na relação do cedente para com terceiros e a própria sociedade³. A finalidade do registro é dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis submetidos a registros na forma da lei (inc. I, art. 1º, Lei nº 8.834/1994). Conforme ensina Peixoto, deve ser registrada com “[...] clareza a causa de dissolução, o modo de apuração e o montante dos ativos e passivos patrimoniais, bem como a forma em que partilhado o saldo remanescente”⁴.

De fato, os registros vinham sendo utilizados como uma maneira de estimular o cumprimento das obrigações tributárias. Essa afirmação é justificada porque, no período anterior à vigência da Lei Complementar nº 147/2014, a regularidade fiscal apresentava-se como um entrave para os registros⁵. Além disso, atos infralegais, tais como a exigência feita

³Essa situação, em que a averbação é necessária para a produção dos efeitos contra a própria sociedade, é bem ilustrada pelo seguinte acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

“RECURSO ESPECIAL. DIREITO EMPRESARIAL E PROCESSUAL CIVIL. DIREITO SOCIETÁRIO. CESSÃO DE COTAS. EFICÁCIA PERANTE A SOCIEDADE. NECESSIDADE DE AVERBAÇÃO NA JUNTA COMERCIAL. ARTS. 1.003 E 1.057 DO CCB/2002. ASSINATURA DE TODOS OS SÓCIOS. IRRELEVÂNCIA. 1. Controvérsia acerca do termo inicial do prazo de dois anos da responsabilidade do sócio que cedeu suas cotas sociais. 2. ‘A cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não terá eficácia quanto a estes e à sociedade’ (art. 1.003, caput, do CCB/2002). 3. Hipótese em que a cessão contou com a concordância de todos os sócios. 4. Distinção entre os efeitos da cessão nas relações jurídicas internas e externas. **5. Necessidade de averbação na Junta Comercial para que a cessão produza efeitos quanto à sociedade, ainda que todos os sócios, inclusive o sócio administrador, tenha anuído com a cessão.** 6. “Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio” (art. 1.003, p. u., do CCB/2002). 7. Transcurso de prazo inferior a dois anos entre a data da averbação e o momento da propositura da demanda. 8. Doutrina acerca da questão. 9. Decadência afastada na espécie. 10. RECURSO ESPECIAL PROVIDO” (BRASIL. STJ. Recurso Especial 1.415.543/RJ, Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, 3ª Turma, julgado em 7 jun. 2016, DJe: 13 jun. 2016, destaques nossos).

⁴PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 506.

⁵A Lei nº 7.711/88 estabeleceu a exigência de comprovação das obrigações tributárias, inclusive multas, para o registro ou arquivamento do contrato social, alteração ou distrato, mas foi declarada como inconstitucional em controle concentrado pelo STF (ADIN 173-6 e 394-1, DJ: 20 mar. 2009, Relator Ministro Joaquim Barbosa). O artigo 27 da Lei nº 8.036/1990 condicionou o registro à apresentação do certificado de regularidade do FGTS. A

pela Junta Comercial do Estado de São Paulo em relação à apresentação de documento básico de entrada (DBE), também inibiam os registros dos atos empresariais⁶.

Pois bem, como já adiantado, a formalidade exigida em lei é indispensável para inibir a presunção contida na Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, que estabelece o seguinte: “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”.

Da análise dos precedentes que deram origem a esse verbete⁷, verifica-se que, no Recurso Especial nº 1.017.732, a Ministra Eliana Calmon fundamentou a sua decisão no entendimento de ser a responsabilidade tributária do sócio-gerente ocasionada pelo descumprimento da obrigação acessória imposta ao contribuinte, contida no art. 127 do Código Tributário Nacional, que prescreve o dever de informar o fisco acerca do seu domicílio tributário⁸. Nos Embargos de Divergência do Recurso Especial nº 716.412/PR, o Ministro Herman Benjamin invocou a norma voltada contra o sócio-gerente consistente na manutenção atualizada dos registros da empresa, contida nos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil e na Lei dos Registros Mercantis, Lei nº 8.934/1994, artigos 1º, 2º e 32, que exigem a manutenção dos

Lei nº 9.032/1995 alterou a redação do artigo 47 da Lei nº 8.212/1991 e estabeleceu a obrigatoriedade da certidão negativa de débito previdenciária da empresa, para registro ou arquivamento, do ato relativo a baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil. Posteriormente, a Lei nº 9.528/1997 alterou a redação da alínea “d” do inciso I do artigo 47 da Lei nº 8.212/1991 para obrigar à apresentação da certidão negativa para acrescer essa exigência na transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada.

⁶ Isso ocorria porque o DBE se destina à formalização da prática de atos perante o CNPJ e à alteração de dados elencados ao longo da IN/SRFB nº 1.863/2018, como, por exemplo, o representante da entidade não possuir inscrição no CPF ou tê-la cancelada ou suspensa. Entretanto, essas exigências foram reconhecidas como ilegais pelo STJ em razão da norma contida no artigo 37, parágrafo único, da Lei nº 8.934/1994, que restringiu os requisitos para os registros àqueles ali elencados (STJ. Recurso Especial 1.103.009/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, decidido na sistemática dos recursos repetitivos).

⁷Conforme informações obtidas no sítio virtual do STJ <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em: 23 ago. 2019.

⁸ A seguir, o trecho do voto:

“[...] Entendo diferentemente da Corte de origem, pois tenho que uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento se encontre atualizado na Junta Comercial e perante o órgão competente da Administração Tributária, sob pena de se macular o direito de eventuais credores, in casu, a Fazenda Pública, que se verá impedida de localizar a empresa devedora para cobrança de seus débitos tributários.

Isso porque o art. 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é, via de regra, o lugar da sua sede. Assim, presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular.

No direito comercial, há que se valorizar a aparência externa do estabelecimento comercial, não se podendo, por mera suposição de que a empresa poderia estar operando em outro endereço, sem que tivesse ainda comunicado à Junta Comercial, obstar o direito de crédito da Fazenda Pública.

Ainda que a atividade comercial esteja sendo realizada em outro endereço, maculada está pela informalidade, pela clandestinidade. [...]” (STJ. Recurso Especial. nº 1.017.732 Relatora Ministra Eliana Calmon).

dados cadastrais das empresas atualizados.⁹

Porém, na fundamentação do Recurso Especial nº 1.371.128/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, afetado na sistemática dos recursos repetitivos na vigência do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973,¹⁰ em que foi analisada a responsabilidade tributária dos administradores por encerramento irregular, verifica-se que a responsabilidade tributária dos administradores se deve à ausência de encerramento regular, e não somente à falta de manutenção dos endereços atualizados. O seguinte trecho do acórdão merece ser transcrito (grifos no original):

Vasculhando o histórico da Súmula, encontrei diversos julgados, sendo que todos têm como esteio o art. 135, do CTN, associado ao fato de que **o sócio-gerente tem o dever de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e a sua dissolução. Ocorre aí uma presunção da ocorrência de ilícito. Este ilícito é justamente a não obediência ao rito próprio para a dissolução empresarial, com o pagamento dos credores na ordem legalmente estabelecida, na medida das possibilidades da empresa.** [...]

Desse modo, é obrigação dos gestores das empresas manterem atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, ou seja, dissolveu-se em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. Evidente está que a desobediência a tais ritos é infração à lei.

Nesse contexto, presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, daí a importância de se manterem atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa. Porém, o ilícito apto a impor a responsabilidade tributária do administrador, considerando a norma contida no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, consiste na não obediência ao rito próprio para a dissolução empresarial, com o pagamento dos credores na ordem legalmente estabelecida, na medida das possibilidades da empresa.

⁹ A seguinte passagem demonstra essa afirmação:

“[...] Assim, nos termos da lei, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade.

O descumprimento desses encargos por parte dos sócios-gerentes corresponde, irremediavelmente, à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN. [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.416.712/PR. Relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 12 set. 2007, DJe:22 set. 2008).

¹⁰ Trata-se do Tema 630, em que foi firmada a seguinte tese: “Em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento contra o sócio-gerente”. (BRASIL. STJ. Tema 630. Primeira Seção, publicação do acórdão em 17 set. 2014).

O procedimento de encerramento regular apresenta-se como a oportunidade de se identificarem os credores e se realizarem os pagamentos na correta ordem de preferência dos créditos. Os registros desses atos empresariais apresentam-se como formalidades essenciais, aptas a proporcionarem a produção de efeitos contra terceiros, especialmente os de dissolução, liquidação e extinção.

Assim, tratando-se de presunção relativa, se a empresa ainda estiver funcionando, a prova das respectivas atividades em local distinto daquele informado nos órgãos competentes pode inibir a imputação da responsabilidade tributária dos administradores. Porém, o ônus dessa prova, que deverá ser suficiente para convencer o juiz a desconsiderar a presunção de encerramento irregular, recairá sobre os administradores. Desse modo, os registros dos atos empresariais apresentam-se, ao mesmo tempo, como a maneira apta a inibir a presunção de encerramento irregular e como prova contra a acusação relacionada ao cometimento do ilícito da não observância da ordem de preferência para o pagamento dos créditos frente às condições da empresa.

1.2. ENCERRAMENTO EMPRESARIAL NO CÓDIGO CIVIL

A dissolução e a liquidação do sociedade empresarial está longe de assimilar-se à morte da pessoa natural, mas importa, sim, na sua desmontagem, voluntária ou involuntariamente, conforme procedimento específico previsto em lei, orientado pelo interesse de quem a criou ou de quem disponha do direito de participar da partilha do acervo remanescente.¹¹ Assim sendo, no *Caso I*, os administradores de “1Xpto”, ao encerrarem as atividades sociais sem ao menos formalizar a dissolução, afrontaram interesses internos e externos à sociedade.

A primeira etapa do encerramento é a da dissolução, marcada pela declaração do fim da *affectio societatis* (art. 1.033 e art. 1.034, Código Civil). É seguida da liquidação, momento em que é feita a apuração dos haveres com a alienação dos ativos para o pagamento dos passivos (art. 1.036, Código Civil). Por fim, deve ocorrer a extinção da pessoa jurídica, que se formaliza com o registro do ato societário em que há a aprovação da dissolução, da liquidação e da extinção da sociedade perante a Junta Comercial competente, denominado cancelamento (ou “baixa” do registro), nos termos do parágrafo 3º, do art. 51, do Código Civil.

Sob o aspecto contratual, as causas da dissolução acarretam não a extinção das relações internas, mas somente a sua modificação. A lógica do capitalismo é contrária à manutenção de capitais em organizações improdutivas, ou seja, quando os sócios se desinteressam do negócio,

¹¹Cf. PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de Sociedade**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2004.

é essa mesma lógica o que determina a dissolução e a liquidação, de maneira que se proceda à partilha e à devolução do acervo. Os interesses dos credores e dos devedores não devem prevalecer sobre o interesse público, este centrado na rápida dissolução e liquidação, de forma a reinserir no mercado esses valores com maior agilidade.¹²

A dissolução das sociedades limitadas pode ocorrer de maneira extrajudicial ou judicial. A dissolução extrajudicial ocorre nas hipóteses contidas nos incisos do artigo 1.033 do Código Civil: (i) vencimento do prazo previsto no contrato social, (ii) consenso unânime entre os sócios, (iii) nas sociedades com prazo indeterminado, deliberação da maioria absoluta dos sócios, (iv) falta de pluralidade dos sócios por mais de 180 dias e (v) perda da autorização para funcionar. A dissolução judicial, prevista no artigo 1.034 do Código Civil, é aquela postulada pelo sócio em caso de anulação da constituição da sociedade, exaurimento do fim social ou inexequibilidade da sociedade, por exemplo, em decorrência da ausência da *affectio societatis*.

O procedimento da liquidação das limitadas encontra-se nos artigos 1.038, parágrafo 2º, 1.102 a 1.112, 2.033 e 2.034 do Código Civil. A primeira providência para a liquidação da sociedade é a nomeação e investidura do liquidante. Uma vez ocorrida a dissolução de pleno direito, o sócio poderá requerer, desde logo, a liquidação judicial.¹³ O liquidante é o responsável por representar a sociedade liquidanda em todos os atos e negócios inadiáveis e necessários para a alienação dos ativos e o pagamento dos passivos da sociedade. Não lhe é permitida a realização de novas operações para a consecução do objeto social da sociedade durante a liquidação.¹⁴ O liquidante pode ser nomeado no contrato social ou no ato que aprovou a dissolução. Se não for o administrador, o liquidante será investido da responsabilidade por meio de registro do ato de nomeação e do seu termo de posse perante o órgão competente. Durante a liquidação a sociedade deve utilizar a expressão “em liquidação”. Pago o passivo e rateado o ativo remanescente, o liquidante deve convocar assembleia dos sócios para a prestação final de contas. Com a aprovação, a liquidação é encerrada e a sociedade é extinta, sendo a ata utilizada para registro no órgão competente.

Nos termos do parágrafo 6º do artigo 980-A do Código Civil, ao empresário individual de responsabilidade limitada são aplicáveis as normas das sociedades limitadas. Assim, o trâmite de liquidação segue o descrito para essas sociedades.

Nas sociedades limitadas, a assembleia dos sócios com a aprovação das contas encerra

¹²Cf. *Ibidem*.

¹³BRASIL. Código Civil, art. 1.038, e parágrafo único do art. 1.036

¹⁴BRASIL. Código Civil, art. 1.036

a liquidação e a sociedade é extinta, devendo a respectiva ata ser levada a registro.¹⁵ Trata-se efetivamente do distrato. Conforme o parágrafo 3º do artigo 51 do Código Civil, somente após o encerramento da liquidação deve ser promovido o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica. O empresário individual de responsabilidade limitada deve apresentar ao órgão de registro a deliberação do titular em que este aprova o encerramento da liquidação.¹⁶

Após a baixa, restam os registros desse ato nos órgãos governamentais competentes, entre os quais a baixa na licença municipal para funcionamento. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, considera-se extinta a pessoa jurídica no momento do encerramento da sua liquidação, entendida como a total destinação do seu acervo líquido.¹⁷

Efetivamente, a existência de passivo tributário não impede o encerramento da liquidação. Porém, as consequências no que tange às normas que resguardam as preferências do crédito tributário, inclusive hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros, e as normas societárias de restrição de responsabilidade patrimonial devem ser analisadas mais detidamente.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil admite a baixa, mas isso, conforme o parágrafo 7º do artigo 27 da Instrução Normativa 1.863/2018, importa na responsabilidade solidária dos empresários, titulares, sócios e administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. O parágrafo 2º do artigo 7º-A da Lei nº 11.598/2007 e o parágrafo 5º do artigo 9º da Lei Complementar nº 123/2006, cuja redação foi dada pela Lei Complementar nº 147/2014, estabelecem a responsabilidade solidária dos sócios e administradores, independentemente de qualquer outra circunstância, a não ser a solicitação de baixa.

1.3. PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nos *Casos 2 e 4*, ocorreram a dissolução, a liquidação e a extinção, mas somente as obrigações tributárias deixaram de ser satisfeitas.

O artigo 186 do Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005, estabelece que o crédito tributário prefere a qualquer outro, independentemente de natureza ou tempo de sua constituição, excetuados os decorrentes da legislação trabalhista e de acidente de trabalho. O artigo 190 do Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece que na liquidação serão pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo das pessoas jurídicas de direito privado em

¹⁵Cf. BRASIL. Código Civil, art. 1.109

¹⁶Cf. BRASIL. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Instrução Normativa nº 38/2017, DREI, Item 9.3.2.1, Anexo V.

¹⁷“Considera-se extinta a pessoa jurídica no momento do encerramento de sua liquidação, assim entendida a total destinação do seu acervo líquido” (BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa nº 1.700/2017, art. 240).

liquidação judicial ou voluntária.

Assim sendo, considerando a preferência do crédito tributário aos créditos quirografários, por exemplo, a decisão do administrador sobre qual obrigação pagar, muitas vezes com o intuito de proporcionar o adequado funcionamento da empresa, pode ser vista como uma possível hipótese de responsabilidade tributária em razão da norma contida no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, se considerada isoladamente.

É possível identificar três tipos de devedores: o eventual, que deixa de recolher tributos em períodos indeterminados; o reiterado, que com frequência deixa de saldar tributos, como forma de financiar as suas atividades (deixa de pagar o tributos ao invés de recorrer a empréstimos bancários); e o contumaz, que intencional e sistematicamente deixa de recolher tributos, para locupletar e falsear a concorrência. Nessas hipóteses, os dois primeiros atuam licitamente no mercado e devem se submeter ao procedimento normal de cobranças. O devedor reiterado poderá ser submetido a regimes especiais de fiscalização e cobranças, nos termos do artigo 146-A da Constituição Federal. Já o terceiro tipo de devedor atua no campo do ilícito, que atua abusivamente através de pessoa jurídica como fachada para não pagar tributos e obter vantagens concorrenciais, sendo que, para isso, comete inúmeros ilícitos como a utilização de laranjas e registros de preços e endereços falsos, o qual merece do Estado sanções jurídicas que impeçam a atuação ilícita desses agentes no mercado.¹⁸

Para fins de responsabilidade tributária de terceiros, a doutrina reconhece que o inadimplemento do pagamento dos tributos a fim de proporcionar a continuidade das atividades empresariais não enseja, por si só, a responsabilidade tributária do administrador, sendo necessária a prática de ato doloso por parte do administrador.¹⁹ No julgamento do Recurso Especial nº 1.101.728/SP, em 23 de março de 2009, sob o sujeito ao regime dos recursos repetitivos do Código de Processo Civil de 1973, foi fixada a tese de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem teoricamente, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio.²⁰ Em 24 de março de 2010, o Superior Tribunal de Justiça

¹⁸SOUZA, Hamilton Dias. **É preciso distinguir o devedor eventual do reiterado e do contumaz.** Consultor Jurídico. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2018-out-15/hamilton-dias-souza-preciso-distinguir-devedores-tributos#_fn14>. Acesso em: 24 de outubro de 2019

¹⁹Segundo Juliana Furtado Costa Araujo, a Fazenda Nacional reconhece a necessidade de apontar um ato doloso por parte do terceiro para tornar viável a sua responsabilização, diante dos termos da Portaria PGFN 180/2010 e do parecer PGFN 55/2009. Cf. ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária.** Coleção Prática e Estratégia. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 111.

²⁰“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

ratificou esse entendimento na Súmula nº 430, a qual estabelece o seguinte: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. De fato, nesses julgamentos, a discussão envolveu a necessidade da comprovação das condutas dolosas praticadas por administradores, com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, para a configuração da responsabilidade tributária. Não houve a análise da responsabilidade tributária dos administradores por afronta à ordem de preferência prevista no artigo 186 do Código Tributário Nacional, ao logo do período de funcionamento normal da empresa.

A tipificação da quebra da preferência como ilícito apto a ensejar a responsabilidade tributária do administrador, antes da liquidação ou da falência, envolve a análise do dolo. Como explica Maria Rita Ferragut, o artigo 135 do Código Tributário Nacional exige que a infração à lei se refira à prática de ato jurídico ilícito e doloso prévio ao fato gerador, ou seja, necessariamente anterior, pois o ato ilícito cometido deve resultar na obrigação tributária.²¹

Assim, no caso do devedor eventual, é possível afirmar que esse elemento não se encontra presente. A conduta do administrador do inadimplente reiterado, que tinha ao seu alcance a possibilidade do respeito à ordem de preferência, sendo inescusável o seu modo de agir, comete a infração à norma de preferência do crédito tributário atraindo a responsabilidade tributária. Para o devedor contumaz, não há dúvida que se encontra presente o dolo, apto a ensejar a responsabilidade tributária, mas, como já adiantado, as consequências devem ser proporcionais e rigorosas.

A situação é distinta, porém, para o liquidante.

Segundo o inciso III do artigo 1.103 do Código Civil, constitui dever do liquidante proceder, no prazo de 15 dias seguintes ao da sua investidura, com a assistência dos administradores, sempre que possível, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo. Somente após o balanço o liquidante deve ultimar os negócios da sociedade, realizar

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (BRASIL. STJ. Recurso Especial 962.379, Primeira Seção, DJ: 28.out. 2008).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08" (BRASIL. STJ. Recurso Especial 1.101.728/SP, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11 mar. 2009, DJe: 23 mar. 2009).

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 123.

o ativo e pagar o passivo (inc. IV, art. 1.103, Código Civil).

Ressalta Penteado a importância do levantamento do balanço como uma das primeiras obrigações do liquidante:

Diante dessa peça contábil (ou, dependendo do critério adotado pela assembleia ou pelo liquidante, de laudo de avaliação de ativo por preços atuais), é possível concluir se os bens do ativo são suficientes para o pagamento do passivo. Se não for, o liquidante deverá confessar a falência da companhia (art. 210, VII); [...].²²

Desse modo, se na fase de realização do ativo e liquidação do passivo houver pagamento de credor quirografário antes do crédito tributário, isto é, se o liquidante preferir o primeiro, a conduta deste se tornará relevante, uma vez que a sociedade terá deixado de desenvolver seus fins sociais regulares. Se o liquidante constatar que houve afronta à norma de preferência do crédito tributário antes da dissolução, como, por exemplo, na situação em que o administrador de uma prestadora de serviços realizou a compra e venda de mercadorias, cujo objeto não fazia parte do contrato social, tendo saldado as obrigações para com fornecedores mas não os tributos decorrentes dessa operação, torna-se rigorosa a convocação de assembleia dos quotistas para a discussão do assunto (inciso VI, artigo 1.103, Código Civil), ocasião em que as providências cabíveis devem ser tomadas (proposituras das medidas judiciais cabíveis contra o administrador que agiu irregularmente, por exemplo).

Novamente considerando as lições de Penteado, vale ressaltar que houve grande controvérsia na doutrina acerca da natureza jurídica do liquidante: representante dos acionistas, representante dos credores sociais, ou administrador de bens alheios. O autor chega à conclusão de que a explicação mais adequada provém da teoria organicista, pois, na fase de liquidação, há a substituição dos órgãos administrativos ordinários pelos incumbidos da liquidação: um facultativo, se mantido, o conselho de administração, e o outro executivo, o liquidante.²³

Peixoto pondera que, presente dissolução regular de sociedade limitada, mas sendo constatadas irregularidades na liquidação sem o pagamento dos tributos devidos, rigorosa é a responsabilização dos sócios, nos limites do quinhão recebido indevidamente. Por outro lado, nessa situação, se ao tempo da liquidação os débitos tributários eram de conhecimento do liquidante, este poderá ser responsabilizado solidariamente aos sócios pelos tributos que tiverem deixado de ser pagos, com fundamento no artigo 134, inciso III, do Código Tributário

²²PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de Sociedade**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2004. p. 278-279.

²³Ibidem, p. 270-271.

Nacional.²⁴

Diante disso, se não obedecer à ordem de preferência, o liquidante será responsável tributário nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável. A responsabilidade tributária do administrador, antes da dissolução, submete-se à norma do artigo 135, Código Tributário Nacional.

1.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NA LIQUIDAÇÃO (ART. 134, VII, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

O artigo 134 do Código Tributário Nacional estabelece que, na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (inciso VII). Diante disso, passa-se a analisar a responsabilidade tributária dos sócios da sociedade limitada e da EIRELI na liquidação.

A responsabilidade tributária dessa norma não decorre do próprio fato tributário, mas exige a prática de um ato por parte do responsável ou uma omissão, quando exista norma com determinada obrigação de fazer, que possa ser imputada ao sócio na fase de liquidação. Esclarece Schoueri que o artigo 134 do Código Tributário Nacional não deve ser entendido de modo a tornar as pessoas arroladas em seus incisos responsáveis por qualquer tributo devido; é necessário haver uma ação ou omissão que tenha como efeito a impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. A título de exemplo, é citada a situação do síndico na falência, em que é corriqueira a ausência de bens suficientes para o pagamento de todos os débitos tributários da massa, mas isso não impõe a sua responsabilidade tributária.²⁵

Penteadado esclarece que a “sociedade de pessoas”, contida no inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional, é “fluida e movediça”, o que torna discutível a questão no caso das sociedades limitadas, mas aponta como solução mais razoável a adotada no Acórdão da 5ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, de 1980, que se valeu das lições de Aliomar Baleeiro, concluindo que “[...] sociedade de pessoas, no art. 134 do CTN, são aquelas em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias das sociedades anônimas, ou por quotas, de responsabilidade limitada”.²⁶

²⁴Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 516.

²⁵Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 607.

²⁶PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de Sociedade**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2004. p. 152-153.

Assinala Peixoto, por sua vez, que a expressão “sociedade de pessoas” é falha em razão das dificuldades na identificação do tipo societário, uma vez que, numa mesma sociedade, poderão existir, simultaneamente, traços capitalistas e de personalidade, mas conclui que o Código Tributário Nacional alude às sociedades em que não há a limitação da responsabilidade dos sócios.²⁷ Arremata que, havendo dissolução regular, mas liquidação irregular, sem o pagamento dos tributos devidos, é possível a responsabilização dos sócios nos limites do quinhão recebido (art. 1.110, Código Civil).²⁸

A responsabilidade tributária dos sócios, na liquidação, prevista no artigo 134, exige a prática de ato ou omissão na qual tenham intervindo. Isso é justificado porque, na liquidação, com a investidura do liquidante, a gestão deve ser restrita a negócios inadiáveis e novas operações encontram-se vedadas. Se isso ocorrer, os administradores responderão solidária e ilimitadamente (artigo 1.036, Código Civil).

Assim, no âmbito deste trabalho, entende-se que a responsabilidade patrimonial dos sócios na liquidação das sociedades deve ser analisada de acordo com o tipo societário, sob pena de sujeitar à reinterpretação todas aquelas que restringem a responsabilidade, o que afrontaria o viés de segurança, reforçado pela Lei nº 12.376/2010, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Além disso, qualquer entendimento em sentido contrário esbarraria na afronta ao princípio constitucional da capacidade contributiva, uma vez que não há a indispensável diferenciação entre as obrigações impostas à pessoa jurídica e aquelas impostas aos seus sócios.

1.5. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS NA LEI COMPLEMENTAR Nº 147/2014

A Lei nº 11.598/2007 trouxe diretrizes e procedimentos para a simplificação e a integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas. Com a inclusão do artigo 7º-A, pela Lei Complementar nº 147/2014, os registros dos atos constitutivos, alterações e extinções (baixas) passaram a ser feitos em qualquer órgão no âmbito governamental, independentemente da regularidade das obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas da sociedade ou sócios e administradores. Entretanto, tal lei complementar impôs a responsabilidade solidária pessoal dos sócios e administradores em decorrência da solicitação da baixa.

²⁷PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 512.

²⁸ Ibidem, p. 516.

1.5.1. ENCERRAMENTO ABREVIADO (*FAST TRACK*)

O encerramento empresarial pode ocorrer de maneira abreviada, em ato único²⁹, ocasião em que há a deliberação sobre a dissolução, a liquidação e a extinção de maneira concomitante, com o imediato pedido de baixa (Lei Complementar n° 147/2014).

Na avaliação de Penteado, em decorrência do porte das sociedades limitadas, considerada a baixa complexidade das relações, das obrigações e do passivo a saldar, evidencia-se um modo de liquidação mais singelo, em que a dissolução, a liquidação e a extinção são condensadas em ato único, levado a registro, ressalvando-se o direito de credores insatisfeitos (Lei n° 6.404/1976, art. 218).³⁰

Diante disso, para aquela empresa que não possui obrigações tributárias pendentes, o encerramento direto, sem as formalidades inerentes à dissolução e à liquidação, torna-se interessante. Porém, a situação não é recomendável para a sociedade limitada ou EIRELI que possua obrigações tributárias impagáveis.

1.5.2. ENCERRAMENTO EMPRESARIAL E PROVAS INERENTES AO RESPEITO ÀS PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Presentes obrigações tributárias sem condições de serem satisfeitas com o ativo, essa problemática terá de ser enfrentada pelo liquidante, após a elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo (inc. III, art. 1.103, Código Civil), e pelos sócios, ao deliberarem a aprovação das contas (art. 1.108 e art. 1.109). O liquidante, aliás, possui norma de conduta específica, no sentido de que deve confessar a falência nas hipóteses legais (inc. VII, art. 1.103, Código Civil).

A concentração dos atos dificulta, quando não impede, a comprovação da rigorosa observância das preferências. A opção pelo rito abreviado poderá dar ensejo à omissão de escriturações a serem utilizadas como provas do respeito à preferência do crédito tributário, essenciais à defesa de acusações relativas ao encerramento irregular.

De fato, algumas decisões reconhecem que, nesses casos, a presunção é ilidida,³¹ mas a

²⁹Segundo o manual de registro da sociedade limitada do DREI, dentre as cláusulas obrigatórias para a sociedade dissolvida e liquidada no mesmo ato, não há sequer a exigência da nomeação de liquidante e de aprovação do balanço de encerramento. O documento está disponível no sítio virtual do departamento: <http://www.institucional.jucesp.sp.gov.br/downloads/anexo2_ltda.pdf> Acesso em: 25/09/2019, 13h31.

³⁰Cf. PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de Sociedade**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2004. p. 147.

³¹“DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA. INMETRO. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO. DISTRATO SOCIAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. CNPJ ATIVO. NÃO-ENCERRAMENTO DA LIQUIDAÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INDÍCIOS. NÃO-LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. PROCESSO FALIMENTAR. ENCERRAMENTO PREMATURO. RECURSO PROVIDO.

jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça segue sentido contrário, como no Recurso Especial nº 1.741.006-SP, em que, na fundamentação do seu voto, o Ministro Herman Benjamin expôs o seguinte:

[...] doutrina e a jurisprudência registram que o distrato social é apenas uma das fases (*in casu*, a primeira) do procedimento de extinção da pessoa jurídica empresarial. Após o distrato, procede-se ainda à liquidação, ou seja, à realização do ativo e pagamento do passivo (e eventual partilha de bens remanescentes, em sendo o caso), para, então, decretar-se o fim da personalidade jurídica".³²

Além disso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao regulamentar a baixa da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, editou a Instrução Normativa nº 1.863/2018, que prevê expressamente a responsabilidade solidária dos empresários, titulares, sócios e administradores no período de ocorrência dos fatos geradores³³. Uma vez consignados os dados dos sócios na certidão de dívida ativa, os desdobramentos decorrentes da cobrança também contra os sócios prosseguirão, sendo que destes será o ônus da prova de ausência de responsabilidade tributária, a ser apresentada pelo meio processual adequado³⁴.

1. A baixa no cadastro do CNPJ, na hipótese de dissolução da empresa, exige o encerramento da liquidação voluntária (artigo 51, § 3º, do Código Civil; artigo 27, I, da IN RFB 1.634/2016), que somente ocorre com o pagamento dos credores (artigos 1.108 e 1.109 do Código Civil), sendo que, no caso, embora o distrato social da executada tenha sido arquivado na JUCESP anteriormente ao ajuizamento da ação executiva fiscal, consta a manutenção da situação cadastral da executada como ATIVA no CNPJ, demonstrando indícios de dissolução irregular, por infração à lei (RESP 1.371.128, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC/1973).

2. Aplicável aos créditos não-tributários a mesma solução adotada, a partir do artigo 135, III, CTN, a fim de permitir que a execução fiscal seja redirecionada aos sócios se não localizada a empresa no endereço cadastral, mediante diligência de oficial de Justiça, presumindo-se a dissolução irregular da sociedade (Súmula 435/STJ).

3. Embora decretada a quebra da executada, houve posterior sentença extinguindo o processo falimentar por "ausência de pressuposto processual de existência e validade", consignando, de forma expressa, a subsistência das obrigações da empresa, mesmo porque não houve consolidação do quadro-geral de credores, a realização do ativo e distribuição do produto, não se verificando, desta forma, seu encerramento regular.

4. Agravo de instrumento provido" (BRASIL.TRF 3ª Região, 3ª Turma, Agravo de Instrumento 5009480-96.2017.4.03.0000, Relator Desembargador Federal Luis Carlos Hiroki Muta, julgado em 03 ago. 2017, DJF3 Judicial 08 ago. 2017).

³²É importante frisar que o voto se restringiu a devolver ao órgão *a quo* os autos para a análise da responsabilidade tributária dos administradores, não sendo reconhecido que a falta de pagamento das obrigações tributárias remanescentes enseja, por si só, essa consequência.

³³"A baixa da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ importa responsabilidade solidária dos empresários, titulares, sócios e administradores no período de ocorrência dos respectivos fatos geradores" (RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa 1.863/2.018, art. 27, § 7º).

³⁴"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. SÓCIO ADMINISTRADOR. POLO PASSIVO. INCLUSÃO. QUALIFICAÇÃO COMO CORRESPONSÁVEL. AUSÊNCIA. IRRELEVÂNCIA.

1. O nome do sócio constante da Certidão de Dívida Ativa não necessita estar acompanhado da qualificação de corresponsável/codevedor para permitir sua inclusão no polo passivo da execução fiscal, pois, além de essa condição dever ser aferida no prévio processo administrativo, a autoridade fiscal, sob pena de responsabilização,

Desse modo, diante de obrigações tributárias sem ativos suficientes para satisfazê-las, o encerramento abreviado não é recomendável em razão de incumbir aos administradores a prova do encerramento regular, que somente poderá ser realizada por meio dos atos de dissolução, liquidação e extinção, devidamente arquivados na Junta Comercial.

1.5.3. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA EM DECORRÊNCIA DA BAIXA

O parágrafo 2º do artigo 7º-A da Lei nº 11.598/2007, com a redação da Lei Complementar nº 147/2014, impôs a responsabilidade solidária dos sócios e administradores, independentemente de qualquer outra circunstância, a não ser a solicitação de baixa. A Lei Complementar nº 147/2014 também alterou o Estatuto Nacional da Micro e Pequena Empresa, estabelecendo que a solicitação de baixa importa na responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores³⁵.

O sistema de responsabilidade patrimonial das sociedades limitadas e da EIRELI é restrito ao capital social. A pessoa jurídica responde pelas obrigações decorrentes do exercício da atividade com todos os seus bens presentes e futuros, mas sempre no limite das forças do seu patrimônio, nos termos do artigo 591 do Código de Processo Civil de 1973, refletido também no artigo 789 do atual Código de Processo Civil.

Segundo Salomão Filho (2011), a inserção nas legislações recentes do tema da limitação da responsabilidade do comerciante individual, que atendeu a uma preocupação de ordem econômica, consiste em incentivo, historicamente comprovado pelo sucesso da sociedade anônima, devido à limitação da responsabilidade, inclusive como “[...] uma força de resistência

não tem discricionariedade quanto aos elementos a serem inseridos no ato de inscrição, visto que a respectiva atividade é plenamente vinculada.

2. Conforme sedimentado pela Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, "se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'".

3. Hipótese em que o entendimento adotado pelo Tribunal de origem destoa da mais recente jurisprudência da Primeira Turma do STJ, na oportunidade em que apreciado o REsp n. 1.604.672/ES, de minha relatoria, DJe 11/10/2017 - o que resulta na manutenção da decisão unipessoal que reconheceu a procedência do pedido formulado no recurso especial.

4. Agravo interno não provido” (STJ, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 706.930/ES, Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, julgado em 13 dez. 2018, DJe: 22 fev. 2019).

³⁵“A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores” (Lei Complementar nº 123/2006, com a redação da Lei Complementar nº 147/2014, art. 9º, § 5º). “A solicitação de baixa na hipótese prevista no caput deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores” (Lei nº 11.958/2.007, § 2º, art. 7º-A, § 2º).

mais segura à tentação de confundir contabilidade comercial e pessoal”.³⁶

O regime da EIRELI, por exemplo, permitiu a afetação de parte do patrimônio da pessoa natural para o exercício da atividade empresarial.³⁷ Em 1956, a unipessoalidade foi abordada por Sylvio Marcondes Machado, que defendeu tese,³⁸ na qual mostrou que a responsabilidade patrimonial ilimitada, em especial das pessoas físicas, é incompatível com a atividade econômica moderna.

A Lei Complementar nº 147/2014, no entanto, não alterou todo o sistema de restrição de responsabilidade pessoal no âmbito das normas societárias. Não há sequer menção a qual tipo de sociedade empresarial deve ser aplicada. Se a intenção do legislador fosse a de alterar profundamente todo o sistema de restrição de responsabilidade patrimonial, assim teria dito expressamente ou regulado totalmente a matéria.³⁹

Pois bem, nota-se que o instrumento introdutor utilizado pelo legislador respeitou as disposições constitucionais sobre as normas gerais tributárias, contidas na alínea “b”, do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, que assim as exige para “[...] estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Diante disso, sob o aspecto formal, as disposições constitucionais foram respeitadas.

Mesmo assim, é forçoso notar que a responsabilidade solidária introduzida pela Lei Complementar nº 147/2014 afronta o princípio da razoabilidade e inibe a iniciativa privada, colidindo com as normas contidas nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal. Essa questão já foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal em dois precedentes que bem demonstram a sua posição sobre o assunto.

Em decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na sessão de 3 de novembro de 2010, em deferimento ao Recurso Extraordinário nº 562.276,⁴⁰ foi reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que determinou que os sócios

³⁶SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 215.

³⁷“O patrimônio da empresa individual de responsabilidade limitada responderá pelas dívidas da pessoa jurídica, não se confundindo com o patrimônio da pessoa natural que a constitui, sem prejuízo da aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica” (BRASIL. Código Civil, art. 980-A).

³⁸MACHADO, Sylvio Marcondes. **Limitação da Responsabilidade do Comerciante Individual**. São Paulo: Freitas Bastos, 1956.

³⁹Cf. Art. 2º, § 1º, **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro** (LINDB)

⁴⁰O recurso extraordinário já havia sido afetado com repercussão geral, tratando-se do Tema 13, “Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social.”, Relatora Ministra Ellen Gracie, *Leading Case* RE 562.276, em que foi fixada a seguinte tese: “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”.

das empresas, mediante cotas de responsabilidade limitada, respondessem solidariamente pelos débitos junto à Seguridade Social. Efetivamente, tal *ratio decidendi* deve ser aplicada na interpretação da responsabilidade solidária prevista na Lei Complementar n° 147/2014.

Além de reconhecer a inconstitucionalidade formal, por afronta ao inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal declarou o vício material em razão da violação ao inciso XIII do artigo 5° e ao artigo 170 e seu parágrafo único da mesma Constituição Federal.⁴¹ A Fazenda opôs embargos de declaração com vistas ao reconhecimento dos votos que, necessários para determinar a inconstitucionalidade material, foram rejeitados,

⁴¹ A ementa da decisão encontra-se assim transcrita (sem destaques no original):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Person*e, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN 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. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5°, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3°, do CPC” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n° 562.276, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03 de novembro de 2010, DJe: 09 de fevereiro de 2011, grifos nossos).

mas esclarecimentos foram prestados deixando claro que o resultado tinha alcançado o *quorum* (de seis votos) para a declaração de inconstitucionalidade por vício material. Esses fundamentos também foram invocados na decisão do Supremo Tribunal Federal que tratou da declaração de inconstitucionalidade das certidões negativas federais para baixas e alterações, nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n° 173-6 e n° 394-1, e nas antigas Súmulas 70 e 323, do Supremo Tribunal Federal, as quais reconhecem como inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributos.⁴²

Na fundamentação do Recurso Extraordinário n° 562.276, também se encontra a premissa acerca da impossibilidade de o legislador estabelecer a confusão de patrimônios, descaracterizando as sociedades limitadas e, com isso, inibir a iniciativa privada. Nota-se que o voto condutor reconheceu a indispensável diferença entre as normas que impõem a obrigação principal e a de responsabilidade de terceiro. A obrigação do terceiro jamais decorre direta e automaticamente do fato gerador tributário. A obrigação imposta contra o terceiro deve ser modelada conforme a sua capacidade contributiva, o mesmo ocorrendo com a norma que impõe a obrigação principal. Em suma, ambas as normas devem observar o princípio constitucional da capacidade contributiva.⁴³

Diante disso, verifica-se que a restrição da responsabilidade patrimonial no âmbito tributário encontra fundamento constitucional e que as normas de responsabilidade de terceiros, inclusive sócios, devem possuir hipóteses de incidência específicas. Enfim, a norma de responsabilidade tributária solidária trazida pela Lei Complementar n° 147/2014 é inconstitucional porque não respeitou o princípio da capacidade contributiva.

Nota-se que o parágrafo 3° do artigo 9° da Lei Complementar n° 123, antes da alteração da Lei Complementar n° 147, previa a responsabilidade tributária solidária dos sócios e

⁴² "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo" (STF, Súmula 70). "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos" (STF Súmula 323). "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais" (STF, Súmula 547).

⁴³ O seguinte trecho do voto da Ministra Ellen Gracie bem demonstra a necessária diferenciação em razão do princípio da capacidade contributiva: "[...] Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte. Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste. Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n° 562.276, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03 de novembro de 2010, DJe: 09 de fevereiro de 2011).

administradores para a microempresa e para a empresa de pequeno porte que se encontrasse sem movimento por mais de 12 meses, mas a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, interpretando essa norma no âmbito infraconstitucional, reconheceu a necessidade da prova das irregularidades previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional a fim de imputar a responsabilidade aos sócios e administradores.⁴⁴

Desse modo, há fortes argumentos para afastar o reconhecimento da responsabilidade solidária trazida pela Lei Complementar n° 147/2014, consideradas tanto a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n° 562.276 como a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, que exige a comprovação das ocorrências previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional para que haja imputação da responsabilidade tributária,⁴⁵ desde que respeitados o rito do encerramento regular e as normas

⁴⁴ Nesse sentido, veja-se o exposto no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 396.258/RS:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE ATO COM EXCESSO DE PODERES, CONTRÁRIO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL. INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE QUE NÃO CARACTERIZA INFRAÇÃO À LEI, NOS TERMOS DO ART. 135 DO CTN. ENTENDIMENTO QUE SE APLICA, IGUALMENTE, ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. EXEGESE DO ART. 9º DA LEI COMPLEMENTAR 123/2006. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Nos termos da jurisprudência, "a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Min. Teori Albino Zavascki, na sessão do dia 11.3.2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, firmou entendimento de que a simples falta do pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária dos sócios. [...]. Somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios" (STJ, AgRg no AREsp 504.349/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/06/2014).

II. Mencionado entendimento aplica-se, igualmente, às micro e pequenas empresas. Dessarte, "esta Turma, por ocasião do julgamento do AgRg no REsp 1.122.807/PR (Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 23.4.2010), deixou consignado, preliminarmente, que, com o advento da Lei Complementar 128/2008, o artigo 78 da Lei Complementar 123/2006 foi revogado e seu conteúdo normativo passou a inserir-se no art. 9º. No retromencionado precedente, ficou decidido que o art. 9º da Lei Complementar 123/2006 requer a prática comprovada de irregularidades, apurada em processo administrativo ou judicial, para permitir o redirecionamento. Somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios. Permitir o redirecionamento do executivo fiscal no caso de microempresas e empresas de pequeno porte sem a aplicação do normativo tributário é deturpar a intenção insculpida na Lei Complementar 123/2006: fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto. Nesse sentido é que a Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, reiterou o entendimento já sedimentado nesta Corte, no sentido que 'a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN'" (STJ, REsp 1.216.098/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/05/2011).

III. Agravo Regimental improvido” (BRASIL. STJ. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 396.258/RS, Relatora Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, julgado em 25 ago. 2015, DJe: 04 set. 2015).

⁴⁵“Trata-se de Recurso Especial, interposto por ANTÔNIO AUGUSTO ZANIN VALENTINI, por meio do qual se impugna acórdão proferido do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO.

Segundo o art. 9º, § 5º, da LC 123/06, em se tratando de micro e pequena empresa, a solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidárias dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores (redação dada pela Lei Complementar n° 147, de 2014).” (fl. 329e)

de preferência do crédito tributário.

1.6. CONCLUSÕES PARCIAIS

Os registros dos atos empresariais são formalidades essenciais à produção de efeitos contra a própria sociedade e terceiros, inclusive contra a Fazenda. Desde a entrada em vigor da Lei Complementar nº 147/2014, a exigência de regularidade fiscal deixou de ser condição para efetuar o registro dos atos empresariais, o que representa considerável avanço na direção do encerramento regular, uma vez eliminado o entrave ao registro do ato de dissolução.

A paralisação das atividades sociais sem ao menos realizar a dissolução apresenta-se como conduta apta a ensejar a responsabilidade tributária dos administradores em decorrência da norma contida no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. É situação bastante presente no cotidiano forense, sendo a presunção da sua ocorrência extraída da certidão do oficial de justiça nos autos da execução fiscal. O precedente do Superior Tribunal de Justiça firmado em sede de recurso repetitivo, Recurso Especial nº 1.371.128/RS, segue essa linha de raciocínio e reconhece a viabilidade do redirecionamento nos autos da própria execução fiscal. Assim sendo, a dissolução e a nomeação de liquidante, inclusive o registro do ato empresarial, devem ser realizadas a fim de inibir a presunção de encerramento irregular firmada no âmbito jurisprudencial.

Durante o período de funcionamento normal da sociedade, apesar da preferência do crédito tributário, a ausência de pagamento, por si só, não é causa de responsabilidade tributária dos administradores, desde que a inadimplência seja eventual ou escusável. Essa afirmação não é aplicável ao devedor reiterado e ao contumaz, uma vez que inadimplência tributária dolosa é apta a ensejar a responsabilidade tributária do administrador, sendo, nessas hipóteses, afrontada a preferência dada pelo legislador ao crédito tributário.

No Recurso Especial (fls. 363/370e), manejado com base na alínea c do permissivo constitucional, alega-se dissenso pretoriano em relação à aplicação dos arts. 135 do CTN e 9º da LC 123/06.

Sustenta-se, em síntese, que somente com a prova da prática de ato com excesso de poder, contrário à lei ou ao contrato social da empresa seria possível avançar-se sobre o patrimônio pessoal do sócio-administrador, com o fito de satisfazer obrigação tributária pendente em nome da sociedade. Argumenta-se que seria incabível a responsabilização objetiva daquele, pelo simples fato da baixa do seu nome, ou da própria pessoa jurídica, dos registros constantes da Junta Comercial.

Contrarrazoado (fls. 379/381e), foi o Recurso Especial admitido (fls. 384e).

O presente recurso merece prosperar. Uníssona a jurisprudência desta Corte no sentido de que a possibilidade de responsabilização pessoal do sócio-administrador pelas dívidas tributárias da microempresa está absolutamente condicionada à comprovação da ocorrência das hipóteses do art. 135 do CTN, sendo descabido cogitar de solidariedade automática. [...]

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Especial, com fundamento no art. 557, 1º-A, do CPC, de modo a excluir o ora recorrente do polo passivo da Execução Fiscal”. STJ. Recurso Especial nº 1.514.944 - RS (2015/0019066-1), Relatora Ministra Assusete Magalhães, Decisão monocrática, DJ: 07 abr. 2015.

O liquidante, uma vez que, se preterir o crédito tributário, será responsabilizado pessoalmente nos termos do inciso III do artigo 134 do Código Tributário Nacional, atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável. A norma de responsabilidade tributária estabelecida no inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional é aplicável somente a sociedades cujo tipo societário obriga os sócios ilimitadamente, exceto se os sócios de limitadas ou EIRELIs forem responsáveis por novas operações na fase de liquidação, ocasião em que responderão solidária e ilimitadamente.

Por fim, verifica-se que o encerramento abreviado, sem a dissolução e a liquidação, não é recomendável. Por um lado, porque as provas relativas ao rito do encerramento empresarial, em especial o respeito às normas de preferência do crédito tributário, são indispensáveis para a defesa dos administradores contra eventuais acusações de responsabilidade tributária. Por outro, os argumentos para afastar a responsabilidade solidária na solicitação da baixa, por ocasião da extinção (Lei Complementar n° 147/2014), sem as provas do respeito às normas de preferência do crédito tributário na liquidação empresarial, tornam-se inócuos.

2. FALÊNCIA

No *Caso 3* os sócios optaram pela autofalência antes da dissolução. Na situação hipotética, as obrigações pendentes são devidas a fornecedores, salários e tributos, cenário em que o interesse processual para a quebra é indiscutível. A problematização envolverá a análise da variável em que a sociedade possui somente obrigações tributárias pendentes.

2.1. A FALÊNCIA E A AUTOFALÊNCIA SÃO FORMAS DE ENCERRAMENTO REGULAR?

A falência é o procedimento judicial de liquidação de empresas para a apuração da totalidade dos bens do devedor, suas obrigações e a satisfação das obrigações conforme a disponibilidade do acervo arrecadado.

Valverde, valendo-se das lições de José Xavier Carvalho de Mendonça, explica que o instituto da falência é de extrema complexidade e não se restringe aos domínios do direito comercial, mas penetra nos domínios do direito público, do direito civil, internacional, criminal, isso a fim de adaptá-los ao “[...] grande meio de execução coletiva que trata de organizar”.⁴⁶ Requião, por sua vez, considera o *par conditio creditorum* e o saneamento do meio empresarial elementos que devem ser levados em conta para a compreensão da falência. Embora não sobressaiam dominantes, um e outro são imprescindíveis à garantia geral do crédito, que deve ser promovida e assegurada pelo Estado, fator essencial para a estabilidade econômica.⁴⁷ O princípio do *par conditio creditorum* destina-se a proporcionar aos credores de um devedor que não tenha condições de saldar as suas obrigações o direito a receber tratamento paritário, sendo proporcionadas àqueles que integram a mesma categoria as mesmas chances de recebimento do seu crédito.⁴⁸

A falência encontra-se tratada na Lei de Recuperação de Empresas e Falências (Lei nº 11.101/2005) e o seu principal objetivo é o pagamento dos credores conforme as preferências legais e proporcionalmente ao patrimônio do devedor. Diante disso, pode-se afirmar que a falência é uma forma regular de encerramento empresarial.

A falência é destinada ao empresário que está em situação de crise financeira (sem dinheiro) e de crise econômica insolúvel, esta ocasionada pela impossibilidade de manter um

⁴⁶VALVERDE, Trajano de Miranda. **Comentários à lei de falências** (Decreto-lei n. 7.661, de 21-6-1945). 3ª ed. São Paulo: Forense, 1966. p. 15-16.

⁴⁷REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito falimentar**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 27.

⁴⁸Cf. COELHO, Fabio Ulhôa. **Manual de direito comercial**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 348

giro empresarial lucrativo.⁴⁹ Assim, a falência não é destinada àquele empresário que se encontra em crise financeira passageira, o qual poderá valer-se da recuperação judicial. Essa questão era mais intrincada antes da Lei nº 11.101/2005, quando não havia um valor mínimo para a utilização desse mecanismo.

A nova Lei de Falência, em seu artigo 94, inciso I, estabelece e delimita o valor mínimo para a decretação de falência, que deve ser superior a 40 salários mínimos, o que torna mais objetiva a interpretação de estado falimentar. No inciso II do mesmo artigo 94, encontra-se a hipótese da decretação da falência do devedor que, executado por qualquer quantia líquida, não paga, não deposita e não nomeia à penhora bens suficientes dentro do prazo legal. O inciso III prevê a falência quando ocorrer a prática de qualquer dos seguintes atos, exceto se fizer parte de plano de recuperação judicial: a) procede à liquidação precipitada de seus ativos ou lança mão de meio ruinoso ou fraudulento para realizar pagamentos; b) realiza ou, por atos inequívocos, tenta realizar, com o objetivo de retardar pagamentos ou fraudar credores, negócio simulado ou alienação de parte ou da totalidade de seu ativo a terceiro, credor ou não; c) transfere estabelecimento a terceiro, credor ou não, sem o consentimento de todos os credores e sem ficar com bens suficientes para solver seu passivo; d) simula a transferência de seu principal estabelecimento com o objetivo de burlar a legislação ou a fiscalização ou para prejudicar credor; e) dá ou reforça garantia a credor por dívida contraída anteriormente sem ficar com bens livres e desembaraçados suficientes para saldar seu passivo; f) ausenta-se sem deixar representante habilitado e com recursos suficientes para pagar os credores, abandona estabelecimento ou tenta ocultar-se de seu domicílio, do local de sua sede ou de seu principal estabelecimento; e g) deixa de cumprir, no prazo estabelecido, obrigação assumida no plano de recuperação judicial. Da leitura desses dispositivos, verifica-se que diversas delas, senão todas, podem ser desenhadas somente com obrigações tributárias.

É certo que o procedimento falimentar não pode ser utilizado com o escopo de fraudar credores, inclusive o fisco, ou até mesmo os sócios, às vezes na ignorância do pedido feito por terceiros que detêm o controle econômico da sociedade, merecendo especial cuidado na análise da procedência do pedido por parte do juiz.⁵⁰ Essa reflexão é feita porque não é viável ao devedor tributário exclusivo valer-se desse procedimento com essa finalidade.

Não obstante, o próprio devedor também pode requerer a sua falência, então

⁴⁹Cf. BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falência: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo**. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017. p. 237.

⁵⁰BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falência: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo**. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017. loc. cit.

denominada de “autofalência”, cuja norma permissiva se encontra prevista no artigo 105 da Lei nº 11.101/2005.⁵¹

A autofalência demanda deliberação societária, se requerida antes da dissolução. Segundo Barbosa Filho, embora o Código Civil, no inciso VIII do artigo 1.071, estabeleça a necessidade de deliberação dos sócios para “o pedido de concordata”, assim também é exigido para a recuperação judicial, sendo necessário o *quorum* do inciso III do artigo 1.076 do Código Civil, ou seja, maioria dos votos presentes, exigência para o pedido de autofalência, visto que se trata de providência mais severa. Porém, após a dissolução, há norma expressa voltada contra o liquidante. Trata-se daquela contida no inciso VII do artigo 1.003 do Código Civil, que obriga o liquidante a “confessar a falência da sociedade” que se encontra em procedimento de liquidação, não sendo necessária a aquiescência dos demais sócios em razão da ausência de previsão no inciso VIII do artigo 1.071 do Código Civil, tratando-se de dever funcional do liquidante.⁵²

Diante da regulamentação falimentar, não é possível considerar irregular o encerramento empresarial nessa situação. Em verdade, seguirá à frente um procedimento em que a preferência do crédito tributário deverá ser respeitada, não se encontrando presente, por fim, o resultado de prejudicialidade na respectiva cobrança.

Porém, se o crédito tributário decorra ou esteja inadimplido em função de prática de atos com infração à lei ou ao contrato social, o administrador será responsável tributário em razão da norma contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional, como ocorre na hipótese do devedor reiterado e do contumaz. Ou seja, a falência, por si só, não tem o condão de afastar as demais hipóteses de responsabilidade tributária.⁵³

⁵¹“O devedor em crise econômico-financeira que julgue não atender os requisitos para pleitear sua recuperação judicial deverá requerer ao juízo sua falência, expondo as razões da impossibilidade de prosseguimento da atividade empresarial, acompanhadas dos seguintes documentos: [...]” (BRASIL. Lei nº 11.101 de 09 de fevereiro de 2005, art. 105).

⁵²BARBOSA FILHO, Marcelo F. apud BEZERRA FILHO, Manoel Justino. Op. cit. p. 312.

⁵³“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DO PROCESSO FALIMENTAR. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO IMPEDE O REDIRECIONAMENTO DO PROCESSO EXECUTIVO FISCAL. INVIABILIDADE DE REDIRECIONAMENTO NO CASO CONCRETO. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Não obstante a falência seja forma de dissolução regular da sociedade, o encerramento do processo falimentar não implica exclusão de eventuais irregularidades que possam ter sido praticadas pelo sócio responsável e que tenham relação com o não pagamento do tributo devido. Assim, o fato de haver dissolução regular da sociedade, por si só, não impede o redirecionamento da execução fiscal. Nesse sentido: REsp 958.428/RS, 2ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Herman Benjamin, DJe de 18.3.2011. [...]” (Brasil. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.267.232/PR, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 01/09/2011, DJe 08/09/2011)

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESA FALIDA. ENCERRAMENTO DA AÇÃO DE FALÊNCIA POR INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL. REDIRECIONAMENTO. NOME DOS CO-

2.2. FALÊNCIA COMO FORMA DE PROTEÇÃO DOS SÓCIOS E DOS ADMINISTRADORES

A falência apresenta-se como uma forma de proteção destinada aos sócios e aos administradores das sociedades limitadas e da EIRELI, uma vez que se encontra presente, nesses tipos societários, a limitação da responsabilidade pessoal do sócio. Como foi muito bem colocado por Salomão Filho, é importante ressaltar que o aspecto da vinculação do insucesso econômico do empresário à ruína pessoal é um custo muito alto, que desincentiva a atividade empresarial.⁵⁴

A atual Lei de Recuperação de Empresas e Falência (Lei nº 11.101/2005) estabelece, em seu artigo 81, que somente a falência dos sócios ilimitadamente responsáveis acarreta a sujeição deles aos mesmos efeitos jurídicos produzidos em relação à sociedade falida. Diante disso e das demais normas societárias que regulamentam as sociedades limitadas e a EIRELI, excetuadas aquelas que envolvem normas de responsabilidade tributária de terceiros ou de

RESPONSÁVEIS NA CDA. POSSIBILIDADE.

1. O Tribunal de origem indeferiu o requerimento de suspensão do feito com base no art. 40 da Lei 6.830/1980, bem como o redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios cujo nome consta da CDA, ao fundamento de que o encerramento da Ação Falimentar, por inexistência de bens, torna regular a dissolução societária.

2. Não há violação do art. 40 da LEF, tendo em vista que a suspensão da Execução Fiscal somente ocorre quando não localizado o devedor ou bens passíveis de constrição. Na situação em análise, o devedor foi encontrado (a massa falida é representada pelo síndico) e verificou-se ausência de bens.

3. A inaplicabilidade do dispositivo acima mencionado, contudo, não implica autorização para imediata extinção da Execução Fiscal quando o nome do(s) sócio(s) estiver na CDA.

4. A questão da co-responsabilidade pelo pagamento da dívida ativa da Fazenda Pública é matéria estranha à competência do juízo falimentar, razão pela qual a sentença que decreta a extinção da falência, por não haver patrimônio apto para quitação do passivo, não constitui, por si só, justa causa para o indeferimento do pedido de redirecionamento, ou para a extinção da Execução Fiscal.

5. Conseqüentemente, o redirecionamento deve ser solucionado de acordo com a interpretação conferida pelo STJ: a) se o nome dos co-responsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos).

6. Recurso Especial provido.” (Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 958.428/RS, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, Relator para acórdão Ministro Herman Benjamin, DJe de 18.3.2011)
 “PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. ART. 135, III DO CTN. FALÊNCIA DA EMPRESA DECRETADA. INFRAÇÃO AO ARTIGO 30, I, B, DA LEI 8.212/91 – OCORRÊNCIA.

I-O dirigente da sociedade contribuinte só responde pelas dívidas tributárias mediante prova a ser produzida pela exequente de que resultam de excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto eis que o simples inadimplemento da obrigação tributária não configura infração à lei, nos termos do art. 135, do CTN.

II- De acordo com as informações constantes no processo, houve a decretação de falência da empresa executada, o que não constitui dissolução irregular da sociedade, sendo certo que não há comprovação nos autos de que tenha havido crime falimentar ou mesmo irregularidades na falência decretada. A ocorrência da quebra não enseja, por si só, o redirecionamento da execução contra os sócios responsáveis

III- Constando no embasamento legal do crédito exequendo valores que decorrem de infração à norma prevista no art. 30, I "b" da Lei 8.212/91, cabe aos dirigentes da executada responder pela dívida, pois incorrem nas disposições do artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

IV – Recurso parcialmente provido para a responsabilização de Oswaldo Correa Barbosa e Orilda Correa Barbosa somente em relação aos débitos provenientes do não recolhimento das referidas contribuições.”

(Brasil. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 2ª Turma, AI - Agravo de Instrumento nº 5004317-04.2018.4.03.0000, Relator Desembargador Federal Luiz Paulo Cotrim Guimarães, julgado em 09/10/2019)

⁵⁴ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 241.

desconsideração de personalidade jurídica, os sócios ou administradores não são obrigados a saldar as obrigações tributárias existentes no momento da quebra.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no entendimento de que a falência não configura hipótese de responsabilidade dos sócios pelas obrigações tributárias da empresa falida em decorrência de acusação de encerramento irregular.⁵⁵ Tal entendimento encontra fundamento no fato de o redirecionamento da execução fiscal contra os administradores ser possível quando demonstrado que estes agiram com excesso de poderes, cometeram infração à lei ou ao estatuto, ou efetuaram dissolução irregular da empresa.⁵⁶

Convém assinalar que, de acordo com o artigo 105 da Lei nº 11.101/2005, que se vale do termo “deverá”, a autofalência é uma obrigação imposta ao empresário, não se apresentando como mera faculdade.⁵⁷ Em verdade, a ausência do requerimento de autofalência pode trazer

⁵⁵Os seguintes acórdãos do STJ seguem essa linha de raciocínio:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. FALÊNCIA.

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.

2. O redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que agiu ele com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

3. A decretação de falência não autoriza o redirecionamento da execução fiscal.

Agravo regimental improvido” (STJ. **Agravo Regimental no Recurso Especial 1.308.982/RS**, Rel. Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 15 maio 2012, DJe: 21 maio 2012).

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL NA ORIGEM. EMPRESA FALIDA. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

1. Preliminarmente, constato que, muito embora tenha a recorrente alegado ofensa ao art. 535, II, do CPC/1973, não existe fundamentação a ela relativa no bojo recursal, razão pela qual não há o que se apreciar.

2. O acórdão combatido alinhavou que “o mero inadimplemento não caracteriza infração à lei e, portanto, não se presta como argumento único para o redirecionamento do processo executivo” (fl. 123, e-STJ).

3. Ademais, anotou o Colegiado de origem que houve dissolução hígida da empresa em virtude de sua falência, o que não gera presunção de irregularidades “apta a ensejar a inclusão dos sócios no pólo passivo da lide” (fl. 126, e-STJ). 4. O STJ consolidou entendimento de que, ocorrendo dissolução da sociedade empresária pela via da falência, não há falar em irregularidade na dissolução, e de que somente é possível o redirecionamento para o patrimônio dos sócios gerentes, acaso comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei, que não são passíveis de averiguação via Recurso Especial. Incidência da Súmula 83/STJ.

5. Recurso Especial não conhecido” (STJ. Recurso Especial 1.768.992/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 08 nov. 2018, DJe: 19 nov. 2018).

⁵⁶Cf. STJ, Recurso Especial Repetitivo nº 1.101.728/SP, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe: 23 mar. 2009.

⁵⁷Essa afirmação encontra respaldo doutrinário, como bem coloca Manoel Justino Bezerra Filho: “Ao optar pelo verbo ‘dever’ (deverá requerer ao juízo sua falência), parece claro que o legislador impôs ao devedor uma obrigação legal, pois caso contrário usaria o verbo ‘poder’. Pontes de Miranda (t. XXVIII, p. 163) afirma ser dever e não faculdade do devedor o pedido de autofalência. Trajano de Miranda Valverde (vol. I, p. 147) concorda com este ponto de vista e diz que a lei impõe o dever de requerer sua própria falência, se preenchidas as condições de lei. Rubens Requião (p. 101) também entende desta forma dizendo que ‘pode, e deve, o devedor’, requerer sua autofalência. Embora haja alguns entendimentos dissidentes, parece não haver dúvida de que a lei, efetivamente, impôs ao devedor a obrigação legal de pedir sua autofalência, se presentes as condições previstas na lei”

consequências danosas aos sócios e administradores – situação que, lamentavelmente, é comum no cotidiano forense. Mesmo alocando todos os esforços para manter o negócio, imbuídos de boa-fé e da intenção de satisfazer as obrigações empresariais pendentes, se os sócios e administradores não obtiverem êxito na reversão do rumo da empresa em situação pré-falimentar, eventual “fechamento de fato”⁵⁸ importará na sua responsabilidade tributária pessoal, na forma da remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

O requerimento de autofalência deve ocorrer antes do encerramento das atividades empresariais, o qual deveria ser marcado pela dissolução no procedimento de encerramento estabelecido no Código Civil. Se houver o encerramento das atividades antes da decretação da quebra, os administradores terão contra si a responsabilidade tributária em decorrência da norma contida no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional.⁵⁹

Entretanto, a decretação da falência implica a imediata penhora, em bloco, de todos os bens do devedor (arrecadação) e a perda automática do direito deste de administrá-los e de deles

(BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falência. Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo**. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017. p. 313).

⁵⁸Arremata o Prof. Manoel Justino: “Aparentemente – e só aparentemente –, poder-se-ia argumentar que não há sanção para o caso de não apresentação do requerimento de autofalência e, por isso, esta obrigação cai no vazio. No entanto, este ponto de vista não se sustenta, ante o sério risco que corre aquele que, em estado falimentar, deixa de requerer a autofalência. É que, embora ainda não haja pacificação jurisprudencial, há forte corrente entendendo acertadamente que o “fechamento de fato” do estabelecimento empresarial, deixando os credores à deriva, é fundamento suficiente para que seja aplicado o princípio da desconsideração da personalidade jurídica, pois age de forma fraudulenta aquele que assim procede. Ao contrário, age corretamente e sem fraude aquele que, ao invés de “fechar de fato” o estabelecimento, impedido que está de “fechar de direito” ante as dívidas existentes, vem a juízo e apresenta pedido de autofalência. Em caso de ausência de pedido de autofalência e em caso de desconsideração em eventual execução contra a sociedade empresária, não poderá o sócio argumentar que não praticou qualquer ato ilegal e que o fechamento se deu por razões naturais decorrentes do risco empresarial. E não poderá argumentar desta forma, porque o ato ilegal que autoriza a desconsideração não se situa no campo da discussão de fraude ou não na falência; situa-se no campo da ocorrência de ato ilegal de ausência de pedido de autofalência. **Assim, se prevalecer o correto entendimento jurisprudencial neste sentido, podem vir a tornar-se bastante comuns os pedidos de autofalência**” (BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falência: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo**. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017, loc. cit., destaques nossos).

⁵⁹O acórdão proferido pelo TJRJ, Agravo de Instrumento nº 0054199-16.2013.8.19.0000, bem ilustra a situação: “AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE E RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR: MATÉRIAS PRECLUSAS. FALÊNCIA SUPERVENIENTE. IRRELEVÂNCIA: PROSSEGUIMENTO DA DEMANDA. FALECIMENTO DO SÓCIO TORNADO PARTE NA EXECUÇÃO: HABILITAÇÃO. I) 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 (verbete sumular nº 435, STJ). II) Uma vez assentada, outrora e nesses termos, a caracterização da dissolução irregular da sociedade, bem como a consequente responsabilização pessoal de seu administrador (n/t art. 135, III, CTN), descabe revisitar tais preclusas circunstâncias; máxime porque inclusive já citado o sócio da devedora e penhorados seus bens pessoais. III) Ademais, a falência superveniente do devedor não tem o condão de paralisar o processo de execução fiscal, nem de desconstituir a penhora realizada anteriormente à quebra (AgRg no AREsp 281.169/DF). IV) Sobrevindo, contudo, o falecimento do sócio tornado parte na demanda, cumpre proceder-se à regular habilitação de seu espólio, antes de se dar continuidade aos atos executivos, na esteira do art. 43, CPC. RECURSO PROVIDO. ORDEM DE HABILITAÇÃO DO SUCESSOR PROCESSUAL” (RIO DE JANEIRO. TJRJ, Agravo de Instrumento nº 0054199-16.2013.8.19.0000, Desembargadora Elisabete Filizzola, Julgado em 21 nov. 2013, 2ª Câmara Cível).

dispor.⁶⁰ Além disso, apresenta-se como uma forma de proteção contra o esvaziamento patrimonial. Assim, esses são os motivos pelos quais a via da autofalência é pouco utilizada.

Enfim, é possível afirmar que a falência, apesar de afastar os sócios e administradores das deliberações sobre o futuro da sociedade, se apresenta como uma maneira de resguardar os sócios e os administradores contra a extrapolação dos limites da responsabilidade patrimonial assumida na forma das normas societárias que regulam as limitadas e a EIRELI.

2.3. QUEBRA MOTIVADA EXCLUSIVAMENTE POR OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Após o exaurimento dos meios de recebimento do crédito tributário na esfera administrativa, a Fazenda possui um procedimento especial para a cobrança judicial, a execução fiscal, que se encontra na Lei nº 6.830/1980.

Diante disso, a corrente doutrinária, seguida por jurisprudencial dominante,⁶¹ entende que falta o indispensável interesse processual por parte do fisco no pedido falimentar. São invocadas as normas contidas nos artigos 186 e 187 do Código Tributário Nacional⁶² e no artigo 38 da Lei nº 6.830/1980, que dispõem expressamente que o crédito tributário não se sujeita ao concurso falimentar.⁶³

Além da ausência de interesse processual, o posicionamento contrário à quebra decorrente de obrigações tributárias não reconhece à Fazenda legitimidade para exigir a falência de uma empresa. Essa corrente fundamenta seu entendimento tanto no Decreto-lei nº 7.661/1945 como na Lei nº 11.101/2005, ambos inspirados no princípio da conservação da empresa. A quebra não é, portanto, um fenômeno econômico que interesse aos credores, mas

⁶⁰ COMPARATO, Fábio Konder. Parecer. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, Minas Gerais, n. 20, p. 33, out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-20.pdf>>. Acesso em: 27 de set. de 2019.

⁶¹Cf. “Processo civil. Pedido de falência formulado pela Fazenda Pública com base em crédito fiscal. Ilegitimidade. Falta de interesse. Doutrina. Recurso desacolhido.

I – Sem embargo dos respeitáveis fundamentos em sentido contrário, a Segunda Seção decidiu adotar o entendimento de que a Fazenda Pública não tem legitimidade, e nem interesse de agir, para requerer a falência do devedor fiscal.

II – Na linha da legislação tributária e da doutrina especializada, a cobrança do tributo é atividade vinculada, devendo o fisco utilizar-se do instrumento afetado pela lei à satisfação do crédito tributário, a execução fiscal, que goza de especificidades e privilégios, não lhe sendo facultado pleitear a falência do devedor com base em tais créditos” (BRASIL. STJ. Recurso Especial 164.389/MG, Relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ: 16 ago. 2004. p. 130).

⁶²“O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho. (BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 186) e “A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento” (BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 187).

⁶³“A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros de mora e demais encargos” (BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 38).

antes uma situação contrária ao mesmo princípio da conservação da empresa.⁶⁴

O seguinte trecho de Requião bem resume a posição doutrinária:

De nossa parte, estranhamos o interesse que possa ter a Fazenda Pública no requerimento de falência do devedor por tributos. Segundo o Código Tributário Nacional os créditos fiscais não estão sujeitos ao processo concursal, e a declaração da falência não obsta o ajuizamento do executivo fiscal, hoje de processamento comum. À Fazenda Pública falece, ao nosso entender, legítimo interesse econômico e moral para postular a declaração de falência de seu devedor. A ação pretendida pela Fazenda Pública tem, isso sim, nítido sentido de coação moral, dadas as repercussões que um pedido de falência tem em relação às empresas solventes.⁶⁵

O posicionamento contrário é representado por Comparato, que reconhece a presença de interesse processual no pedido falimentar, uma vez que o legislador brasileiro não pretendeu forçar possibilidades de cobrança judicial, mas, sim, ampliá-las, sendo que o abandono de determinado privilégio processual é justificado pelo privilégio creditório. Expõe que, na verdade, a incolumidade da Fazenda ao processo concursal, mesmo ligada a uma preferência creditória, não constitui a garantia absoluta que se imaginara, representando, por vezes, inesperado e singular enfraquecimento do crédito tributário. Para o autor, a ameaça de um inquérito judicial sobre a atividade pregressa, como preliminar de ação penal por crime falimentar, representa formidável constrição à vontade do devedor inadimplente. Aduz que o princípio cardeal do processo falimentar é o *par conditio creditorum*, comum a todas as

⁶⁴O seguinte aresto ilustra esse entendimento:

“TRIBUTÁRIO E COMERCIAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - FAZENDA PÚBLICA - AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE PARA REQUERER A FALÊNCIA DE EMPRESA.

1. A controvérsia versa sobre a legitimidade de a Fazenda Pública requerer falência de empresa.
2. O art. 187 do CTN dispõe que os créditos fiscais não estão sujeitos a concurso de credores. Já os arts. 5º, 29 e 31 da LEF, *a fortiori*, determinam que o crédito tributário não está abrangido no processo falimentar, razão pela qual carece interesse por parte da Fazenda em pleitear a falência de empresa.
3. Tanto o Decreto-lei n. 7.661/45 quanto a Lei n. 11.101/2005 foram inspirados no princípio da conservação da empresa, pois preveem respectivamente, dentro da perspectiva de sua função social, a chamada concordata e o instituto da recuperação judicial, cujo objetivo maior é conceder benefícios às empresas que, embora não estejam formalmente falidas, atravessam graves dificuldades econômico-financeiras, colocando em risco o empreendimento empresarial.
4. O princípio da conservação da empresa pressupõe que a quebra não é um fenômeno econômico que interessa apenas aos credores, mas sim, uma manifestação jurídico-econômica na qual o Estado tem interesse preponderante.
5. Nesse caso, o interesse público não se confunde com o interesse da Fazenda, pois o Estado passa a valorizar a importância da iniciativa empresarial para a saúde econômica de um país. Nada mais certo, na medida em que quanto maior a iniciativa privada em determinada localidade, maior o progresso econômico, diante do aquecimento da economia causado a partir da geração de empregos.
6. Raciocínio diverso, isto é, legitimar a Fazenda Pública a requerer falência das empresas inviabilizaria a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, não permitindo a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores, tampouco dos interesses dos credores, desestimulando a atividade econômico-capitalista. Dessarte, a Fazenda poder requerer a quebra da empresa implica incompatibilidade com a *ratio essendi* da Lei de Falências, mormente o princípio da conservação da empresa, embaçador da norma falimentar.

Recurso especial improvido” (BRASIL. STJ. Recurso Especial 363.206/MG, Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 04 de maio de 2010, DJe: 21 de maio de 2010).

⁶⁵ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito falimentar**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 72.

execuções concursais: se os bens do devedor não forem suficientes para a satisfação integral dos créditos, o que importa é a repartição proporcional entre os credores, respeitadas as preferências. Enfim, o interesse processual, como condição da ação, não é obstado pela incolumidade concursal do crédito tributário, pois diz respeito à aparente necessidade em que se encontra o autor de pedir determinado provimento judicial, a fim de fazer valer o direito substantivo que se afirma. A questão relativa à legitimidade é rebatida sob o fundamento de os créditos tributários se encontrarem entre aqueles que podem ser reclamados na falência (Decreto-lei n° 7.661, art. 1º, § 2º).⁶⁶

Conforme mencionado por Mendes e Brigido,⁶⁷ o dever fundamental do pagamento de tributos, a função social da empresa insolvente e a sua efetividade no sistema tributário nacional, bem como a livre concorrência, não foram analisados nas decisões proferidas. Os autores concluem que, de fato, resta afastado o interesse de agir do fisco para a decretação da falência com base na impontualidade, o que seria precipitado porque a insolvência somente se comprovará após o devido processo legal (por meio da via dos embargos, por exemplo), mas é inegável o interesse jurídico da Fazenda no pedido falimentar com base na execução frustrada ou diante da comprovação de atos de falência. Isso de maneira a fazer cessar as atividades seja para proteger o mercado contra o abuso econômico dos devedores tributários, seja para preservar a isonomia dos credores em concurso no Juízo Universal.

No voto vencido do Ministro Castro Filho (Recurso Especial n° 164.389-MG), encontram-se fundamentos pragmáticos para o reconhecimento do interesse processual da Fazenda na falência:

[...] Os que se opõem à possibilidade de a Fazenda requerer a quebra afirmam que ela não tem interesse processual, não tem necessidade de pedir a falência do comerciante, pois busca, tão-somente, a satisfação do crédito, que deve ser encontrada no executivo fiscal.

Mas já se viu que o executivo fiscal nem sempre leva à satisfação do crédito, diante da malícia de contribuintes sem escrúpulos, que se escondem atrás da personalidade jurídica de empresas diversas, não pagam seus débitos tributários e ainda proporcionam concorrência desleal às empresas que funcionam regularmente. Como salientado, é justamente tendo em vista estes comerciantes que a Fazenda encontra utilidade e necessidade no processo falimentar, que poderá conduzir à retirada de tais comerciantes da órbita

⁶⁶COMPARATO, Fábio Konder. Parecer. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, Minas Gerais, n. 20, p. 29, out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-20.pdf>>. Acesso em: 27 de set. de 2019.

⁶⁷ MENDES, Thayana Felix e BRIGIDO, Thiago Ciocari, Legitimidade da Fazenda Pública para postular a falência do devedor tributário: A função social da empresa e o interesse público no *par conditio creditorum*. *Revista PGFN*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/ano-i-numero-2-2011>>. Acesso em: 10 de jul. de 2019.

mercantil [...].⁶⁸

A análise da questão sob o viés da proteção dos sócios e administradores não é abordada adequadamente segundo aqueles que afirmam a inexistência de interesse processual, na hipótese de existirem somente obrigações tributárias pendentes. Suponha-se a situação de uma empresa que não se encontre em liquidação e que esteja diante de uma crise financeira contornável com seus fornecedores e empregados, mas com diversas execuções fiscais não garantidas em andamento e boa parte do faturamento comprometido com parcelamentos tributários, motivo determinante da inviabilidade econômica da manutenção das atividades empresariais. Essa problemática também está presente na fase de liquidação, em que o liquidante, após o balanço patrimonial, verifica que somente restam obrigações tributárias a serem salgadas e tem contra si a norma que o obriga a confessar a autofalência. Nessas situações, seria útil e necessário o procedimento falimentar, principalmente no período anterior à Lei Complementar nº 147/2014, em que não eram admitidos registros empresariais de dissolução, por exemplo, sem a regularidade tributária.

Além disso, nota-se que a Fazenda utiliza como fundamento de acusação de responsabilidade tributária contra o liquidante a ausência do pedido de autofalência. A seguir um aresto do Superior Tribunal de Justiça em que essa situação é verificada:

PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA - DEVER DE REQUERER A AUTOFALÊNCIA.

1. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.
2. O descumprimento do dever legal do administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto-Lei 7661/45), por si só, não autoriza o pretendido redirecionamento da execução.
3. Recurso especial improvido.⁶⁹

Pois bem, a incolumidade concursal só implicaria, ao seu titular, o desinteresse pelo

⁶⁸BRASIL.STJ. Recurso Especial nº 164.389-MG/0010726-6, Relator Ministro Castro Filho, Segunda Seção, julgado em 13 ago. 2003, DJ: 16 ago. 2004.

⁶⁹BRASIL. STJ. Recurso Especial 757.918/RS 2004/0083347-0. Relatora Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 13 dez. 2005, DJ: 20 fev. 2006.

processo falimentar se fosse material, se a imunidade dispensasse a Fazenda do concurso material de preferências, o que não ocorre, efetivamente. O crédito tributário submete-se à ordem de preferência das classes creditícias.⁷⁰ Além disso, a falência possui como objetivo, sim, o ajuste do mercado, sendo necessário que excessos venham a ser coibidos. Diante disso, é possível afirmar que a Fazenda é parte legítima para requerer a falência.

Segundo as lições de Dinamarco, no campo processual, o interesse associa-se à ideia de utilidade, de modo que o provimento jurisdicional postulado pela parte deve ser efetivamente útil ao demandante, operando-se uma melhora em sua situação na vida comum, ou seja, o interesse processual é essencialmente instrumental.⁷¹ O interesse do liquidante, por sua vez, decorre de norma expressa nesse sentido, não existindo restrição legal para tanto. As normas que proporcionam a preferência do crédito tributário (art. 186, Código Tributário Nacional) e o trâmite abreviado da cobrança (art. 187, Código Tributário Nacional, e art. 38, Lei n° 6.830/1980) não retiram da Fazenda o interesse processual voltado à decretação da quebra. Os pedidos de quebra podem ser motivados pelas hipóteses arroladas no artigo 94 da Lei n° 11.101/2005, entre as quais o caso de execuções não garantidas (inc. II) e a transferência de estabelecimento a terceiro (alínea “c”, inc. III). O interesse processual do liquidante, diante de norma expressa nesse sentido, não pode ser desconsiderado.

Enfim, enquanto esse assunto não é reanalisado pelo Superior Tribunal de Justiça de maneira a servir de precedente de observância obrigatória (art. 927, Código de Processo Civil), a postura recomendável ao liquidante em face da norma contida no inciso VII do artigo 1.103 do Código Civil, quando presentes somente obrigações tributárias, no intuito de evitar ou mitigar a acusação de responsabilidade tributária, consiste, exatamente, na propositura do pedido de autofalência, mesmo com chances de êxito remotas. Por fim, é possível concluir que o administrador que observou a preferência do crédito tributário (artigo 186, “caput”, Código Tributário Nacional), antes da falência, necessariamente deixou de saldar obrigações para com credores quirografários, como ocorreu na hipótese descrita no *Caso 3*, situação em que estará presente o interesse processual no pedido falimentar.

2.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR NA FALÊNCIA (ARTIGO 134, V,

⁷⁰ARMANDO, J. Netto. Falência - Comerciante - Requerimento pelo fisco credor de obrigação tributária – Legitimidade. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, Minas Gerais, n. 20, p. 34 out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-20.pdf>>. Acesso em: 27 de set. de 2019.

⁷¹FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 40.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL) E PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A atuação do administrador judicial na falência é inerente ao procedimento falimentar. Assim, se o administrador não observar as normas que outorgam a preferência do crédito tributário, tipificada estará a hipótese de responsabilidade tributária contida no inciso V do artigo 134 do Código Tributário Nacional.

O crédito tributário mantém a sua preferência na falência, de maneira que o juízo falimentar deve pagar os créditos preferenciais antes dos demais, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho e do acidente de trabalho (art. 186, Código Tributário Nacional). Porém, considerando as necessidades decorrentes da manutenção da própria massa falida, o parágrafo único do artigo 186 do Código Tributário Nacional prevê que na falência o crédito tributário não prefere aos extraconcursais, importâncias passíveis de restituição ou e com garantia real, no limite do bem gravado.

O artigo 188 do Código Tributário Nacional estabelece que são extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência. O artigo 84, da Lei nº 11.101/2005, arrola os demais créditos extraconcursais.⁷²

Diante dessas preferências, a manutenção da fonte produtiva no processo falimentar apresenta-se como uma opção para a melhoria da arrecadação e merece ser reanalisada pelos órgãos responsáveis.⁷³ O artigo 140 da Lei nº 11.101/2005 determina a ordem de preferência da alienação dos bens na realização do ativo falimentar: alienação da empresa em bloco, alienação da empresa por estabelecimentos, alienação em bloco dos bens da empresa e, por último, a alienação individual dos bens. Para a viabilidade dessa negociação, o inciso II do artigo 141 da Lei nº 11.101/2005 isenta o adquirente dos bens das sucessões trabalhistas e tributárias. Com a alteração do artigo 133 do Código Tributário Nacional pela Lei

⁷² “Art. 84. Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta Lei, na ordem a seguir, os relativos a:

I – remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares, e créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência;

II – quantias fornecidas à massa pelos credores;

III – despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto, bem como custas do processo de falência;

IV – custas judiciais relativas às ações e execuções em que a massa falida tenha sido vencida;

V – obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 desta Lei, ou após a decretação da falência, e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei.

⁷³ Verifica-se que questões relativas à permissão de funcionamento de devedores tributários ainda ocupam a pauta do STF, como se verifica do *Leading Case* RE 565.048, Relator Ministro Marco Aurélio, Tema 31, cujo tema é o seguinte: "Exigência de garantia real ou fidejussória para impressão de documentos fiscais de contribuintes inadimplentes. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, XIII, XXXV, LIV e LV; e 170, parágrafo único, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da exigência, pelo Fisco, de garantia real ou fidejussória, prevista nos artigos 39 e 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul, para impressão de documentos fiscais de contribuintes em mora com débitos tributários.

Complementar n° 118/2005, foi expressamente excluída a responsabilidade tributária por sucessão nos casos de alienação judicial em processo de falência (inc. I, § 1°).

Dessa maneira, verifica-se que a norma de responsabilidade tributária do administrador revela-se como mais uma interessante benesse à observância da regra de preferência em prol dos créditos tributários.

2.5. CONCLUSÕES PARCIAIS

Prevista no ordenamento jurídico, a falência apresenta-se como uma forma de proteção dos sócios de uma sociedade limitada ou EIRELI, visto que a quebra, diante da restrição da responsabilidade patrimonial nesses tipos de sociedade, não os atinge.

De fato, a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o interesse de agir no requerimento de autofalência decorrente de falta de pagamento de tributos, sendo esse entendimento válido também para o liquidante nessa mesma situação. Porém, como ocorreu na hipótese descrita no *Caso 3*, a cessação dos pagamentos a todos os credores, uma vez constatada a inviabilidade econômica, acaba por deixar em segundo plano o entrave relativo à discussão processual, ao menos do ponto de vista desse pedido quando formulado pelo próprio devedor.

As novas normas falimentares, que permitem a alienação da empresa, recomendam a reanálise, por parte da administração tributária, da conduta a ser adotada na realização das cobranças dos créditos tributários. Nesse contexto, também não se podem perder de vista a preferência do crédito tributário e a conveniência da retirada da empresa devedora contumaz do mercado. É preciso reconhecer que, se efetuada no momento adequado, a arrecadação tributária, por meio das novas formas de alienação do estabelecimento, aufere boas chances de ser incrementada. A responsabilidade tributária dos administradores por atos assim tipificados pode ser apurada na falência e a exigência do crédito pode ser realizada por meios próprios, se o ativo não for suficiente, razão pela qual ambas as frentes de cobrança poderão ser conduzidas concomitantemente.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

Nas hipóteses descritas nos *Casos 1, 2 e 3*, os sócios detinham poderes de administração, mas, no *Caso 4*, somente um dos sócios era administrador. Assim, a primeira abordagem da responsabilidade tributária envolverá a necessidade ou não da condição de administrador, as consequências do encerramento irregular e a situação do sócio, também com poderes de administração, que se retirou antes desse evento.

No *Caso 4*, encontra-se a descrição de uma possível sucessão, que também pode apresentar viés de sucessão presumida (as questões relativas à desconsideração da personalidade jurídica serão apreciadas no capítulo seguinte). Levando em conta que os casos são inspirados em situações reais, cujas consequências jurídicas dependem de contextos próprios e de provas, as respectivas análises foram consideradas pertinentes.

Por fim, quanto ao tema inerente a todas as hipóteses, será abordada a responsabilidade tributária dos administradores em face da falta de pagamento do INSS/Empregado e do ICMS-ST.

3.1. ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Inicialmente, é importante frisar que a administração da sociedade limitada pode ser feita por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em separado (art. 1.060, Código Civil). É possível a designação de administradores não sócios, mediante aprovação unânime dos sócios, enquanto não integralizado o capital social, ou, mediante aprovação de dois terços deles (no mínimo), após a integralização (art. 1.061, Código Civil). Considerando que as normas das sociedades limitadas são aplicadas à EIRELI (§ 6º, art. 980-A, Código Civil), esse tipo societário também pode nomear administrador.

A condição de administrador é um dos elementos necessários para a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional porque, como aduz Ferragut, ele é o sujeito responsável pelo crédito tributário, uma vez que não podem ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos ou, se com poderes, que não tiveram qualquer participação no ilícito. O outro elemento é fático, consistente na conduta da infração com dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. O excesso de poderes apto a ensejar a responsabilidade tributária é configurado quando o administrador pratica atos alheios às finalidades sociais e proporciona o nascimento de relações jurídicas tributárias. A infração à lei é a conduta contrária à norma que proporciona o

nascimento de obrigações tributárias.⁷⁴ Conclui-se que o elemento fático que enseja a responsabilidade tributária é decorrente de fatos ilícitos que ensejam o nascimento de obrigações tributárias, inclusive se esses atos beneficiarem a sociedade, como ocorre na hipótese de o administrador dar início à industrialização de mercadorias antes de alterar o contrato social e obter autorizações cabíveis.⁷⁵

Ante o exame dos ilícitos eleitos para a análise de responsabilidade em decorrência das delimitações descritas nos casos, é possível adiantar que a mera ausência de pagamento do tributo não é ato considerado ilícito para fins de responsabilidade tributária do administrador, com exceção dos tributos retidos ou daqueles nos quais o sujeito passivo figure como responsável tributário.

Isso ocorre porque a obrigação de entregar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo é da sociedade, que praticou o fato jurídico tributário, não do administrador.⁷⁶

A jurisprudência reconhece que o mero inadimplemento, dissociado de outros contextos como as situações que envolvem os devedores reiterados e os contumazes, não enseja a responsabilidade tributária do administrador. Trata-se do Tema 97 dos recursos repetitivos afetados pelo Superior Tribunal de Justiça,⁷⁷ em que foi submetida a julgamento a questão relativa à responsabilidade dos sócios para responder por débitos da pessoa jurídica devedora em execução fiscal, sendo, para configurá-la, indispensável a prática de atos com excesso de poderes. Nesse precedente, encontra-se firmada a seguinte tese:

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Enfim, a responsabilidade tributária, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, exige o efetivo exercício de poderes de administração, pois, na ausência destes, resta inviabilizada a prática de atos cometidos com excesso de poderes ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto.

3.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO IRREGULAR

⁷⁴FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 124-130.

⁷⁵ Ibidem, p. 138.

⁷⁶Cf. FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 132.

⁷⁷BRASIL. STJ. Recurso Especial nº 1.101.728/SP, Relator Teori Albino Zavascki, julgado em 23 mar. 2009.

A competência para deliberar sobre a dissolução ou a propositura da competente medida judicial para esse mesmo fim é, até mesmo em caso de discórdia como causa determinante da inexecutabilidade do fim social, dos sócios, que podem ou não possuir a condição de administradores⁷⁸. Porém, decorre do poder de administração a cessação das atividades sociais ou a sua paralisação.

Sobre a materialidade da hipótese de incidência da regra de responsabilização dos administradores, Peixoto revela que deve ser composta das seguintes propriedades: a) presença da propriedade da ilicitude (remissão do *caput* do artigo 135 a “atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”); b) ausência ou presença da propriedade culpabilidade (necessidade ou não do dolo ou da culpa do administrador), afirmação realizada por envolver outras normas de responsabilidade tributária; c) presença da propriedade da conduta de terceiro (o crédito tributário nasce da conduta de terceiro, da do contribuinte); e presença da propriedade resultado (necessidade de resultado em decorrência da conduta do administrador). Arremata, em relação ao resultado, que todas as vertentes interpretativas do artigo 135 indicam a existência de alguma espécie de resultado para que haja a responsabilização do administrador, mas há discrepância quanto àquilo que seria o referido resultado. A conclusão apresentada é a de que o caminho adequado é investigar não se a obrigação tributária resulta ou não da conduta infratora, “[...] mas se a impossibilidade de cobrança em face da empresa decorre de fato atribuível ao administrador”.⁷⁹

Além do ilícito societário decorrente da afronta às normas relativas ao encerramento empresarial,⁸⁰ para fins de responsabilidade tributária, é necessário que tenha ocorrido ilícito relacionado com a obrigação tributária. Essa afirmação é extraída da leitura do artigo 135 do Código Tributário Nacional.⁸¹

Schoueri entende que é necessária a vinculação do ato ilícito com o surgimento da obrigação tributária:

Não é a dissolução irregular o ato ilícito a que se refere o artigo 135. Basta ler o dispositivo para ver que o ato ilícito ou com excesso de poderes, praticado pelo responsável, deve ser relacionado com o próprio fato jurídico tributário.

⁷⁸NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil anotado e legislação extravagante**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003. p 529.

⁷⁹PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva, 2012. p 319-329.

⁸⁰PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de Sociedade**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2004.

⁸¹“São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a **obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” (Código Tributário Nacional, art. 135, destaques nossos).

Fosse a dissolução irregular o ilícito a que se refere o legislador complementar, então o artigo 135 apenas teria aplicação em seu inciso III, já que os dois primeiros incisos nata têm a ver com dissolução irregular, ou com qualquer ato ilícito posterior à ocorrência do fato jurídico tributário. O tutor, por exemplo, torna-se responsável por atos praticados com excesso de poder, sem que se cogite dissolução irregular de seu vínculo. Em síntese, a dissolução irregular é, sim, condição necessária para que se dê a responsabilidade por preencher o requisito do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Mas não é condição suficiente, já que será necessário que, antes, tenha ocorrido um ato ilícito, ou com excesso de poder, vinculado ao próprio surgimento da obrigação tributária.⁸²

Ferragut, por sua vez, ressalta que há responsabilidade quando a infração resulta na obrigação tributária, sendo, necessariamente, anterior ao vencimento da obrigação. Esse é o motivo pelo qual a mera inadimplência não implica a obrigação, sendo, isto sim, decorrência do descumprimento do seu objeto.⁸³

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça encontrava-se sedimentada quanto à exigência de que o administrador estivesse no exercício dessa função ao longo do período dos fatos geradores, para que se configurasse responsabilidade tributária decorrente de encerramento irregular. A motivação desse entendimento consistia no fato de ser responsável somente o sócio que, tendo poderes de administração, não pagou o tributo e optou por dissolver irregularmente a empresa.⁸⁴

TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NECESSIDADE DE TER O SÓCIO PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal de origem manteve sentença que extinguiu o feito executivo para com a parte ora agravada, ao entendimento de que "a Embargante ingressou na sociedade apenas em 25/09/2003, portanto, posteriormente ao período dos débitos executados (2000 a 2002)".

2. A alteração das conclusões adotadas pelas instâncias de origem, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

⁸²SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 621 (destaques nossos).

⁸³FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 122-123.

⁸⁴BRASIL. STJ. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.244.276/SC, Relator Ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, julgado em 24 fev. 2015, DJe: 04 mar. 2015 (grifos nossos).

3. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento de que "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1009997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 4/5/2009).
4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Porém, no julgamento do Recurso Especial nº 1.520.257/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, o Superior Tribunal de Justiça alterou o seu entendimento e passou a exigir tão somente a permanência do sócio na administração da sociedade no momento de sua dissolução irregular, tornando-se irrelevante a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 135 DO CTN. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NOS TERMOS DA SÚMULA 435/STJ. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE QUE EXERCIA ESSE ENCARGO POR OCASIÃO DO ATO PRESUMIDOR DA DISSOLUÇÃO. POSSIBILIDADE. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR OU VENCIMENTO DO TRIBUTO. IRRELEVÂNCIA. RECENTE MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. DIRIGENTES ANTERIORES. ANÁLISE DE INFRAÇÃO À LEI. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. MULTA EM EMBARGOS DECLARATÓRIOS. ARTIGO 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. AUSÊNCIA DE CARÁTER PROTELATÓRIO. AFASTAMENTO.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem afastou a responsabilidade dos sócios-gerentes da sociedade contribuinte executada por entender que não cabia tal redirecionamento ante a retirada dos sócios antes do momento da

dissolução irregular da empresa.

2. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência – encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) –, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato.

3. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito. [...].⁸⁵

No Tema 981, em que foram afetados três recursos especiais,⁸⁶ o Superior Tribunal de Justiça decidirá se

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.⁸⁷

⁸⁵BRASIL.STJ. **Recurso Especial n° 1.520.257/SP**, Relator Ministro Og Fernandes, 2ª Turma, julgado em 16 jun. 2015, DJe: 23 jun. 2015 (destaques nossos).

⁸⁶BRASIL. STJ. **Recurso Especial n° 1.645.333/SP**, Recurso Especial n° 1.643.944/SP e Recurso Especial n° 1.645.281, **todos da relatoria da Ministra Assusete Magalhães**.

⁸⁷ BRASIL STJ. TEMA 981. Redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência.

A recente interpretação do Superior Tribunal de Justiça é coerente ao afirmar que a data da ocorrência do fato gerador ou do vencimento da obrigação tributária não influenciam na determinação da responsabilidade tributária, porque decorrem do ilícito que, na hipótese, é o encerramento irregular de maneira a impedir a apuração da existência ou não de ativos suficientes à satisfação do passivo tributário. Essa “infração de lei”, prevista no artigo 135, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento da dissolução, que reflete o ilícito consistente na não observância do rito próprio da dissolução empresarial, com o pagamento dos credores na ordem legal estabelecida e conforme as possibilidades da empresa.⁸⁸

Diante disso, a dissolução, devidamente registrada na Junta Comercial, como marco da finalização das atividades sociais e início do rito para a apuração dos haveres para o pagamento dos credores, ou a via falimentar, apresentam-se como as maneiras adequadas para a mitigação de acusações inerentes à responsabilidade tributária decorrente de encerramento irregular.

3.3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO QUE SE RETIRA REGULARMENTE ANTES DO ENCERRAMENTO IRREGULAR

O sócio com poderes de administração, na variante do *Caso I*, que se retirou regularmente do quadro societário antes do encerramento irregular, não praticou o ilícito consistente no encerramento irregular. Assim, em princípio, não contribui para o resultado proibitivo, consistente na impossibilidade da cobrança do crédito tributário do contribuinte.

É interessante frisar que o sócio, diante de eventual desinteligência ou quebra da *affectio societatis* (art. 981, Código Civil, c/c inc. II, art. 1.034, Código Civil), tem ao seu alcance até mesmo a forma “vazia” para a dissolução do contrato de sociedade.⁸⁹ Julgada procedente a ação, segue-se a fase de liquidação, em que a eventual responsabilidade pelo requerimento da autofalência será do liquidante (inc. VII, art. 1.103, Código Civil). O administrador pode apresentar a renúncia, que se torna eficaz contra a sociedade com o conhecimento da comunicação escrita e em relação a terceiros com a sua averbação e publicação (§ 3º, art. 1.063,

⁸⁸Cf. BRASIL. STJ, Tema 630, Recurso Especial afetado nº 1.371.128/RS. Eventuais questionamentos sobre a constitucionalidade dessa interpretação, porém, poderão surgir, considerando a ausência de declaração de inconstitucionalidade do art. 135 do Código Tributário Nacional, que menciona expressamente “[...] créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes [...]” (Supremo Tribunal Federal, Súmula Vinculante nº 10: “Viola a cláusula de reserva de plenário (Constituição Federal, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.” É possível ponderar que, sendo o ilícito posterior ao nascimento da obrigação tributária, a natureza da responsabilidade do sócio apresenta viés patrimonial.

⁸⁹PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de Sociedade**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2004. p. 154-155.

Código Civil). Em suma, a saída regular do quadro societário, além de contratual, pode ser judicial e a do administrador não sócio, por sua vez, até mesmo unilateral. Essa conduta pode e deve ser seguida, de modo a inibir acusações de responsabilidade tributária por encerramento irregular.

Pois bem, como exposto no tópico anterior, a responsabilidade tributária, prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, exige a condição de administrador e o cometimento do ilícito, no caso, o encerramento irregular sem o rito legal, a apuração dos haveres e o pagamento dos credores. O entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 435 e no Recurso Especial Repetitivo nº 1.371.128/RS é de observância obrigatória pelos demais juízes e tribunais (inc. III e IV, art. 927, Código de Processo Civil). O mero inadimplemento também não enseja a responsabilidade tributária (Recurso Especial nº 1.101.728/SP e Súmula 430, Superior Tribunal de Justiça). Assim sendo, a acusação de encerramento irregular não recai sobre o sócio que se retirou regularmente da sociedade.⁹⁰

Porém, diante da multiplicidade de recursos especiais com fundamento em idêntica questão de direito (art. 1.036, Código de Processo Civil), o Superior Tribunal de Justiça afetou recursos representativos da controvérsia e submeterá a seguinte questão a julgamento (Tema 962):

Discute-se a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária”. Trata-se de recurso especial interposto pela

⁹⁰A jurisprudência a respeito da ausência de responsabilidade do administrador que se retira regularmente é antiga no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

3. Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, sem ocorrer extinção ilegal da empresa, nem ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

4. Empresa que continuou em atividade após a retirada do sócio.

Dívida fiscal, embora contraída no período em que o mesmo participava, de modo comum com os demais sócios, da administração da empresa, porém, só apurada e cobrada posteriormente.

5. Não ficou demonstrado que o embargado, embora sócio-administrador em conjunto com os demais sócios, tenha sido o responsável pelo não pagamento do tributo no vencimento. Não há como, hoje, após não integrar o quadro social da empresa, ser responsabilizado.

6. Embargos de divergência rejeitados” (BRASIL. STJ. Embargos de Divergência em Recurso Especial 100.739/SP, Relator Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06 dez. 1999, DJ: 28 fev. 2000, p. 32).

Fazenda Nacional, contra acórdão que rejeitou a responsabilização de sócio em decorrência das premissas fáticas compostas pela sua retirada do quadro societário da empresa, com alteração contratual devidamente registrada na Junta Comercial, sem ter dado causa à dissolução irregular.⁹¹

Nota-se que nos autos do Recurso Especial nº 1.377.019, a Ministra Assusete Magalhães admitiu o ingresso, como *animus curiae*, do Colégio Nacional de Procuradores dos Estados e do Distrito Federal. Em sua peça de ingresso, o Colégio expõe que o sócio não se desvincula das suas obrigações em decorrência da alienação das cotas sociais, uma vez que o excesso de poderes ou infração ao contrato social pode ter ocorrido à época do fato gerador da obrigação tributária uma vez que não determinou o pagamento desta. A hipótese da ausência do repasse do ICMS aos cofres públicos encontra-se citado como exemplo e é apontado como figura penal descrita no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (Superior Tribunal de Justiça, *Habeas Corpus* nº 399.109/SC). Ao final, o Colégio pretende seja reconhecida a responsabilidade tributária do sócio administrador que deixou de saldar os tributos indiretos, uma vez que assim era obrigado por lei, ao tempo do fato gerador.⁹²

Pois bem, as questões relativas aos argumentos postos pelo Colégio de Procuradores serão abordadas no próximo subitem, uma vez que em todos os casos encontra a problemática da relativa à falta de pagamento de ICMS-ST e INSS/Empregado. O administrador da empresa devedora reiterada e contumaz, que forma dolosa e inescusável, deixa de observar as normas de preferência do crédito tributário, que se retira da empresa antes do encerramento irregular, é responsável tributário em decorrência da norma contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, a retirada regular do sócio administrador inibe somente a responsabilidade tributária por encerramento irregular, uma vez que ausente o nexo de causa e o dolo relativo à infração decorrente da inobservância do rito regular de encerramento.

3.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES POR AUSÊNCIA DE REPASSE DE TRIBUTOS COBRADOS DE FORNECEDORES E CONTRIBUIÇÕES RETIDAS DE EMPREGADOS

Nos casos sob análise, encontram-se débitos tributários a título de INSS/Empregado e ICMS-ST. Desse modo, passa-se à análise da responsabilidade tributária dos administradores

⁹¹BRASIL. STJ. Recurso Especial nº 1.337.7019, Recurso Especial nº 1.776.138/RJ e Recurso Especial nº 1.787.156/RS.

⁹² BRASIL. STJ. Recurso Especial nº 1.377.019/ST, p. 594/619

que, de posse do numerário a ser meramente repassado ao erário, assim não procedem.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, descontando-as das remunerações, e realize o recolhimento desses valores até o dia 20 do mês subsequente ao da competência (art. 30, I, "b", da Lei nº 8.212/91). Além dessa norma, de natureza tributária, o artigo 168-A do Código Penal tipifica a seguinte conduta como crime: “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”. Diante disso, verifica-se que podem ocorrer dois ilícitos, um de natureza tributária e outro de natureza criminal.

O ICMS-ST possui respaldo constitucional no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, que permite à lei atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. A base de cálculo é obtida pelo somatório do valor da operação ou prestação própria, dos demais encargos transferíveis, tais como o frete, e da margem de valor agregado relativa às operações ou prestações subsequentes. A margem de valor agregado é estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado. A nota fiscal de saída é emitida com o destaque do ICMS próprio e do ICMS-ST devido pelo adquirente (substituído) na operação subsequente, ou seja, o imposto é antecipado. Como ensina Rosa, deve “[...] o substituto ser obrigado a repassar ao Estado, separadamente do valor do seu imposto próprio, o valor do ICMS retido por substituição tributária de seus clientes revendedores”.⁹³

Como explica Becker, há duas regras jurídicas nessa situação, uma de natureza tributária e outra de natureza não tributária. Se não, vejamos:

Regra 1) *A própria regra que institui o tributo.* Possui por hipótese de incidência a previsão do fato que fará nascer, por força da eficácia jurídica, a relação jurídica tributária. O sujeito passivo desta relação jurídico-tributária é o substituto tributário. O sujeito ativo, o Estado.

Regra 2) *Regra jurídica não tributária de reembolso.* A hipótese de incidência desta regra contempla a realização da prestação jurídico-tributária surgida por força da incidência da regra anterior. O efeito previsto consiste em uma segunda relação jurídica que tem como sujeito ativo aquele que fora substituto tributário no primeiro momento e, como sujeito passivo, o substituído, contra o qual se dirige o direito de crédito (reembolso).⁹⁴

Apresenta-se como dever do administrador a manutenção de contas separadas para valores destinados aos repasses de ICMS-ST e de INSS/Empregado. O descumprimento da obrigação de repasse, uma vez que a norma se encontra posta para proporcionar a melhoria

⁹³ROSA, José Roberto. **Curso básico de ICMS**: com o Professor José Rosa - 4ª ed. atualizada pelo autor. Sorocaba: Meta, 2017. p. 138-140.

⁹⁴BECKER, Alfredo Augusto apud PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Ibidem* p. 162.

arrecadatória, reflete em resultado danoso à solvabilidade do crédito tributário causado por ilícito imputado ao administrador.

A jurisprudência, ao analisar redirecionamentos de execuções que se referem a contribuições descontadas dos salários dos empregados e não repassadas à Previdência Social, vem reconhecendo que a conduta configura, em tese, o crime de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A), de modo que tal conduta resulta em infração à lei, ensejando a responsabilização pessoal prevista no inciso III, do art. 135, do Código Tributário Nacional.⁹⁵

A questão relativa à responsabilidade tributária decorrente da conduta do administrador que deixou de recolher o ICMS-ST não se faz presente na jurisprudência da mesma forma que a questão relativa ao INSS/Empregado, mas as premissas são as mesmas. A hipótese relativa à ausência de recolhimento do ICMS-ST vem sendo enquadrada no tipo penal descrito no artigo

⁹⁵TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DO ARTIGO 13, DA LEI 8.620/1993. CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS E NÃO REPASSADAS. INFRAÇÃO À LEI, EM TESE. REDIRECIONAMENTO: POSSIBILIDADE. RECURSO IMPROVIDO.

(...)

4. A simples inclusão dos nomes dos sócios na CDA, porque feita com base em dispositivo legal declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não basta para justificar o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos sócios. Precedentes.

5. A CDA exequenda inclui créditos decorrentes de contribuições descontadas e não recolhidas, o que, em tese, indicaria a ocorrência do ilícito tipificado no artigo 168-A do Código Penal.

6. Presentes na CDA elementos que indiquem a conduta delituosa do sócio diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, à época dos fatos geradores, é cabível a inclusão deste no pólo passivo da execução fiscal, com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN, em razão da presunção da prática de ato com infração à lei.

7. Caberá ao executado discutir, na via dos embargos à execução fiscal, a imputação da conduta com infração a lei de forma a demonstrar a sua ilegitimidade passiva. Precedente.

8. Extrai-se da alteração contratual que a administração da sociedade empresária é exercida exclusivamente pelo sócio Inal Júnior, o que desautoriza o redirecionamento para os sucessores do sócio Inal.

9. Agravo legal improvido."

(BRASIL. TRF 3ª Região. Agravo de Instrumento nº 0009896-28.2012.4.03.0000. Primeira Turma. Relator Juiz Convocado Márcio Mesquita, DJF 30/09/2013.

"RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. SÓCIOS. INCLUSÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

1. O Tribunal a quo examinou e decidiu fundamentadamente os pontos suscitados pela parte recorrente, não havendo, assim, por que cogitar de negativa de prestação jurisdicional.

2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

3. A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é título executivo que goza de presunção de certeza e liquidez. Não compete ao Judiciário limitar tal presunção, que, embora relativa, deve prevalecer até a impugnação do sócio, a quem é facultado o ajuizamento de embargos à execução.

4. A possível falta de correspondência entre o que o título formal aparenta ser e o que ele efetivamente é constitui matéria a ser invocada em sede de embargos, que, se recebidos, impedirão, até o seu julgamento, os atos executivos.

5. Recurso especial parcialmente provido."

(BRASIL. STJ. Recurso Especial nº 793.554-RS. Segunda Turma. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento em 6 de dezembro de 2005. Diário de Justiça de 6 de março de 2006)

2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, que prescreve constituir crime “[...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos [...]”. Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça balançou essa divisão ao considerar como enquadrável no tipo de apropriação indébita o não recolhimento de ICMS próprio, declarado e não pago, sendo que esse assunto ainda não foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal.⁹⁶

Enfim, o descumprimento das normas que obrigam o repasse dos valores retidos a título de contribuição do salário do empregado e daqueles referentes ao ICMS-ST, exigido em razão de fato gerador presumido, apresenta-se como conduta apta a ensejar a responsabilidade tributária do administrador (art. 135, inc. III, Código Tributário Nacional), afora as repercussões criminais inerentes a essa conduta.

3.5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO (ART. 133, INCISOS I E II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

A hipótese descrita no *Caso 4*, em que “4Ypto” foi constituída pelo filho de um sócio-administrador da sociedade limitada “4Xpto”, pode ser considerada como uma sucessão

⁹⁶“HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado” (BRASIL. STJ. Habeas Corpus 399.109/SC, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, julgado em 22 ago. 2018, DJe: 31 ago. 2018).

empresarial.⁹⁷ Dessa forma, é interessante pontuar o conceito de estabelecimento e fundo de comércio para fins de sucessão tributária. Após, considerando que no delineamento do *Caso 4* não há a especificação exata do negócio jurídico, a análise das expressões *adquirir* e *a qualquer título*, contidas no *caput* artigo 133 do Código Tributário Nacional, são importantes para a configuração da responsabilidade tributária de “4Ypto” como sucessora, bem como se a indícios são aptos a proporcionar essa consequência no âmbito judicial.

O artigo 1.142 do Código Civil define estabelecimento da seguinte forma: “Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da sociedade, por empresário, ou por sociedade empresária.”. Assim, estabelecimento é o complexo de bens unidos pela finalidade comum de servir como instrumento da atividade empresarial. Sequer pode ser sujeito de direitos e obrigações, uma vez que não possui personalidade jurídica, sendo o sujeito de direito a sociedade empresária. Entretanto, o termo pode apresentar a noção de um segmento da pessoa jurídica, que particulariza os conceitos de matriz, filial, sucursal, depósito e outros.⁹⁸

Além disso, em decorrência de outras normas empregarem o termo estabelecimento, como ocorre nos artigos 46, inciso II, 49, 51, parágrafo único e 127, inciso II do CNT, pode-se afirmar que o termo é ambíguo, razão pela qual a correta interpretação, segundo Maria Rita Ferragut, é a que considera os dois significados contemplados no Código Civil:⁹⁹

Esta noção compatibiliza-se com o disposto nos artigos 109, 110 e 133 do CTN, e significa que *haverá responsabilidade tributária por sucessão tanto se ocorrer a aquisição total da pessoa jurídica, como se ocorrer a aquisição de apenas algum de seus segmentos*. Ocorrendo esta última hipótese, *não será objeto de sucessão as dívidas do alienante não relacionadas ao estabelecimento adquirido*.

Arremata Ferragut que os bens que compõem o estabelecimento são tangíveis ou

⁹⁷Marcos Vinicius Neder observa que as hipóteses em que terceiros são chamados a responder solidariamente por débitos de uma pessoa jurídica nunca foram de fácil percepção. A interposição de pessoas pode apresentar-se sob a forma fictícia (simulação e fraude), na qual a pessoa jurídica interposta realiza negócios jurídicos em nome próprio, mas os efeitos econômicos são repassados exclusivamente ao sócio oculto. Nessa situação, há uma autêntica simulação, ensejando a aplicação do artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, que autoriza o lançamento de ofício diretamente naquele que agiu com fraude ou simulação, sendo o sujeito contribuinte e não responsável tributário por interesse comum. Outra situação, completamente distinta, ocorre quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parceria com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum, em que se evidencia a solidariedade. Nessa situação, há sociedade comum ou de fato (artigos 986 a 990 do Código Civil), caso ilustrado na hipótese de uma sociedade que, com elevado saldo acumulado de prejuízo fiscal, registra dolosamente receitas estranhas a sua finalidade e promovidas por terceiros. (FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 44-46).

⁹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 88/88.

⁹⁹Ibidem, p. 90.

intangíveis e o respectivo conjunto possui um sobrevalor em relação à soma dos valores individuais dos bens que o compõem. Trata-se da mais valia que ordinariamente se denomina de fundo de comércio (ou aviamento), sendo um dos elementos que compõe o estabelecimento.¹⁰⁰ Segundo Hugo Barreto Sodré Leal, o que importa para o artigo 133 do Código Tributário Nacional é que ocorra a transferência dos bens capazes de assegurar a transmissão do aviamento e que o adquirente dê a efetiva continuidade à exploração da empresa.¹⁰¹

Verifica-se que é irrelevante para o Código Tributário Nacional que a onerosidade do negócio tenha influência quando o assunto é sucessão tributária, como ocorre na doação, uma vez que quem o adquire assim o faz de maneira voluntária. Juliana Furtado Araújo manifestase da seguinte forma:¹⁰²

Não podemos restringir o ato de aquisição apenas aos casos em que há manifestação de vontade entre as partes. Se houver a mudança da titularidade do bem por meio de operação que não leva em consideração a vontade do alienante, ainda assim estará configurada a aquisição e, portanto, a manutenção da responsabilidade. E mais, quem adquire o faz voluntariamente, e é esta pessoa quem arcará com o ônus tributário da operação realizada.

Pondera Daniel Monteiro Peixoto um dos pontos mais delicados para a aplicação do artigo 133 do Código Tributário Nacional encontra-se na análise do negócio jurídico relativo à aquisição do estabelecimento. Expõe que, em muitas situações, a alienação unitária dos bens é formalizada mediante contrato, devidamente registrado na Junta Comercial. Pode ocorrer a transmissão de estabelecimento empresarial sem essa formalização, mas havendo a transmissão do aviamento objetivo, caracterizado pela aptidão de produzir resultados consistentes na finalidade produtiva, será caso de trespasse. Exemplifica com a situação em que a transferência de um ponto comercial, juntamente com as instalações, pode ser forte indício de trespasse de um posto de gasolina. Porém, a transmissão da “bandeira do posto”, para alguns, seria imprescindível para orientar a decisão da clientela orientada pela marca do combustível. A transferência de um galpão, localizado em determinado ponto comercial, para outra sociedade da área atacadista, mas que comercialize outras mercadorias, com outra rede de fornecedores e clientes, é apenas a transmissão destacada de ativo, sem a alienação do aviamento e da clientela.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 90.

¹⁰¹ LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade tributária na aquisição do estabelecimento empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 305.

¹⁰² ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimento**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – PUC/SP, São Paulo apud CORREIA, Armênio Lopes. **Responsabilidade tributária por sucessão: uma visão teórica e prática na aquisição do estabelecimento e/ou fundo de comércio**. 2015 (Trabalho de Conclusão de Mestrado). Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas. 2015.

Assim, concluiu que é necessária a comprovação de um vínculo jurídico entre a antiga sociedade e a nova, apto a ensejar a alienação do fundo, conforme exigido pelo preceito normativo.¹⁰³

A atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem admitindo que é possível o reconhecimento da sucessão por meio de indícios¹⁰⁴. A identidade de ponto comercial, presença

¹⁰³PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 454/456.

¹⁰⁴REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão, em via de execução fiscal, em que foram reconhecidos fortes indícios de formação de grupo econômico, constituído por pessoas físicas e jurídicas, e sucessão tributária ocorrida em relação ao Jornal do Brasil S.A. e demais empresas do "Grupo JB", determinando, assim, o redirecionamento do feito executivo.

III - Verificada, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico de fato com confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a ocorrência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções que, diversamente da lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 2/6/2014). V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133, do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

Precedente: REsp n. 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe 14/5/2019.

VI - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar provimento.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.455.240/RJ, Relator Ministro Francisco Falcão. Segunda Turma. Julgado em 15 de agosto de 2.019. DJe de 23 de agosto de 2.019. Os destaques não se encontram no original)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/73. INOCORRÊNCIA. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. PREMISSAS FÁTICAS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. ILEGITIMIDADE PASSIVA. DISCUSSÃO EM SEDE DE AGRAVO DE INSTRUMENTO. INADEQUAÇÃO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PRECEDENTES. ALEGAÇÃO DE FATO SUPERVENIENTE. VERIFICAÇÃO NA VIA ESPECIAL. INVIABILIDADE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. NECESSIDADE. RESSALVA DAS VIAS ORDINÁRIAS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

de laços familiares entre os sócios, mesmo ramo de negócio, transferência de estoques e clientela permitem ao juiz a requalificação jurídica dos fatos.

Assim, no Caso 4, como “4Ypto”, apesar de ter sido constituída em local distinto, mas através do filho e para explorar o mesmo tipo de negócio, com a conseqüente dissolução da deficitária “4Xpto”, pode-se afirmar que há, ao menos, indícios da sucessão empresarial. Enfim, essa situação deve ser evitada por serem prováveis as chances da configuração da responsabilidade tributária da nova empresa.

3.6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL PRESUMIDA (ART. 132, PARÁGRAFO ÚNICO, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

A norma contida no parágrafo único do artigo 132 do Código Tributário Nacional trata da hipótese de responsabilidade tributária do sócio remanescente, que continua a exercer a atividade empresarial de sociedade extinta. Vejamos:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

A norma trata da fusão e de alguns eventos societários. A fusão ocorre quando duas ou mais sociedades se unem formando uma nova sociedade e extinguindo-se as anteriores (art.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - In casu, rever o entendimento do acórdão recorrido, **que assentou a presença de fortes indícios configuradores de sucessão**, com o objetivo de acolher a pretensão recursal para reconhecer a ilegitimidade passiva da executada na medida cautelar fiscal, e ainda, a mudança da tipificação legal, são providências que, no contexto do caso concreto, demandariam necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ.

IV - As controvérsias em execução fiscal envolvendo responsabilidade tributária, cujas soluções, à luz da casuística, demandem a ampliação das vias probatórias, devem ser veiculadas e dirimidas na sede própria dos embargos à execução. Precedentes.

V - Mostra-se inviável a análise de alegados fatos supervenientes, por demandar, na espécie, dilação probatória, providência incompatível com a via especial, ressaltando-se à parte, todavia, as vias ordinárias.

VI - A parte Agravante não apresenta argumentos suficientes para desconstituir a decisão agravada.

VII - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art.

1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VIII - Agravo Interno improvido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.733.720/SP, Relatora Ministra Regina Helena Costa. Primeira Turma. Julgado em 4 de setembro de 2.018. DJe de 10 de setembro de 2.019)

228, Lei das Sociedades Anônimas e art. 1.119, Código Civil). A transformação não importa em extinção, mas somente em uma mudança, por exemplo, de sociedade anônima para sociedade limitada. Na incorporação, uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, sendo igualmente absorvido o patrimônio das incorporadas (art. 227, Lei das Sociedades Anônimas, e art. 1.116, Código Civil). Porém, aqui vem a calhar a hipótese da baixa expedida da Lei Complementar nº 147/2014, em que o encerramento ocorre sem a fase de liquidação. Nessa situação, há a “extinção da pessoa jurídica”; nesse âmbito, se o sócio remanescente continuar a exploração das atividades, as consequências da sucessão presumida poderão vir a ser-lhe imputadas.

A ausência de restrição às hipóteses de extinção colocadas no caput do artigo 132, como as de fusão e incorporação, é bem explicada por Schoueri:

Com efeito o parágrafo único não restringe o *caput*, mas apenas estende seus efeitos a hipóteses ali não abrangidas. Se o parágrafo pretendesse limitar o alcance do caput, não haveria razão para dizer que a norma se aplica *aos casos de extinção de pessoas de direito privado*, já que tanto na fusão como na incorporação ocorre tal extinção.¹⁰⁵

Para que ocorra a sucessão presumida, a norma exige o mesmo exercício da atividade, o que conduz à conclusão de que se encontram presentes os mesmos atributos do antigo estabelecimento empresarial, inclusive o aviamento¹⁰⁶ e a clientela. A sucessão presumida não ocorre, por exemplo, com a mera locação do prédio por outra sociedade.¹⁰⁷ Por último, é indiferente para a responsabilidade tributária presumida o tipo societário, mas é exigida a continuidade por ex-sócio.

3.7 CISÃO COMO NEGÓCIO JURÍDICO ADEQUADO PARA A TRANSFERÊNCIA DE PARCELA DO

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 600.

¹⁰⁶Pontes de Miranda explica que o aviamento é a capacidade de produzir resultados: “Já nos referimos ao aviamento como a aptidão da empresa a realização do fim a que se destina. É índice de poder e de eficiência, sem se dever reduzir ao que ele mais é: expectativa de lucros futuros. Quem aliena empresa aliena aviamento. Quem não aliena o aviamento falta à verdade se permite que o adquirente do resto se diga sucessor. Concorrem para o aviamento: a) aparelhamento, complexo de bens e serviços, inclusive proficiência dos fundadores e e dos empregados; b) freguesia ou clientela; c) crédito ou reputação da empresa.”. Tratado de direito privado: parte especial. Rio de Janeiro: Borsoi, 1956, v. XV, p. 372, apud PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 446-447.

¹⁰⁷A seguinte decisão do STJ ilustra a situação:

“TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. A responsabilidade prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. Recurso especial não conhecido” (BRASIL. STJ. Recurso Especial 108.873/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma, julgado em 04 mar. 1999, DJ: 12 abr. 1999, p. 111).

PATRIMÔNIO EMPRESARIAL

A cisão apresenta-se, na situação exposta no *Caso 4*, como o negócio jurídico adequado para a constituição de “4Ypto” por meio do destaque do patrimônio social de “4Xpto”. Encontra-se regulada no artigo 229 da Lei das Sociedades Anônimas e consiste, em síntese, na divisão do patrimônio social entre uma ou mais sociedades, já existentes ou constituídas para esse fim, podendo acarretar ou não a extinção da sociedade cindida. O Código Tributário Nacional (1966) não disciplina a responsabilidade tributária nessa situação, provavelmente porque anterior à Lei das Sociedades Anônimas (1976).¹⁰⁸

A partir dos enunciados prescritivos dos artigos 229 a 233 da Lei das Sociedades Anônimas,¹⁰⁹ podem ser construídas normas de responsabilidade tributária na cisão. Peixoto explica que houve a recepção dessas regras na função de normas gerais de direito tributário, com fundamento no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal/1988.¹¹⁰ O assunto é tratado no parágrafo 1º do artigo 229 e no artigo 233 e seu parágrafo único da Lei das Sociedades Anônimas.¹¹¹

Assim, na cisão total, nos termos do artigo 233 da Lei das Sociedades Anônimas, encontra-se a previsão da responsabilidade solidária para com as relações externas, motivo pelo qual o fisco poderá cobrar as obrigações das cindidas. Conforme a segunda parte do artigo 233, “[...] A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão”, na cisão parcial há também a previsão da responsabilidade solidária. Modesto Carvalhosa observa que essa regra “funda-se na dispersão do patrimônio, que, por isso, enfraquece, podendo cada parcela sua ter vocação diversa, na medida em que uma das sociedades beneficiárias prospere e a outra

¹⁰⁸“A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão” (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 229).

¹⁰⁹“Art. 229. [...]

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão. Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão” (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976).

¹¹⁰PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 421.

¹¹¹Cf. nota 89.

não o faça”.¹¹²

Porém, o parágrafo único prevê a possibilidade de o ato de cisão estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade. Nessa situação, há o prazo de 90 dias contados da publicação dos atos de cisão para qualquer credor se opor à estipulação.

Há divergência doutrinária em relação à aplicabilidade da restrição de responsabilidade tributária por meio do protocolo. O fundamento para a corrente restritiva é que o artigo 123 do Código Tributário Nacional veda a convenção particular para fins de restrição de responsabilidade tributária. Segundo Coelho:

A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal sob comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei nº 6.404, de 15.12.1976, sobre as sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão.

[...]

Entendemos que a disciplina legal deve estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de mutação empresarial.¹¹³

De outro lado, Amaro admite a existência de uma lacuna no âmbito do Código Tributário Nacional, considerando que “falta uma disciplina geral sobre a responsabilidade tributária na cisão, e não se pode eleger responsável sem lei expressa (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso II)”.¹¹⁴

Entende-se, portanto, no âmbito deste estudo, que, em decorrência da lacuna, a imposição da responsabilidade tributária sem amparo legal afrontaria princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, razão pela qual deve ser respeitada a norma que permite a restrição de responsabilidade tributária. Mesmo assim, é preciso reconhecer que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça impõe a responsabilidade tributária solidária na cisão parcial ante a presença do protocolo.¹¹⁵

¹¹²Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, ed. de 1998, v. 4, p. 317, apud PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 428.

¹¹³COELHO, Fabio Ulhôa. **Manual de direito comercial**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹¹⁴AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 323.

¹¹⁵“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA EMBARGANTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 132 DO CTN. CISÃO PARCIAL. POSSIBILIDADE.

1. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, cujo ônus de ilidir é do contribuinte, cabendo a ele a juntada do processo administrativo, caso imprescindível à solução da controvérsia.

2. ‘A despeito da possibilidade de o magistrado determinar a exibição de documentos em poder das partes, bem como a requisição de processos administrativos às repartições públicas, nos termos dos arts. 355 e 399, II, do CPC, não é possível instar a Fazenda Pública a fazer prova contra si mesma, eis que a hipótese dos autos trata de execução

Oportunas as lições de Maria Rita Ferragut que, após pontuar o fundamento de validade da responsabilização das sucessoras como sendo o artigo 128 do Código Tributário Nacional, uma vez que autoriza o legislador a criar outras formas de responsabilidade que não as ali expressas, pondera que a conjugação dos artigos 229 e 233 da Lei nº 6.404/76 procurou solucionar o problema da garantia dos direitos dos credores a partir da sucessão e da solidariedade. Na hipótese de cisão parcial, o que ocorre é a sucessão a título singular, em que a sociedade beneficiária é sucessora apenas nas relações jurídicas destacadas do patrimônio e que lhe foram transmitidas, sendo interpretado a partir daí o artigo 229, parágrafo 1º, e artigo 233, da Lei nº 6.404/76. Não se pode considerar que, na cisão sem extinção, haverá a transmissão indistinta e universal dos débitos, sendo que para isso seria necessária previsão expressa no protocolo ou ato de cisão, o que significa admitir que a omissão implica o reconhecimento tácito da opção da sociedade cindida pela permanência do passivo sob sua responsabilidade. No caso da cisão total, a sucessão é universal e a sucessora obriga-se pelo passivo de maneira integral, limitado ao patrimônio líquido transferido.¹¹⁶

Diante disso, a adequada maneira no *Caso 4* seria a cisão, devidamente formalizada, apresentando-se como meio de mitigação da responsabilidade de sócios e administradores.

3.8. CONCLUSÕES PARCIAIS

A condição de administrador é essencial para a imputação da responsabilidade tributária do artigo 135 do Código Tributário Nacional, uma vez que o elemento fático consiste na respectiva conduta ilícita dolosa praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Como consequência, o sócio que se retirou antes do ilícito do encerramento irregular não pode ser responsável tributário em decorrência desse ilícito. Esse motivo também inibe a responsabilidade do sócio que não possui poderes de administração.

fiscal na qual há a presunção de certeza e liquidez da CDA a ser ilidida por prova a cargo do devedor' (REsp 1.239.257/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 31.3.2011).

3. Sobre a responsabilidade tributária, o Tribunal de origem concluiu, à luz do art. 132 do CTN, que: 'No caso dos autos, restou comprovado, através dos documentos de fls. 29/49 dos autos da Apelação Cível nº 2003.03.99.016096-7, em apenso, a cisão parcial da executada GAZZOLA CHIERIGHINI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA e a redução do seu capital em favor das empresas embargantes: a LPA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, a PATRIPART COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA e a COFFE SERVICE MÁQUINAS DE CAFÉ LTDA' (fl. 162, e-STJ).

4. Embora não conste expressamente da redação do art. 132 do CTN, a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Precedente: REsp 852.972/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 25/5/2010, DJe 08/6/2010.

5. Recurso Especial não provido" (BRASIL. STJ. Recurso Especial 1.682.792/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 05 set. 2017, DJe: 09 out. 2017).

¹¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 80/83.

A constituição de uma segunda empresa, como ocorreu no *Caso 4*, uma vez que não formalizada como cisão, de maneira a canalizar as atividades nessa nova pessoa jurídica economicamente saudável, provavelmente ensejará a responsabilidade tributária da nova empresa por sucessão de fundo de comércio ou estabelecimento (artigo 133 do Código Tributário Nacional) ou, se o ex-sócio da antiga empresa continuar a exercer as atividades, a sucessão presumida (artigo 132, parágrafo único, Código Tributário Nacional).

A ausência de recolhimento dos valores retidos a título de INSS/Empregado e de ICMS-ST não se apresentam como hipóteses de mera falta de pagamento de tributos. A norma que autoriza a retenção qualifica a situação de modo que, uma vez desrespeitada, impõe a responsabilidade tributária ao administrador, afora repercussões criminais presentes nessas hipóteses.

4. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O *Caso 4* toma o viés de abuso de personalidade se o patrimônio da primeira, deficitária, é transferido para a segunda, economicamente saudável, de maneira a dar continuidade às atividades empresariais. Essas consequências não são inibidas pela falência. Ao final, serão ponderadas algumas inovações trazidas pela Lei da Liberdade Econômica.

4.1. DIFERENCIAÇÃO ENTRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA

Apesar da presença de um terceiro, as normas que tratam de responsabilidade tributária e de desconsideração da personalidade jurídica são distintas. Na desconsideração da personalidade jurídica, há a responsabilidade patrimonial fundamentada nos limites do artigo 50 do Código Civil. Já a responsabilidade tributária do administrador encontra fundamento nos artigos 121, 128 e 135 do Código Tributário Nacional, tratando-se de sujeição passiva tributária, com as consequências processuais daí decorrentes.¹¹⁷

O artigo 50 do Código Civil, com a redação da Lei nº 13.874/2019, estabelece que ocorrerá a desconsideração da personalidade jurídica quando ocorrer o abuso da personalidade jurídica, assim entendido pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial.¹¹⁸

Considerando que as pessoas jurídicas possuem finalidades específicas, que variam conforme o contrato social, no caso de sociedade limitada, ou ato de constituição, na EIRELI, as características de separação de personalidades podem ser valoradas pelo magistrado na decisão que trata da desconsideração da personalidade jurídica. Os propósitos da pessoa jurídica não podem ser confundidos com os dos seus sócios ou administradores, que devem, necessariamente, respeitar aqueles indicados no seu objeto social. A separação patrimonial é consequência da separação das subjetividades; nesse caso, o patrimônio da pessoa jurídica deve servir a seus propósitos, não aos dos seus sócios.¹¹⁹

O magistrado, ao decidir acerca do requerimento de desconsideração de personalidade jurídica, diante do permissivo contido no artigo 50 do Código Civil, reconstrói o sentido da

¹¹⁷FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 25.

¹¹⁸“Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso” (Código Civil, art. 50, grifos nossos).

¹¹⁹Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 305.

personalidade jurídica de determinada sociedade, utilizando, para isso, pautas valorativas. O juiz corrige uma primeira imputação, de maneira a impor determinada consequência de cunho pecuniário ao terceiro. A situação é distinta na aplicação da norma de responsabilidade jurídica, em que o juiz não corrige a primeira imputação. As considerações do comercialista português Cordeiro são esclarecedoras:

A desconsideração assume, por conseguinte, significado, enquanto instituto jurídico autônomo, quando uma consequência jurídica *não resulta da aplicação de qualquer norma*, mas, apenas e imediatamente, da *constatação de um abuso de instituto* (i. e., abuso de direito relativo à personalidade jurídica). A desconsideração é, pois, uma *correção de uma primeira imputação*, enquanto que a aplicação de normas é, pelo contrário, *um problema de primeira imputação*.¹²⁰

Reforça-se que o desvio de finalidade ocorrerá quando a pessoa jurídica for indevidamente utilizada para fins diversos daqueles previstos em seus atos constitutivos e dos quais se infira a deliberada aplicação da sociedade em fins irregulares e danosos, causando lesões a direitos de terceiros. O desvio pode apresentar-se com materialidades previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, mas a autoria é distinta, pois, na responsabilidade tributária, há a indispensável figura do administrador. A confusão patrimonial, por sua vez, apresenta-se quando não há no contexto fático limites entre os bens dos sócios e os da pessoa jurídica: caso ilustrativo disso é a situação de a pessoa jurídica saldar obrigações dos sócios, verificada por meio de extratos bancários.¹²¹

O incidente de desconsideração de personalidade jurídica é dispensável nas hipóteses de responsabilidade tributária fundadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, justamente em decorrência da diferenciação ora posta. Uma vez atribuída responsabilidade diretamente ao administrador por algum de seus atos, não haverá de ser aplicada a desconsideração da personalidade jurídica porque a pessoa jurídica não representa um obstáculo à incidência da norma legal.¹²² O Superior Tribunal de Justiça, recentemente, reafirmou decisão

¹²⁰CORDEIRO, Pedro. **A desconsideração da personalidade jurídica das sociedades comerciais**. Lisboa: AAFDL, 1989, apud MUNHOZ, Eduardo Secchi. **Empresa contemporânea e direito societário: poder de controle e grupos de sociedade**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 195. Apud PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade**. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 308.

¹²¹ Cf. FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 26.

¹²² Cf. CANTANHEDE, Luis Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: CONRADO, Paulo Cesar e ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016. p. 65.

proferida no sentido de ser dispensável o incidente no redirecionamento,¹²³ não se tratando de recurso afetado no regime dos repetitivos, mas o tema é objeto de incidente de demandas repetitivas no Tribunal Regional Federal da 3ª Região e no Tribunal Regional Federal da 5ª Região.¹²⁴

Em razão de a desconsideração da personalidade jurídica pressupor a valoração judicial e, atualmente, a pretensão é posta na petição inicial ou no incidente de desconsideração de personalidade jurídica, conforme as previsões contidas nos artigos 133 a 137 do atual Código de Processo Civil, encontra-se, dessa forma, resguardado o exercício do contraditório e da ampla defesa antes da desconsideração.¹²⁵

¹²³ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA. FUNDAMENTO INVOCADO PARA ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE E À NATUREZA E À ORIGEM DO DÉBITO COBRADO. EXAME. NECESSIDADE. ACÓRDÃO. CASSAÇÃO.

1. "O agravo poderá ser julgado, conforme o caso, conjuntamente com o recurso especial ou extraordinário, assegurada, neste caso, sustentação oral, observando-se, ainda, o disposto no regimento interno do tribunal respectivo" (art. 1.042, § 5º, do CPC/2015).

2. A atribuição, por lei, de responsabilidade tributária pessoal a terceiros, como no caso dos sócios-gerentes, autoriza o pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra a sociedade empresária inadimplente, sendo desnecessário o incidente de desconsideração da personalidade jurídica estabelecido pelo art. 134 do CPC/2015.

3. Hipótese em que o TRF da 4ª Região decidiu pela desnecessidade do incidente de desconsideração, com menção aos arts. 134 e 135 do CTN, inaplicáveis ao caso, e sem aferir a atribuição de responsabilidade pela legislação invocada pela Fazenda Nacional, que requereu a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para alcançar outra, integrante do mesmo grupo econômico.

4. Necessidade de cassação do acórdão recorrido para que o Tribunal Regional Federal julgue novamente o agravo de instrumento, com atenção aos argumentos invocados pela Fazenda Nacional e à natureza e à origem do débito cobrado.

5. Agravo conhecido. Recurso especial provido” (BRASIL. STJ. Agravo em Recurso Especial 1.173.201/SC, Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, julgado em 21 fev. 2019, DJe: 01 mar. 2019, destaques nossos).

¹²⁴ Tema nº 1, do Incidente de Demandas Repetitivas do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Questão submetida a julgamento: “O redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica”, admitido em 08 fev. 2017. O Tema nº 2, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, trata do mesmo assunto.

¹²⁵ A jurisprudência ainda não é pacífica sobre a necessidade do procedimento de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário, como pode ser percebido no Recurso Especial 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019, grifos nossos

“REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA

I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida.

III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

O artigo 50 do Código Civil permite a desconsideração da personalidade jurídica quando for comprovado o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. O mesmo dispositivo menciona que a personalidade da pessoa jurídica pode ser desconsiderada pelo juiz para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos sócios ou administradores beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. Diante disso, é possível concluir que a pessoa jurídica permanecerá existindo em relação aos demais atos.

O abuso da personalidade jurídica é caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Esclarece Maria Rita Ferragut que o desvio de finalidade ocorre quando a pessoa jurídica for indevidamente utilizada para fins diversos daqueles previstos no seu ato constitutivo, dos quais se infira o deliberado uso da sociedade em finalidade irregular e danosa, provocando danos a terceiros. Arremata que o desvio pode coincidir com as materialidades do artigo 135 do Código Tributário Nacional, mas este exige a figura do administrador. Já a confusão patrimonial, que se apresenta como sinal eloquente de fraude, consiste na impossibilidade de fixação de limite entre os patrimônios da pessoa física e dos sócios, tamanha a mistura entre ambos, o que ocorre, por exemplo, quando a sociedade paga dívida do sócio e os bens encontram-se registrados em nome da sociedade, situação que pode ser verificada pela escrituração contábil, movimentação financeira e extratos bancários.¹²⁶

No *Caso 4*, se instaurado o incidente e verificado que a nova empresa foi constituída com ativos da devedora sem contraprestações, a confusão patrimonial estará configurada. Essa situação pode ser enquadrada na previsão do inciso II, parágrafo segundo, artigo 50, do Código

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível.

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido” (BRASIL. STJ. Recurso Especial nº 1.431.155/PB, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 27 de maio de 2014).

¹²⁶FERRAGUT. Grupos econômicos, incidente de desconsideração da personalidade jurídica e intervenção de terceiro. Uma abordagem processual que não pode mais esperar. Disponível em: <www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/grupos-economicos-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-intervencao-de-terceiros-uma-abordagem-processual-que-nao-pode-mais-esperar-10092015>. Acesso em: 10 de set. de 2019.

Civil, incluído pela Lei n° 13.847/2.019, que considera confusão patrimonial a transferência de ativos sem as efetivas contraprestações.

4.2. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA FALÊNCIA

A desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer mesmo com a decretação da quebra, de maneira a estender a responsabilidade aos sócios, controladores e administradores de sociedades limitadas ou da EIRELI.

Primeiramente, ressalta-se que o artigo 82 da Lei n° 11.101/2005 prevê que a responsabilidade pessoal dos sócios de responsabilidade limitada, controladores e administradores da falida deve ser apurada em juízo próprio, por meio do rito comum.¹²⁷ Verifica-se que essa norma estabelece a responsabilização dos administradores, ao fazer referência ao procedimento de rito comum previsto no Código de Processo Civil.

Porém, essa ação não inibe o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica. Comparato mostra que essa possibilidade de aplicação da desconsideração aponta a confusão patrimonial entre o controlador e a sociedade controlada como critério fundamental para a teoria da desconsideração. Nesse caso, a pessoa jurídica nada mais é que uma técnica de separação patrimonial, ou seja, se o controlador deixa de observar tal separação, não há motivos para os juízes manterem a ficção do patrimônio separado.¹²⁸

De fato, grupos econômicos irregulares são constituídos sem grande formalidade. São identificáveis por algumas características, como a constituição de sociedades com a mesma estrutura, no mesmo ramo de atuação, no mesmo endereço, cujos patrimônios se confundem por meio de negócios simulados; algumas pessoas jurídicas nem sequer possuem empregados próprios e não mantêm patrimônio, ou seja, não possuem interesse próprio nem substrato econômico.¹²⁹

¹²⁷“A responsabilidade pessoal dos sócios de responsabilidade limitada, dos controladores e dos administradores da sociedade falida, estabelecida nas respectivas leis, será apurada no próprio juízo da falência, independentemente da realização do ativo e da prova da sua insuficiência para cobrir o passivo, observado o procedimento ordinário previsto no Código de Processo Civil” (BRASIL. **Lei n° 11.101, de 09 de fevereiro de 2005**, art. 82).

¹²⁸COMPARATO, Fábio Konder apud BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falência: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo**. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017. p. 247-248.

¹²⁹A jurisprudência tem entendido ser desnecessária a ação autônoma especificada na Lei Falimentar e viável a desconsideração da personalidade jurídica, situação que pode ser ilustrada no seguinte aresto: “PROCESSO CIVIL. FALÊNCIA. EXTENSÃO DE EFEITOS. POSSIBILIDADE. PESSOAS FÍSICAS. ADMINISTRADORES NÃO-SÓCIOS. GRUPO ECONÔMICO. DEMONSTRAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CITAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE. AÇÃO REVOCATÓRIA. DESNECESSIDADE.

1. Em situação na qual dois grupos econômicos, unidos em torno de um propósito comum, promovem uma cadeia de negócios formalmente lícitos mas com intuito substancial de desviar patrimônio de empresa em situação pré-

Em síntese, a falência não se apresenta como um salvo-conduto, sendo aplicáveis, nessa situação, as normas de responsabilidade tributária e de desconsideração de personalidade jurídica acima tratadas.

4.3. INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI DA LIBERDADE ECONÔMICA

Em 20 de setembro de 2019, foi publicada a Lei nº 13.874/2019, cujo objetivo, nos termos do seu artigo 1º, foi o de estabelecer normas de proteção à livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica. Verifica-se que o artigo 7º dessa lei incluiu o artigo 49-A no Código Civil, de maneira a ratificar a diferenciação entre a personalidade da pessoa jurídica e a de seus sócios, inclusive a autonomia patrimonial do ente coletivo. Isso, de certa forma, ratifica a restrição de responsabilidade patrimonial dos sócios no encerramento empresarial e na falência.

A alteração do *caput* do artigo 50 do Código Civil contou com a inserção final da expressão “beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso”, de maneira que sócios e administradores que não se tenham relacionado com o abuso não possam ser responsabilizados por ele, como se dá na situação do sócio que não teve obrigações particulares saldas pela pessoa jurídica.

No parágrafo 1º, encontra-se a definição de desvio de finalidade para fins de desconsideração da personalidade jurídica, tendo havido a especificação do uso da pessoa jurídica com intenção dolosa de lesar credores ou para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza, ou seja, trata-se da positivação do desvio de finalidade da pessoa jurídica. A exigência do elemento subjetivo do dolo, porém, demandará investigação e provas, inclusive acerca do contexto da acusação, do quadro apresentado na situação específica.

Definitivamente, não é permitido ao sócio o uso da pessoa jurídica como “coisa

falimentar, é necessário que o Poder Judiciário também inove sua atuação, no intuito de encontrar meios eficazes de reverter as manobras lesivas, punindo e responsabilizando os envolvidos.

2. É possível ao juízo antecipar a decisão de estender os efeitos de sociedade falida a empresas coligadas na hipótese em que, verificando claro conluio para prejudicar credores, há transferência de bens para desvio patrimonial. Inexiste nulidade no exercício diferido do direito de defesa nessas hipóteses.

3. A extensão da falência a sociedades coligadas pode ser feita independentemente da instauração de processo autônomo. A verificação da existência de coligação entre sociedades pode ser feita com base em elementos fáticos que demonstrem a efetiva influência de um grupo societário nas decisões do outro, independentemente de se constatar a existência de participação no capital social.

4. O contador que presta serviços de administração à sociedade falida, assumindo a condição pessoal de administrador, pode ser submetido ao decreto de extensão da quebra, independentemente de ostentar a qualidade de sócio, notadamente nas hipóteses em que, estabelecido profissionalmente, presta tais serviços a diversas empresas, desenvolvendo atividade intelectual com elemento de empresa.

5. Recurso especial conhecido, mas não provido” (BRASIL. STJ. Recurso Especial 1.266.666/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, 3ª Turma, julgado em 09 ago. 2011, DJe: 25 ago. 2011).

própria”. Caso isso venha a ocorrer, ele será considerado um “sócio tirano” e a personalidade não será considerada para os fins constituídos.¹³⁰ Os interesses, direitos e obrigações são distintos. De um lado, encontram-se os interesses do sócio em obter a maior rentabilidade do valor investido e com o menor risco. De outro, estão os interesses da sociedade, que dependem de decisões controladas por quem poderá obter um retorno proporcionalmente inferior ao risco ao qual ela será submetida. Essa norma é expressa ao reconhecer a confusão patrimonial caracterizada pelo cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações dos sócios ou vice-versa ou transferência de ativos ou passivos sem a adequada contraprestação.

Encontram-se no parágrafo 2º duas hipóteses específicas de confusão patrimonial, o cumprimento repetitivo de obrigações dos sócios pela sociedade ou vice-versa e a transferência de ativos ou passivos sem contraprestações, e o último inciso, em que foi delegada ao julgador a análise de situações não descritas, mas que se apresentem como confusão patrimonial.

Nota-se que, até então, o pagamento de despesas particulares das pessoas de sócio ou dirigentes era considerado uma forma de distribuição disfarçada de lucros (inc. V, art. 72, da Lei nº 4.506/1964), cujas consequências eram inerentes à apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, por exemplo. Porém, como ensina Schoueri, para a concretização da distribuição disfarçada, seria necessário que o aplicador da lei constatasse que o negócio não foi realizado no interesse da pessoa jurídica e não se deu em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contratava com terceiros.¹³¹ Esse deve ser o norte da interpretação da nova norma, porque não basta considerar o simples pagamento, sendo possível que essa despesa tenha sido efetuada em razão dos interesses da própria empresa, como o seria, por exemplo, uma viagem do administrador realizada para o fechamento de um negócio internacional. Assim, os livros e fichas dos empresários apresentam-se como importante meio de prova, nos termos do artigo 226 do Código Civil.¹³²

4.4. CONCLUSÕES PARCIAIS

A hipótese em que é criada uma empresa em nome do filho, de maneira a dar continuidade às atividades empresariais, com a transferência de ativos a essa nova empresa sem as efetivas contraprestações, exemplifica um possível caso de desconsideração da personalidade

¹³⁰ BIGIAMI, Walter apud SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 233.

¹³¹Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 86.

¹³²“Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios” (Código Civil, art. 226).

jurídica decorrente da confusão patrimonial (inciso I, parágrafo segundo, artigo 50, Código Civil), de maneira que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares daqueles que agiram de forma abusiva.

Na desconsideração da personalidade jurídica, as materialidades podem coincidir com as do artigo 135 do Código Tributário Nacional, mas este exige a figura do administrador, de modo que o seu âmbito de aplicação da primeira é menor.

Para a desconsideração da personalidade jurídica, é necessário o respeito ao procedimento relativo ao incidente de desconsideração regulado no Código de Processo Civil, o qual culminará com uma decisão judicial em que a real situação será posta, com os efeitos atrelados a certas e determinadas situações, de maneira a estender a responsabilidade patrimonial aos bens particulares daqueles que foram beneficiados com o abuso. Por fim, a falência não inibe a aplicação das normas de desconsideração de personalidade jurídica e de responsabilidade tributária.

5. CONCLUSÕES

As conclusões aqui apresentadas procuram responder às questões suscitadas no âmbito das hipóteses criadas com o propósito de abranger as principais situações em que se discute a caracterização da responsabilidade tributária dos administradores. Em seguida, são apresentadas recomendações para a mitigação dos riscos de responsabilidade pessoal em cada caso, de modo a delinear caminhos a serem seguidos pelos sócios e administradores no encerramento empresarial em face das obrigações tributárias impagáveis.

5.1. SOLUÇÕES DOS CASOS E RECOMENDAÇÕES

Caso 1

No *Caso 1*, os administradores da sociedade limitada “1Xpto” não agiram bem ao encerrar as atividades sociais sem a dissolução e a liquidação sem a nomeação de liquidante, sem o respectivo registro do ato na Junta Comercial. A conduta dos administradores de “1Xpto” é apta a ensejar a responsabilidade tributária pessoal, cujo ilícito consiste no desrespeito ao rito legal para a apuração dos haveres, e o pagamento das obrigações nos limites do patrimônio social. Ademais, considerada a existência de R\$ 25 mil de ICMS-ST e de R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado), os administradores, são responsáveis tributários por essas obrigações (e também o seriam mesmo que tivessem realizado a dissolução), por não se tratar de mera ausência de pagamento, além de estarem sujeitos a desdobramentos de natureza criminal (art. 168-A, Código Penal, e art. 2º, inc. II, Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária).

A conduta adequada seria a observância do rito do encerramento empresarial, consistente na dissolução, liquidação e extinção de “1Xpto”, com os respectivos registros na Junta Comercial. Ao liquidante é recomendável o pedido de falência após a constatação da ausência de ativos suficientes para o pagamento do passivo, com vistas a mitigar a sua responsabilidade contra eventual acusação nesse sentido por parte da Fazenda. O encerramento direto, sem dissolução e liquidação, não é recomendável porque se trata de ilícito que enseja, por si só, a responsabilidade tributária por não permitir a observância do rito apto ao pagamento dos credores. A manutenção de contas distintas para o repasse de ICMS-ST e INSS/Empregado é rigorosa aos administradores.

Caso 2

No *Caso 2*, em que “2Xpto” foi dissolvida, liquidada e extinta, a responsabilidade tributária recai sobre o liquidante. Ao preterir o pagamento das obrigações tributárias em prol

dos fornecedores, o liquidante, tendo ciência da existência de pendências tributárias, atraiu a incidência da norma de responsabilidade tributária contida no inciso III do artigo 134 do Código Tributário Nacional, nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável. Além disso, o liquidante não confessou a falência (inc. VII, art. 1.103, Código Civil), alternativa que estava ao seu alcance após constatar a insuficiência de ativos por ocasião do balanço geral e antes de iniciar os pagamentos. Considerado o passivo de R\$ 25 mil referente a ICMS-ST e de R\$ 60 mil relativo a contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado), os administradores também são responsáveis tributários por essas obrigações, além de estarem sujeitos aos mesmos desdobramentos de natureza criminal do *Caso 1*.

Nessa situação, além do pedido falimentar por parte do liquidante, os administradores, antes da dissolução, também tinham ao seu alcance essa alternativa. Assim, a recomendação para a mitigação de riscos encontra-se na opção da via falimentar no momento adequado, a fim de restar observada a preferência do crédito tributário. Em relação ao ICMS-ST e ao INSS/Empregado, a recomendação é a mesma exposta para o *Caso 1*.

Caso 3

A opção pela via falimentar de “3Xpto” no *Caso 3* foi acertada. Sendo limitada a responsabilidade dos sócios, os efeitos da falência não são aos últimos estendidos. Porém, a responsabilidade tributária recai sobre os administradores em relação ao passivo de R\$ 25 mil de ICMS-ST e de R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado), com as mesmas consequências de natureza criminal dos casos anteriores.

Caso 4

Por fim, no *Caso 4*, a constituição de “4Ypto” para dar seguimento às atividades sociais de “4Xpto”, por meio do filho de um sócio-administrador, de maneira a dar continuidade às atividades empresariais, com a transferência de ativos a essa nova empresa sem as efetivas contraprestações, exemplifica um possível caso de desconsideração da personalidade jurídica decorrente da confusão patrimonial (inciso I, parágrafo segundo 2º, artigo 50, Código Civil), cujos efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares daqueles que agiram de forma abusiva.

Além disso, uma vez apresentados indícios da continuidade das atividades de “4Xpto” por “4Ypto”, provavelmente será reconhecida a responsabilidade tributária da última por sucessão de estabelecimento (artigo 133, do Código Tributário Nacional). Se o se o ex-sócio da antiga empresa continuar a exercer a atividades, a consequência será a responsabilidade tributária por sucessão presumida (artigo 132, parágrafo único, Código Tributário Nacional).

Novamente, considerado o passivo de R\$ 25 mil de ICMS-ST e R\$ 60 mil de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados (INSS/Empregado), os sócios-administradores de “4Xpto” são responsáveis tributários por essas obrigações e sofrerão as respectivas sanções criminais.

Por fim, pontua-se que a transferência de ativos entre empresas deve ser formalizada através da cisão, de maneira a limitar a responsabilidade ao patrimônio transferido, apresentando-se como meio de mitigação da responsabilidade.

5.2. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O registro dos atos empresariais apresenta-se como formalidade que, quando negligenciada, produz efeitos contra a própria sociedade e terceiros. O que levava os administradores à inobservância do rito, em muitos casos, era a exigência de regularidade fiscal como condição prévia à sua efetivação. Ao extinguir essa obrigação, a Lei Complementar nº 147/2014 representou, portanto, considerável avanço, uma vez que eliminou o principal entrave para o encerramento regular.

Se o administrador decidir pela descontinuidade das atividades empresariais, rigorosa se apresentará a dissolução e a nomeação de liquidante, com o respectivo arquivamento na Junta Comercial. Sem esse rito, não ocorrerão o levantamento do ativo e o pagamento do passivo, conforme a ordem de preferência legal e dentro dos limites do patrimônio da sociedade. A exceção a essa providência ocorre quando a empresa se encontra em situação falimentar e opta pelo requerimento de autofalência antes da dissolução.

A restrição da responsabilidade patrimonial da sociedade limitada e da EIRELI encontra no encerramento (dissolução, liquidação e extinção) e na falência meios aptos a proporcionar a efetividade da proteção patrimonial de seus sócios. As normas de preferência do crédito tributário, que resguardam interesses públicos, merecem especial atenção na liquidação societária e na falência.

A ausência do regular encerramento ou do procedimento falimentar é conduta que enseja a responsabilidade tributária dos sócios-administradores em decorrência da norma contida no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, cujo ilícito consiste na inobservância do rito de pagamento dos credores, conforme a ordem legalmente estabelecida, consideradas as possibilidades da empresa. Esse entendimento encontra-se pacificado no precedente Recurso Especial nº 1.371.128/RS do Superior Tribunal de Justiça.

A norma de responsabilidade tributária do inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional é aplicável somente a sociedades em que o tipo societário obriga os sócios

ilimitadamente, não sendo óbice à restrição patrimonial prevista nas normas societárias das limitadas e da EIRELI. Ao preterir o pagamento das obrigações tributárias em prol dos fornecedores, o liquidante, tendo ciência da existência de pendências tributárias, atraiu a incidência da norma de responsabilidade tributária contida no inciso III do artigo 134 do Código Tributário Nacional, nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável.

O devedor eventual não age com dolo, uma vez que a ausência da satisfação da obrigação tributária é escusável, não incidindo, dessa maneira, a norma de responsabilidade tributária por infração à norma de preferência do crédito tributário contra o administrador. Essa não é a situação do devedor reiterado, que possui ao seu alcance a possibilidade do respeito à ordem de preferência, sendo inescusável o seu modo de agir, situação em que atrai a incidência da responsabilidade tributária por infração à lei (artigo 135, Código Tributário Nacional). O devedor contumaz deve sofrer as sanções jurídicas que lhe impeçam a prática ilícita, além das normas de responsabilidade tributária contra seus administradores.

O encerramento abreviado, sem os registros dos atos inerentes à dissolução e à liquidação na Junta Comercial, não é recomendável. Primeiro porque, sem essa formalidade, não ocorrerá a produção de efeitos contra terceiros, inclusive contra a Fazenda Pública. A concentração de todos esses atos em único instrumento é bastante difícil. Nesse contexto, tipificado estará o ilícito consistente na ausência do respeito ao rito do regular encerramento empresarial, que enseja, por si só, a responsabilidade tributária dos administradores por impedir o pagamento dos credores conforme os haveres disponíveis por parte da sociedade. Além disso, há norma expressa, segundo a qual o liquidante, ao constatar a ausência de ativos necessários para a satisfação das obrigações, deve requerer a falência (art. 1.103, inc. III e VII, Código Civil), o que não será possível nesse caso, dado que nem mesmo terá sido nomeado.

A responsabilidade solidária meramente em decorrência da baixa, nos termos da Lei Complementar nº 147/2014, deve ser interpretada como sendo aquela imposta ao administrador que não realizou o encerramento regular. Se essa não tiver sido a intenção do legislador, a pecha de inconstitucionalidade poderá ser reconhecida em vista da afronta ao princípio da capacidade contributiva.

A via falimentar encontra entrave processual em decorrência da atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que não reconhece o interesse processual na hipótese de existirem somente obrigações tributárias pendentes de pagamento. Entretanto, é possível concluir que o administrador que observou a preferência do crédito tributário (artigo 186, “caput”, Código Tributário Nacional), antes da falência, necessariamente deixou de saldar obrigações para com credores quirografários, situação em que estará presente o interesse processual no pedido

falimentar. O pedido de autofalência apresenta-se como forma de mitigação de responsabilidade por parte do administrador, diante da presença de norma de conduta expressa nesse sentido (inciso VII, artigo 1.013, Código Civil), independentemente do passivo a ser saldado pela empresa.

Em razão das normas falimentares que permitem a alienação da empresa, é recomendável a reanálise, por parte da administração tributária, da conduta a ser tomada na condução da cobrança dos créditos tributários. Também não se podem perder de vista a preferência do crédito tributário e a conveniência da retirada do mercado de uma empresa devedora contumaz. Se realizada no momento adequado, a arrecadação pela via de novas formas de alienação do estabelecimento poderá vir a ser superior à que se obteria por meio do prosseguimento de execuções fiscais. A responsabilidade tributária dos administradores por atos assim enquadráveis pode ser apurada na falência, e a exigência do crédito pode ser realizada por meios próprios, se o ativo não for suficiente, razão pela qual ambas as frentes podem ser conduzidas concomitantemente.

A condição de administrador é indispensável à tipificação da responsabilidade tributária, uma vez que o ilícito somente pode ser cometido por aquele que possuir poderes para tanto. De fato, encontra-se dentro do poder discricionário do administrador a cessação de todos os pagamentos, apresentando-se, nesse contexto, viável a opção pela via falimentar ou dissolução seguida de requerimento de autofalência.

Em decorrência da preferência do crédito tributário, se o liquidante o preterir, terá contra si a responsabilidade tributária em decorrência da norma contida no inciso III do artigo 134 do Código Tributário Nacional. Essa sanção também se encontra prevista para o administrador na falência (art. 134, V, Código Tributário Nacional).

A ausência de recolhimento dos valores retidos, a título de INSS/Empregado e de ICMS-ST, não se apresenta como mera ausência de pagamento de tributo. A norma que autoriza a retenção qualifica essas hipóteses, de maneira que, se desrespeitada, impõe a responsabilidade tributária ao administrador que assim agiu, afora repercussões criminais presentes nessas hipóteses. A distribuição de lucros de empresa que não possui regularidade fiscal poderá proporcionar a responsabilidade tributária do administrador se importar em redução da integralidade do capital social, situação que se faz presente, em regra, quando a empresa se encontra em situação pré-falimentar (art. 135, III, Código Tributário Nacional).

Do encerramento regular da falência da sociedade limitada ou da EIRELI não decorre a inaplicabilidade das normas de responsabilidades tributária e patrimonial decorrentes de desconsideração de personalidade jurídica. Se viável a cisão das atividades empresariais, o ato

deve ser formalizado e, preferencialmente, acompanhado de protocolo com a distribuição das responsabilidades, de maneira a restringir as obrigações às pessoas jurídicas.

A confusão patrimonial, consistente na transferência de ativos sem a efetiva contraprestação, proporciona a desconsideração da personalidade, ocasião em que a responsabilidade patrimonial será estendida pelo juiz a essas relações. Essa situação é diferente da simulação, em que é possível a constituição do crédito diretamente contra aquele que agiu de maneira fraudulenta (art. 149, VII, Código Tributário Nacional), e da responsabilidade solidária, por interesse comum no fato jurídico tributário (art. 124, I, Código Tributário Nacional). Para a desconsideração da personalidade jurídica, é necessário o respeito ao procedimento relativo ao incidente de desconsideração regulado no atual Código de Processo Civil. O encerramento empresarial regular e a falência não inibem a responsabilidade tributária nem a desconsideração da personalidade jurídica.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. **Curso de falência e recuperação de empresa**. São Paulo. Saraiva, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. Coleção Prática e Estratégia. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo Código de Processo Civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar e ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da empresa sucessora por penalidades decorrentes de faltas cometidas pela empresa sucedida. Exame da abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 187, São Paulo: Dialética, 2011.

ARMANDO, J. Netto. Falência - Comerciante - Requerimento pelo fisco credor de obrigação tributária – Legitimidade. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, Minas Gerais, n. 20, out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-20.pdf>>. Acesso em: 27 de set. de 2019.

BARBI, Celso Agrícola. Falência - Requerimento pelo fisco. Juízo competente. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, Minas Gerais, n. 20, p. 9-13, out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-20.pdf>>. Acesso em: 27 de set. de 2019.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, São Paulo: Dialética, 2014.

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Lei de recuperação de empresas e falência: Lei 11.101/2005 comentada artigo por artigo**. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173-6**. Relator Ministro Joaquim Barbosa (Julgamento em conjunto com a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 394-1), Tribunal Pleno, julgado em 25 de setembro de 2008, DJe: 19 de março de 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 2ª Turma, **Agravo de Instrumento nº 5004317-04.2018.4.03.0000**, Relator Desembargador Federal Luiz Paulo Cotrim Guimarães, julgado em 9 de outubro de 2019

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 5.009.480-96.2017.4.03.0000**. Relator Desembargador Federal Luis Carlos Hiroki Muta, 3ª Turma, julgado em 03 de agosto de 2017, DJF3 Judicial: 08 de agosto de 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 0009896-28.2012.4.03.0000**. Primeira Turma. Relator Juiz Convocado Márcio Mesquita, DJF3: 30 de setembro de 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo no Recurso Especial nº 706.930/ES**. Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, julgado em 13 de dezembro de 2018, DJe: 22 de fevereiro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo no Recurso Especial nº 1.173.201/SC**. Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, julgado em 21 de fevereiro de 2019, DJe: 01 de março de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo nº 1.244.276/SC**. Relator Ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, julgado em 24 de fevereiro de 2015, DJe: 04 de março de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 396.258/RS**. Relatora Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, julgado em 25 de agosto de 2015, DJe: 04 de setembro de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 851.626/SC**. Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 15 de março de 2007, DJ: 19 de abril de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.308.982/RS**. Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 15 de maio de 2012, DJe: 21 de maio de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 716.412/PR**. Relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 12 de setembro de 2007, DJe: 22 de setembro 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos no Recurso Especial nº 100.739/SP**. Relator Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06 de dezembro de 1999, DJ: 28 de fevereiro de 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos no Recurso Especial nº 834.044/RS**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 08 de setembro de 2010, DJe: 29 de setembro de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, julgado em 22 de agosto de 2018, DJe: 31 de agosto de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 164.389/MG**. Relator Ministro Castro Filho, Segunda Seção, julgado em 13 de agosto de 2003, DJ: 16 de agosto de 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 332.082/RJ**. Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 19 de fevereiro de 2002, DJ: 25 de março de 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 363.206/MG**. Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 04 de maio de 2010, DJe: 21 de maio de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 757.918/RS**. Relatora Ministra Eliana Calmon, DJU de 20 de fevereiro de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.017.732/RS**. Relatora Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 25 de fevereiro de 2008, DJe: 07 de abril de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.101.728/SP**. Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11 de março de 2009, DJe: 23 de março de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.266.666/SP**. Relatora Ministra Nancy Andrighi, 3ª Turma, julgado em 09 de agosto de 2011, DJe: 25 de agosto de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.371.128/RS**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10 de setembro de 2014, DJe: 17 de setembro de 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.415.543/RJ**. Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, 3ª Turma, julgado em 07 de junho de 2016, DJe: 13 de junho de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.520.257/SP**. Relator Ministro Og Fernandes, 2ª Turma, julgado em 16 de junho de 2015, DJe: 23 de junho de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.643.944/SP**. Primeira Seção, Relatora Ministra Assusete Magalhães, julgado em 09 de agosto de 2017, DJe: 24 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.645.281**. Relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 09 de agosto de 2017, DJe: 24 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.645.333/SP**. Primeira Seção, Relatora Ministra Assusete Magalhães, julgado em 09 de agosto de 2017, DJe: 24 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.649.774/SP**. Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, 3ª Turma, julgado em 12 de fevereiro de 2019, DJe: 15 de fevereiro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.682.792/SP**. Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 05 de setembro de 2017, DJe: 09 de outubro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.741.006-SP**, Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 21 de fevereiro de 2019, DJe: 16 de novembro de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.768.992/SP**. Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 08 de novembro de 2018, DJe: 19 de novembro de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.786.311/PR**. Relator Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma, julgado em 09 de maio de 2019, DJe: 14 de maio de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 793.554-RS**. Segunda Turma. Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 6 de dezembro de 2005, DJe: 6 de março de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. **Recurso Especial nº 600.106/RJ**. Relator Ministro Castro Meira. Julgado em 18 de outubro de 2005. DJe de 7 de novembro de 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 3.828/SP**. Segunda Turma. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 29 de agosto de 1.990. DJ de 22 de outubro de 1.990

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. **Recurso Especial nº 844.024/RJ**, Relator Ministro Casto Meira. Julgado em 12 de setembro de 2006. DJe de 25 de setembro de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 601.977/RJ**. Relatora Ministra Denise Arruda. Primeira Turma. Julgado em 23 de agosto de 2005. DJ de 19 de setembro de 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.733.720/SP**, Relatora Ministra Regina Helena Costa. Primeira Turma. Julgado em 4 de setembro de 2.018. DJe de 10 de setembro de 2.019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 1.455.240/RJ**, Relator Ministro Francisco Falcão. Segunda Turma. Julgado em 15 de agosto de 2.019. DJe de 23 de agosto de 2.019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.267.232/PR**, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 01/09/2011, DJe 08/09/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 958.428/RS**, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, Relator para acórdão Ministro Herman Benjamin, DJe de 18.3.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276**. Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03 de novembro de 2010, DJe: 09 de fevereiro de 2011.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Grupo econômico e responsabilidade tributária – Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, ano 23, v. 124, set./out. 2015.

CANTANHEDE, Luis Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: CONRADO, Paulo Cesar e ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. **Curso de direito tributário**, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Fabio Ulhôa. **Manual de direito comercial**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COMPARATO, Fábio Konder. Parecer. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, Minas Gerais, n. 20, out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-20.pdf>>. Acesso em: 27 de set. de 2019.

CORREIA, Armênio Lopes. **Responsabilidade tributária por sucessão: uma visão teórica e prática na aquisição do estabelecimento e/ou fundo de comércio**. 2015 (Trabalho de Conclusão de Mestrado). Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas. 2015.

COSTA, Wille Duarte. Falência requerida pela Fazenda Pública. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**. Belo Horizonte, v. 3, 1996.

CONRADO, Paulo Cesar. O redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Processo tributário analítico**, vol. II. São Paulo: Noeses, 2013.

DIAS, Karem Jureidini. A prova da fraude. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Presunções no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **As provas e o direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. Grupos econômicos, incidente de descon sideração da personalidade jurídica e intervenção de terceiro. Uma abordagem processual que não pode mais esperar. Disponível em: <www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/grupos-economicos-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-intervencao-de-terceiros-uma-abordagem-processual-que-nao-pode-mais-esperar-10092015>. Acesso em: 10 de set. de 2019.

_____. Incidente de descon sideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade tributária na aquisição do estabelecimento**

empresarial. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Sylvio Marcondes. **Limitação da responsabilidade do comerciante individual.** São Paulo: Freitas Bastos, 1956.

MARINONI, Luiz Guilherme. O “problema” do incidente de resolução de demandas repetitivas e dos recursos extraordinário e especial repetitivos. **Revista de Processo**, v. 40, n. 249, p.399-419, 2015.

MENDES, Thayana Felix; BRIGIDO, Thiago Ciocari, Legitimidade da Fazenda Pública para postular a falência do devedor tributário: A função social da empresa e o interesse público no *par conditio creditorum*. **Revista PGFN**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/ano-i-numero-2-2011>>. Acesso em: 10 de jul. de 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. Sigilo de dados bancários – Limites da fiscalização – Presunções tributárias. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.** São Paulo: Malheiros, 2011.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil anotado e legislação extravagante.** 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

OCDE. Tax Certainty. **IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers.** 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>. Acesso em: 02 de maio de 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Presunções. Índícios. Ficções. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.** São Paulo: Malheiros, 2011.

PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de Sociedade.** 2ª ed. São Paulo: Forense, 2004.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de Sociedade.** São Paulo: Saraiva, 2012.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito falimentar.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Agravo de Instrumento nº 0054199-16.2013.8.19.0000.** 2ª Câmara Cível, Desembargadora Elisabete Filizzola, Julgamento em 21 de novembro de 2013.

ROSA, José Roberto. **Curso básico de ICMS: com o Professor José Rosa** - 4ª ed. atualizada pelo autor. Sorocaba: Meta, 2017.

SOUZA, Hamilton Dias. **É preciso distinguir o devedor eventual do reiterado e do contumaz.** Consultor Jurídico. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2018-out-15/hamilton-dias-souza-preciso-distinguir-devedores-tributos#_ftn14>. Acesso em: 24 de outubro de 2019.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.

TEIXEIRA, Adriano; LEITE, Alaor. O principal delito econômico da sociedade moderna industrial: observações introdutórias sobre o crime de infidelidade patrimonial. In: **Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico**. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, v. 1, p. 15-58.

VALVERDE, Trajano de Miranda. **Comentários à lei de falências (Decreto-lei n. 7.661, de 21-6-1945)**. 3ª ed. São Paulo: Forense, 1966.

VIEIRA, Luiz Gustavo Combat. A “falência fiscal”: Da viabilidade do requerimento de falências pela Fazenda Pública. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual*, Minas Gerais, n. 20, p. 27-43, out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www.age.mg.gov.br/images/stories/downloads/revistajuridica/rev-20.pdf>>. Acesso em: 27 de set. de 2019.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012.