
A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA COMO CAUSA DE RESPONSABILIDADE DE SEUS ADMINISTRADORES

THE IRREGULAR DISSOLUTION OF THE COMPANY AS CAUSE OF TAX LIABILITY OF ITS REPRESENTATIVES

Nayara Crispim da Silva¹

Prof.^a Dr.^a Marlene Kempfer Bassoli²

RESUMO: O Art. 135, III, do Código Tributário Nacional, enumera como modalidade de responsabilidade tributária pessoal de terceiros, a situação pela qual os administradores de pessoas jurídicas de direito privado dão causa a débitos tributários decorrentes de ato com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou estatuto social. São essas as hipóteses de descumprimento de deveres previstas em lei, pelas quais a obrigação existente perante o Fisco não é suportada pelo contribuinte pessoa jurídica, mas sim pela pessoa física que a administra. O presente estudo analisa a dissolução irregular da sociedade empresária como hipótese particular que teria o condão de promover o redirecionamento da obrigação tributária ao patrimônio particular do gestor empresarial.

Palavras Chave: Sociedade empresária; Dissolução irregular; Obrigação tributária; Responsabilidade tributária.

ABSTRACT: The article 135, III, of The Brazilian National Tax Code, lists as a kind of personal tax liability of third parties, the situation by which the representatives of a private legal entity give rise to a tax debt resulting from act performed with excessive powers, in violation of law, of contract or by-laws. Those are the hypotheses of breach of duties prescribed by law, whereby the existing responsibility before the tax authorities is not supported by the taxpayer entity, but by the person who runs it. This study analyzes the irregular liquidation of the company as a particular practice that would lead to the redirection of tax obligation to the manager's private properties.

Keywords: Company; Irregular dissolution; Tax assessment; Tax liability.

INTRODUÇÃO

A obrigação tributária, surgida conjuntamente com a formação da relação jurídica fiscal, deve ser disciplinada por meio de normais gerais de direito tributário veiculadas em lei complementar, com aplicabilidade extensível a todos os entes da federação, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988.

Dentre elas, destaca-se o Código Tributário Nacional – CTN, Lei n. 5.172, de 25.12.1966, no qual se estabelece que também pode ser sujeito passivo da relação jurídica tri-

¹ Acadêmica do 5º ano do curso de Direito da Universidade Estadual de Londrina.

² Professora da UEL/PR, PUC/PR-Londrina e UNIMAR/SP, com titulação de Mestrado e Doutorado em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

butária o responsável, pessoa diversa do contribuinte, que passa a ser obrigado ao pagamento do tributo em razão de expressa disposição legal, seja solidária, subsidiariamente ou de maneira direta. (BRASIL, 1966).

O CTN, no art. 135, inciso III, elenca as ocasiões nas quais os administradores, gerentes e diretores de pessoas jurídicas de direito privado que agirem com excesso de poderes ou infringindo a lei, contrato ou estatuto social responderão de maneira pessoal pelos débitos tributários dessas entidades que resultarem de tal conduta.

Considerando o disposto nesse excerto legal, os principais tribunais pátrios passaram a interpretar que a dissolução irregular da pessoa jurídica configuraria uma ocasião de infração à lei, pelo qual o administrador empresarial seria responsabilizado pelo pagamento dos débitos fiscais societários inadimplidos.

A questão está estampada em diversos julgados dos tribunais pátrios e consta em recente súmula do Superior Tribunal de Justiça. Além disso, ela também é objeto de projeto de lei complementar com aprovação ainda pendente, que pretende incluí-la no bojo do CTN, conferindo-lhe a prerrogativa de norma geral de direito tributário.

Diante da relevância da matéria e da repercussão para o domínio econômico, o presente estudo pretende analisar o fenômeno da dissolução da sociedade empresária como causa da responsabilidade tributária de seus administradores, considerando os fundamentos legais, jurisprudenciais e doutrinários que o fomentam.

NORMA DE INCIDÊNCIA FISCAL: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DEVER INSTRUMENTAL

A partir dos estudos de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 294) colhe-se a metodologia da Regra-Matriz de Incidência Fiscal, por meio da qual e considerando-se o um texto do direito positivo tributário, pode-se construir a norma de incidência fiscal que impõe ao sujeito passivo o dever de pagar um tributo.

O fenômeno da incidência tributária que traz o dever jurídico supra referido ocorre quando diante do plano fático constata-se o acontecimento descrito de modo abstrato na hipótese tributária. Poderá ser qualificado como fato jurídico de relevância tributária quando transposto em linguagem competente, mediante a produção de norma individual em concreta por agente administrativo fiscal ou por sujeito a quem a lei atribuiu o dever instrumental de produzir tais normas (contribuinte, substituto, responsável).

Assim, ocorrendo à subsunção entre a linguagem que descreve um evento tributário à descrição da hipótese de incidência deflagra a relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, ligados entre si por uma prestação de dar, de entregar dinheiro aos cofres públicos, pela qual, respectivamente, aquele tem o direito subjetivo de recebê-la, e, esse possui o respectivo dever jurídico de prestá-la.

Com o escopo de precisar essa descrição fática hipotética para se constatar eventual subsunção de acontecimento do plano real, a hipótese de incidência descreve conduta de possível ocorrência que poderá ser apontada, conforme menciona Carvalho (2010, p. 319) como “critérios de identificação”, quais sejam: a materialidade (critério material); o local de sua possível ocorrência (critério espacial); e o tempo em que será considerada ocorrida (critério temporal). A título exemplificativo de uma hipótese tributária tem-se: ser proprietário de imóvel (materialidade), na área urbana do município (local), no dia 01 de janeiro de cada ano (tempo).

Ainda nesta teoria, a relação jurídica tributária, de natureza prescritiva, permite ser identificada por meio de critérios (CARVALHO, 2010, p. 363), quais sejam: os sujeitos o credor e o devedor envolvidos (o critério subjetivo); a forma de calcular o tributo devido (critério quantitativo) que são a base de cálculo e a alíquota. Esta relação jurídica é a obrigação tributária. Da mesma forma, com intenção ilustrativa, tem-se: o município (credor/sujeito ativo); deve exigir do proprietário (devedor/sujeito passivo); o pagamento do IPTU a ser apurado conforme o valor venal do imóvel (base de cálculo), multiplicada por 1% (alíquota).

Não se pode confundir, no entanto, as obrigações tributárias com os deveres instrumentais ou formais fixados, ambas, pela legislação tributária. Aquelas designadas pelo CTN como obrigações principais e, esses, como obrigações acessórias. Enfatize-se que a obrigação tributária corresponde à relação jurídica fiscal em senso estrito, que tem como centro o pagamento da prestação pecuniária, caracterizada, pois, genuinamente por um caráter de patrimonialidade, dever de dar; ao passo que os deveres instrumentais podem ser relacionados com relações jurídicas impostas entre particulares e o Fisco a fim de garantir as operações de arrecadação e fiscalização de tributos, dever de fazer, tais como: emitir notas fiscais, cadastrar e descadastrar-se junto aos cadastros público-fiscais. O descumprimento tanto do dever contido na obrigação tributária quanto na relação que prescreve dever instrumental, tem como consequência a imposição de sanções.

A SOCIEDADE EMPRESÁRIA COMO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO

A sociedade empresária é entidade considerada pelo direito como pessoa, hábil, a partir dessa qualidade a titularizar direitos e deveres, ou seja, de participar de relações com as demais

peças, físicas ou jurídicas. Ela coincide com uma das maneiras de se constituir, a partir do conjunto de investimentos de mais de um empreendedor, a exploração de atividade econômica. Insta mencionar que as sociedades limitadas³ e as anônimas⁴ se mostrarem como as modalidades societárias com maior representatividade econômica no país (COELHO, 2007, v. 2, p. 23).

Essa entidade jurídica é considerada surgida com o sobrevir de sua personalidade, o que se dá mediante o registro do respectivo ato constitutivo na Junta Comercial (art. 45, Código Civil Brasileiro – CCB). Segundo Fábio Ulhôa Coelho (2007, v. 2, p. 14-15), com a personificação, a sociedade passa a se revestir de titularidade obrigacional, titularidade processual e responsabilidade patrimonial. Vale dizer, os direitos, obrigações, interesses, patrimônios, responsabilidades e destinos econômicos da sociedade se impõem como diversos daqueles de seus membros.

O registro na Junta Comercial de todos os documentos que versarem acerca da existência e funcionamento da sociedade, tais como os de constituição, de alteração e de dissolução, é obrigação imposta pela lei a fim de assegurar o desenvolvimento regular das atividades daquela, conforme os artigos. 1.150º, 1.152º do CCB; e, artigos. 2º e 32º da Lei n. 8.934/94, que disciplina o registro público de empresas mercantis.

Decidindo os sócios da pessoa jurídica pelo encerramento das atividades mercantis, o registro obrigatório do documento que formaliza a dissolução extrajudicial se caracteriza como a primeira das três fases do procedimento de extinção da personalidade, disciplinadas pela lei (a dissolução-ato, a liquidação e a partilha)⁵.

A Junta Comercial, porém, condiciona o registro do ato de dissolução societária à apresentação de documentos emitidos por órgãos fazendários que atestem a regularidade fiscal da entidade, mediante a emissão de certidões de cancelamento de inscrição (COELHO, 2007, v. 2, p. 459)⁶.

Isso porque, constituída, a sociedade empresária fica apta a desenvolver as atividades típicas para as quais foi fomentada, seja de produção ou circulação de bens, seja de prestação de serviços. Consequentemente, praticando tais atos, ela realiza eventos tributários que, subsumi-

³ A chamada sociedade limitada é aquela que possui como ato constitutivo o contrato social, pelo qual seus sócios subscrevem determinada quantidade de quotas, que compõem o respectivo capital social, a fim de que lhes seja atribuída participação societária. A denominação dessa espécie societária se fundamenta no fato de que cada sócio fica, via de regra, responsabilizado pelas obrigações sociais na medida do valor de suas quotas.

⁴ A sociedade anônima, também chamada de companhia, por sua vez, se constitui mediante ato denominado estatuto social e possui o capital social dividido em ações, espécie de valor mobiliário, as quais podem ser portadas por pessoas físicas ou jurídicas. Seus sócios são chamados de acionistas e a responsabilidade deles pelas obrigações sociais coincide com o preço de emissão das ações que possuem.

⁵ A dissolução da personalidade tanto da sociedade limitada, quanto da anônima, apesar de algumas diferenças, possui semelhante estrutura geral, que compreende três momentos distintos, segundo delimitação realizada por Coelho (2007, v. 2, p. 453): “a dissolução (ato ou fato desencadeante), a liquidação (solução das pendências obrigacionais da sociedade) e a partilha (repartição do acervo entre os sócios)”.

⁶ No Estado do Paraná, por exemplo, vigora o Decreto n. 4.121/94, que impõe, em seu art. 1º, II, que a Junta Comercial do Paraná deverá exigir dos interessados certidão negativa de débito inscrito em dívida ativa junto à Fazenda Pública Estadual, nos casos de arquivamento de distrato e extinção de sociedades empresárias.

dos às normas gerais tributárias, desencadearão a tributação. É o caso, por exemplo, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e as várias contribuições sociais que incidirão sobre a receita que auferir, bem assim, conforme o ramo de atuação, dos impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, advindos das operações que praticar.

Vale lembrar que, resgatando as ideias relativas ao critério subjetivo da regra-matriz de incidência tributária, será sujeito passivo da obrigação fiscal aquela pessoa, física ou jurídica, compelida ao dever jurídico de promover o pagamento do tributo. O CTN, em seu artigo 121, se remete a duas espécies de sujeito passivo tributário, (i) o contribuinte, que é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário; e, (ii) o responsável, que é pessoa não relacionada direta e pessoalmente com tal fato, mas que, em virtude de disposição legal expressa, também está coercitivamente vinculado ao pagamento da prestação pecuniária.

A rigor, por possuir relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário – ter auferido renda, ter produzido produtos industrializados, ter circulado mercadorias, ter prestado serviços –, a sociedade empresária se reveste na qualidade de contribuinte perante as várias Fazendas Públicas, delimitadas conforme a competência tributária constitucionalmente definida. Ela se torna sujeito passivo em relações jurídicas tributárias que estabelecer com o Fisco, ficando obrigada ao pagamento de tributos.

Significa dizer que, enquanto perdurar a existência da sociedade empresária, ela por vezes se caracterizará como devedora do Fisco, que, de outro lado, será titular de créditos tributários a serem pagos periodicamente por aquela, conforme as exações se realizem.

Afirma-se, mais. Diante da imposição de que o pagamento dos débitos fiscais da sociedade seja feito antes do início do procedimento dissolutório (a fim de que obtenham as certidões requisitadas pela Junta Comercial para registro do ato), pode-se afirmar, que a Fazenda Pública é credora com prerrogativas especiais, já que, a menos que exista uma medida judicial cautelar a fim de assegurar direitos de credores trabalhistas e com garantia real, ela terá seu passivo liquidado antes de todos os demais credores da sociedade.

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES EMPRESARIAIS

Em seus estudos sobre a responsabilidade tributária, Maria Rita Ferragut (2009, p. 33), enfatiza que o responsável tributário não é a mesma figura do contribuinte. O responsável será sempre outra pessoa (não contribuinte), física ou jurídica, a quem a lei atribui o dever de

cumprir a obrigação tributária. A legitimidade deste sujeito diante da relação jurídica tributária se justifica nos seguintes termos:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.

Dentre as espécies de responsabilidade tributária arroladas no CTN (BRASIL, 1966), encontra-se, em seus artigos 134 e 135, a chamada responsabilidade de terceiros, a qual está consubstanciada em normas de caráter sancionatório, cujo antecedente prevê o descumprimento de uma conduta pelo responsável (fato ilícito não tipificado como tributário) e, seu conseqüente estabelece a relação jurídica pela qual ele deverá pagar quantia equivalente à do tributo devido pelo contribuinte (relação jurídica essa que pressupõe a existência do fato jurídico tributário).

É esta modalidade de responsabilização tributária na qual está alicerçada a ideia de que a dissolução irregular da sociedade empresária ensejaria a transferência do dever jurídico do pagamento do débito tributário societário para os gestores empresariais.

O administrador de empresas, pessoa física dotada de poderes outorgados pela pessoa jurídica, em nome da qual pratica atos de gestão, independente de constituir ou não o quadro societário da pessoa jurídica, deve proceder de maneira cuidadosa e diligente no desempenho de suas atividades, tal qual todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios, segundo impõe os artigos 1.011^o do CCB⁷ e 153^o da Lei das Sociedades Anônimas – LSA⁸.

Pelo fato de a sociedade empresária ser considerada como pessoa em decorrência de ficção do direito, os respectivos administradores empresariais deverão, mediante a realização de atos de gestão, cumprir obrigações como o registro dos atos substanciais da entidade nos órgãos competentes, bem como organizar o patrimônio societário de maneira a assegurar a quitação das dívidas da sociedade, dentre elas, as tributárias, sob pena de responsabilização pessoal⁹.

Nesse sentido, como exceção à regra da separação patrimonial, que surge com a personificação da pessoa jurídica, a responsabilização do patrimônio particular dos administradores

⁷ Artigo 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

⁸ Artigo 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

⁹ Isso porque, nos termos do art. 1.016 do CCB, referente ao regime societário das sociedades simples, mas aplicado de modo subsidiário às limitadas e anônimas, “os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”. Relativamente às companhias, em especial, o artigo 158 da LSA preleciona que o administrador empresarial é pessoalmente responsável pelos prejuízos que causar, quando agir com culpa ou dolo, no exercício de suas atribuições ou poderes, ou, ainda, com violação da lei ou do estatuto.

de sociedades empresárias, quando sócios, é verificada apenas (i) se presentes certos pressupostos legais, relativos ao exercício de atos culposos ou dolosos tipificados; ou, (ii) se em decorrência do tipo societário em que se constitui a sociedade empresária, a responsabilidade dos sócios seja genuinamente pessoal e ilimitada (FERRAGUT, 2009, p. 101).

Dentre as formas de responsabilidade tipificadas na legislação tributária nas quais a conduta do gestor empresarial é caracterizada pela ilicitude, identifica-se aquela estampada no artigo 135, III do CTN (BRASIL, 1966), pela qual sua atuação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou estatuto social (descumprimento de um dever) gera sua responsabilização pelo pagamento dos débitos tributários societários (relação jurídica com o Fisco).

Referido dispositivo legal é notadamente o principal fundamento utilizado para justificar o pedido dos órgãos fazendários ao Poder Judiciário, em sede de ação de execução fiscal, para responsabilização dos administradores empresariais.

Cumpra reiterar que referido excerto preleciona a responsabilidade tributária pessoal – ou seja, em substituição ao contribuinte originário – de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Eles passam a ser responsáveis pela penalidade advinda de atos que praticarem com excesso de poderes, assim como infração de lei, contrato ou estatuto social, penalidade essa que é considerada pelo direito tributário para fins práticos como correspondente às obrigações fiscais desses atos resultantes.

Uma das condutas tipificadas no artigo 135, que geram a responsabilidade pessoal do gestor empresarial, é o excesso de poder. Ela é verificada quando o administrador da sociedade empresária age extrapolando os limites fixados no contrato ou estatuto social que lhe conferiu suas prerrogativas, de maneira a desvirtuar o objetivo social pactuado. A outra causa de responsabilização prevista no dispositivo em comento consiste na infração às normas estabelecidas em lei ou àquelas delimitadas inter partes por meio do contrato ou estatuto social.

A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA COMO CAUSA DE RESPONSABILIDADE DE SEUS ADMINISTRADORES

Constata-se que a dissolução irregular da personalidade jurídica da sociedade empresária não é motivo de responsabilidade tributária de terceiros fixada pelo art. 135, III do CTN (BRASIL, 1966). Apesar disso, é entendimento sedimentado no ordenamento jurídico pátrio que aquela situação é causa que desencadeia a responsabilização, com fundamento justamente nesse dispositivo legal.

Referida prática possui nascedouro nas decisões reiteradamente exaradas pelos órgãos do Poder Judiciário, a partir de interpretação que passou a ser dada ao artigo 135, III, do CTN, pela qual se entende que a dissolução irregular da pessoa jurídica é ato revelador de infração à lei, que, por sua vez, justificaria a sujeição do patrimônio do administrador empresarial para pagamento dos débitos fiscais titularizados pela sociedade por ele gerida.

Não se pode precisar com exatidão a época a partir da qual referida interpretação passou a ser aplicada ao artigo em referência, que consta da redação original do CTN desde sua publicação (BRASIL, 1966). Apesar disso, são encontrados registros de decisões do STF contendo tal entendimento (STF. RE 96.697-2/RJ, Rel. Soares Munhoz, 1982)¹⁰ e do STJ (STJ. REsp 8.838/SP, Rel. Ilmar Galvão, 1991)¹¹ exaradas há quase 30 anos.

O fenômeno em análise, a rigor, produz efeitos em sede de ação de execução fiscal, quando, em virtude de a sociedade empresária contribuinte ter se furtado à satisfação do crédito fiscal, a Fazenda Pública pleiteia ao Poder Judiciário que coercitivamente promova atos executórios a fim de atingir essa finalidade. É nessa ocasião que surge a presunção de extinção da entidade executada.

Isso porque quando da impossibilidade da citação da sociedade empresária no executivo fiscal, por não ser ela encontrada no local indicado no cadastro da Junta Comercial ou da inscrição tributária no órgão competente, há presunção *iuris tantum* de que aquela foi desativada ou irregularmente extinta, com base na certidão do oficial de justiça que relatar esse fato (STJ. REsp 1.089.399/MG, Rel. Eliana Calmon, 2009)¹².

Além da uníssona interpretação jurisprudencial acerca do tema, a questão já foi até mesmo objeto de recente súmula do Superior Tribunal de Justiça – STJ, cuja aprovação é datada de 14.04.2010, pela qual “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” (Súmula 435 do STJ).

Na hipótese da certidão de oficial de justiça atestar o encerramento de sociedade limitada que estava inativa de forma legítima e não encerrada¹³, a presunção de extinção pode

¹⁰ “SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. Execução fiscal. Figuras do devedor e do responsável tributário. [...] Constitui infração da lei e do contrato, com a consequente responsabilidade fiscal do sócio-gerente, o desaparecimento da sociedade sem sua prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas tributárias. [...]”.

¹¹ “TRIBUTARIO. EXECUÇÃO FISCAL. Embargos opostos por socio quotista, gerente da empresa devedora, como responsável substituto, em face da dissolução irregular da sociedade. Art. 135, III, Do Código Tributário Nacional. Constitui infração da lei, com consequente responsabilidade do sócio-gerente pelos débitos fiscais da empresa, como devedor substituto, a dissolução irregular da sociedade, mediante a mera paralisação de suas atividades [...]”.

¹² “[...] 5. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, comprovado mediante a certidão de oficial de justiça, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta”.

¹³ A inatividade da sociedade não significa necessariamente seu encerramento, enquanto pessoa jurídica. No caso específico da sociedade limitada, ela pode ser considerada inativa pelo período de 10 anos, assim interpretada a

ser afastada por meio de defesa a ser apresentada pelo gestor empresarial quando chamado a integrar a demanda fiscal.

RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR: REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

O objeto da ação de execução fiscal, na situação em comento, originariamente se trata do débito tributário correspondente à relação jurídica tributária que adveio da incidência da regra-matriz nas atividades desenvolvidas pela sociedade empresária. Quando se opera a responsabilização fiscal do respectivo administrador, ocorre que a penalidade advinda do seu descumprimento a dever imposto pela lei passa a ser cobrada no próprio bojo da execução fiscal inicialmente ajuizada contra a sociedade contribuinte inadimplente, como uma solução de fins empíricos para satisfação do direito subjetivo fazendário.

Nesse sentido, Carvalho (2010, p. 601), esclarece:

Entendo que, rigorosamente analisada, a relação que envolve o responsável tributário não se trata de verdadeira “obrigação tributária”, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa uma vez que esta só se instaura com o sujeito passivo que integre a ocorrência típica. O responsável não participa da relação jurídica tributária propriamente dita, ou seja, não integra a obrigação tributária, pois não se encontra relacionado com a prática do fato que a originou. Sua obrigação decorre tão só de imposição legal.

Vale dizer, considerando a disposição do art. 135 do CTN e de acordo com a ilustre doutrina de Carvalho (2010, p. 627), o administrador empresarial é alcançado por responsabilidade pessoal e exclusiva, de maneira que apenas seu patrimônio, de pessoa física, deverá arcar com a carga tributária decorrente de atos com excesso de poder ou em desrespeito às normas. Processualmente, o gestor passaria a substituir a sociedade executada no polo passivo da demanda fiscal, sendo o único réu devedor, cujo patrimônio deve satisfazer a obrigação executada.

Na prática, todavia, observa-se situação diversa, pois, quando constatada presumidamente a dissolução da sociedade empresária pelo oficial de justiça, é praxe a Fazenda Pública pedir, e o juiz assim deferir, que o respectivo administrador seja incluído no polo passivo do executivo fiscal ao lado da sociedade e citado para apresentar defesa, na qualidade de co-executado solidário. Constitui-se litisconsórcio passivo processual. Nesse diapasão:

falta de arquivamento de qualquer ato durante esse lapso temporal. O único requisito, para tanto, é apenas que ela comunique previamente à Junta Comercial seu desejo de persistir ativa após esse período (artigo 60 da Lei n. 8.934/94). A hipótese se restringe apenas às sociedades limitadas, já que as anônimas não podem passar tanto tempo sem praticar ato passível de arquivamento sem incorrer em irregularidade.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – Execução Fiscal – Ofensa ao Art. 535, II do CPC – Inocorrência – Dissolução Irregular – Sócio-Gerente – Redirecionamento – Interpretação do Art. 135, inciso III, do CTN. [...] 5. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta. 6. Imposição da responsabilidade solidária. 7. Recurso especial parcialmente provido. (STJ. REsp 1017732 / RS, Min. Eliana Calmon, 2008).

Entende-se, a partir das lições de Carvalho, que a solidariedade somente teria lugar no redirecionamento da execução fiscal, quando ela se tratar de responsabilidade tributária de administradores de sociedades limitadas e anônimas, quando eles forem responsáveis solidários entre si em substituição à respectiva sociedade empresária (artigos 1.016 do CCB e 158 da LSA).

FUNDAMENTO DA RESPONSABILIZAÇÃO: INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 135, iii, DO CTN

Conforme elucidado, a aplicabilidade da norma de responsabilidade tributária pela extinção indevida da sociedade empresária decorre de interpretação jurisprudencial do artigo 135, III, do CTN, pela qual se entende que a irregularidade do encerramento das atividades empresariais configura ato de infração à lei, em virtude de violação de dispositivos do Código Civil Brasileiro, da Lei n. 8.934/1994 e do Código Tributário Nacional¹⁴ (STJ. EREsp 716.412/PR, Rel. Herman Benjamin, 2007 e REsp 1.089.399/MG, Rel. Eliana Calmon, 2009).

Já que a sociedade que pretende se extinguir deve obedecer ao procedimento legal, invariavelmente devendo arquivar o ato dissolutório na Junta Comercial, após quitação de débitos fiscais nos órgãos fazendários, ela não pode desenvolver suas atividades sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento esteja atualizado nos cadastros competentes, caso contrário estar-se-á maculando o direito creditício, como o do Fisco, pela impossibilidade de localizar a sociedade devedora para cobrança dos débitos pendentes.

Entretanto, igualmente impondo a necessidade de responsabilização tributária do administrador empresarial nos casos de encerramento indevido da sociedade, constata-se outra interpretação do art. 135, III, do CTN, utilizada por íncritos julgadores para fundamentar a prática ora examinada. Trata-se do entendimento pelo qual a dissolução irregular da sociedade seria uma hipótese normativa autônoma, diversa das condutas previstas pelo artigo 135, III, do CTN,

¹⁴ Rememora-se que o registro do ato constitutivo tem o condão de fixar a sede da pessoa jurídica de direito privado, a qual, no silêncio do contribuinte ou do responsável, será seu domicílio tributário, como preleciona o art. 127, II, do CTN. (BRASIL, 1966).

vale dizer, não entendendo essa conduta como infração à lei (STJ, AgRg no Ag n. 1.229.438/RS, Rel. Luiz Fux, 2010)¹⁵.

Nos casos em que não se considerar que o encerramento irregular da sociedade se configura infração à legislação vigente, mas fenômeno diverso, não pode ser aplicado o artigo 135, III, do CTN, para fins de responsabilização de terceiros, pois haveria flagrante inconstitucionalidade. A Constituição Federal de 1988 (artigo 146, III, “b”) restringe às normas gerais de direito tributário introduzidas no ordenamento mediante leis complementares a competência para disciplinar as obrigações tributárias, tema dentro do qual se insere a responsabilidade tributária. A partir da premissa pela qual não se considera a dissolução irregular uma conduta infracional à legislação, não se pode entendê-la como hipótese de responsabilidade de administradores pela obrigação fiscal da sociedade por eles gerida.

Apesar de até então inexistir previsão normativa exata para coibir essa prática, demonstra ser de suma importância a interpretação que os mais variados tribunais brasileiros vem empregando, ao longo de décadas, para atribuir à dissolução irregular, ou seja, àquela extinção da pessoa jurídica que se procede sem o adimplemento das dívidas societárias, a natureza de ato de infração à lei.

PREVISIBILIDADE NORMATIVA DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR PELA IRREGULAR DISSOLUÇÃO SOCIETÁRIA

Tramita no Congresso Nacional projeto de lei complementar, o PLP n. 469 de 2009, que dispõem, dentre outros assuntos, sobre alteração do CTN para inclusão da previsibilidade da dissolução irregular como causa de responsabilidade tributária em norma geral.

É prevista modificação do art. 134 do CTN, que trata sobre a responsabilidade subsidiária de terceiros que derem causa à obrigação tributária por agirem ou se omitirem de algum dever, mediante inclusão de novas condutas típicas arroladas em seus incisos, dentre as quais aquelas causas de responsabilidade do ora vigente art. 135 do CTN. Conforme a literalidade da alteração legislativa (BRASIL, 1966):

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal, pelo contribuinte, respondem subsidiariamente com este nos atos em que

¹⁵ “[...] 1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (Precedentes: REsp 738.513/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 18.10.2005; REsp 513.912/MG, DJ 01.08.2005; REsp 704.502/RS, DJ 02.05.2005; EREsp 422.732/RS, DJ 09.05.2005; e AgRg nos EREsp 471.107/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.10.2004). [...]”.

intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VIII - o administrador ou o gestor que: [...]

c) houver praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; ou [...]

O projeto de lei complementar é, ainda, expresso no sentido de que, para os fins de responsabilização tributária subsidiária sob análise, “constituem infração à lei os casos em que a pessoa jurídica não se localizar no domicílio fiscal indicado à administração tributária” (inclusão do § 2o no art. 134 do CTN). (BRASIL, 1966).

O plano de alteração legislativa pretende incluir no Codex que os integrantes de pessoas jurídicas também seriam subsidiariamente responsáveis aos originários contribuintes pelos tributos não adimplidos, bem assim “pela multa de mora ou de ofício e por juros de mora, conforme o caso, na medida em que derem causa ao inadimplemento, inclusive quando da paralisação das atividades ou dissolução irregulares” (inclusão do § 4o no art. 134 do CTN). (BRASIL, 1966).

De todas as implementações que se pretendem introduzir, importa frisar que o legislador intenciona concretizar aquele há tanto tempo difundido dentre os julgadores pátrios. Assim, a despeito da personalidade atualmente definida em lei e da solidariedade efetivamente aplicada, a responsabilidade tributária em comento seria subsidiária, pois a sanção prevista como consequente da norma de responsabilidade, cujo antecedente é a dissolução irregular da sociedade empresária, teria lugar apenas se inexistissem bens para arcar com o passivo fiscal.

A contrario sensu, a partir do que prevê a alteração normativa, sendo suficiente o patrimônio societário para adimplemento das obrigações pendentes, pode se entender que a constatação pela Fazenda Pública de que a sociedade havia se dissolvido irregularmente daria ensejo apenas a uma espécie de fase de liquidação do procedimento dissolutório tardia, na qual a devedora seria chamada a cumprir com suas obrigações em momento subsequente ao que deveria tê-lo feito, suportando ela própria – e não o administrador empresarial –, a título de sanção, apenas multas e correções monetárias cominadas ao crédito tributário.

Significa que o legislador pretende punir apenas aquele administrador empresarial que encerrou a sociedade e intencionalmente consumiu todo patrimônio societário, seja transferindo-o para si, seja para terceiros, ou, seja por qualquer outro motivo. A conduta típica da responsabilidade tributária de administradores não é mais apenas dissolver irregularmente a sociedade, conforme a interpretação empregada ao atual art. 135, III, CTN, mas sim dissolver irregularmente a sociedade, dolosamente, de maneira a deixá-la desprovida de condições patrimoniais para responder perante seus credores. (BRASIL, 1966).

Ainda que com certas peculiaridades, de acordo com as alterações previstas, a responsabilização de administradores pela dissolução irregular da pessoa jurídica por eles administrada passaria a honrar clara e específica fundamentação legal, preenchendo todos os requisitos para sua aplicabilidade. Ela deixaria de ser mera criação jurisprudencial e doutrinária para se tornar verdadeira norma jurídica de responsabilidade positivada, a ser empregada em todas as ocasiões nas quais se verificam a ocorrência do suposto descrito em seu antecedente.

CONCLUSÃO

A sociedade empresária se caracteriza como sujeito passivo, na modalidade contribuinte, da relação jurídica fiscal, quando há subsunção de um evento que operou no plano da realidade em hipótese de incidência descrita na regra-matriz de incidência tributária. O administrador societário, porém, pode vir, em razão de ter infringido disposição legal pela irregular dissolução da pessoa jurídica que geria, a ser responsabilizado pelo pagamento do passivo tributário deixado por aquela, montante esse que é considerado equivalente à penalidade a ele imputada. Trata-se de caso da responsabilidade tributária pessoal dos administradores das sociedades empresárias prevista no artigo 135, III, do CTN. (BRASIL, 1966).

Considerando que o desrespeito aos ditames legais e contratuais afasta a presunção de boa-fé, o não cumprimento do dever de registro do documento que atesta a intenção de encerramento da personalidade jurídica de uma sociedade diante dos órgãos registrais e fiscais é notadamente comportamento que transparece a intenção de fraudar a ordem legal tributária pátria, motivo pelo qual é acertada a interpretação dos tribunais no sentido de responsabilizar o mentor desse verdadeiro ilícito.

Não fosse assim, uma sociedade poderia desenvolver suas atividades sem honrar qualquer compromisso tributário, embolsando o valor que satisfaria tais créditos, e, simplesmente, sem comunicar qualquer interessado, se extinguir. O ordenamento jurídico não pode legitimar essa conduta, isto é, os administradores fraudulentos não poderiam enriquecer ilicitamente com o aval da lei.

A fim de sanar qualquer inconstitucionalidade na interpretação da legislação tributária vigente, bem assim de firmar no bojo do próprio CTN a normatividade sobre o assunto versado, o legislador acertadamente resgatando as premissas das obrigações tributárias, pelas quais estas serão sempre *ex lege*, demonstra coadunar com a interpretação jurisprudencial e doutrinária sobre o tema, de maneira a pretender tutelar legalmente específica situação, preservando o

interesse público e afastando absolutamente qualquer ocasião na qual uma conduta em sentido contrário a referida disciplina pudesse ser legitimada pelo arcabouço jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. Direito civil: introdução. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 set. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fábio Ulhôa. Curso de direito comercial. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v.1.

_____. Curso de direito comercial. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v.2.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RECEBIDO: 26/10/2010

APROVADO: 23/11/2010