

ABORDAGEM DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA, COM VIÉS NO NEOCONSTITUCIONALISMO.

APPROACH OF TAX LIABILITY LIMITS, IN LIGHT OF JURISPRUDENCE, WITH BIAS IN NEOCONSTITUTIONALISM.

Ítalo Dominique da Rocha Juvino¹.

Saulo Medeiros da Costa Silva².

RESUMO

Todo e qualquer dispositivo legal deve ser analisado, e aplicado, considerando o Direito como um sistema em que os seus comandos prescritivos encontram-se entrelaçados e sob a égide de uma norma fundamental. A sociedade responde com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir. A tipicidade tributária deve ser respeitada, não permitindo dúvidas ou interpretações ampliativas. Apesar dos esforços da Fazenda Pública para generalizar a responsabilidade tributária dos sócios, esta só resta configurada nos estreitos limites traçados pela legislação. Não conseguir obter baixa na repartição fiscal, motivado por crédito tributário em aberto não configura, nem pode configurar, infração de lei, contrato ou estatuto, não havendo como se conceber sequer que o ato de dissolução possa ser reputado como praticado com excesso de poderes. A responsabilização prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional não pode ser presumida. Em decorrência do neoconstitucionalismo devem-se efetivar os

1 Bacharelado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba; Membro associado do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Membro associado do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito; Estagiou na 1ª Vara do Trabalho de Campina Grande – PB, TRT da 13ª Região, por meio de processo seletivo; Estagiário no Escritório Advocacia David Diniz – ADD.

2 Mestre em Desenvolvimento Regional pela UEPB; Pós-graduado em Direito Tributário pelo IESP; Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário, com ênfase em risco fiscal, pela IPOG; Presidente do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB – Subseção de Campina Grande (2010-2012) e Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/PB; Professor Substituto de Direito Tributário na UEPB; Sócio do Escritório Advocacia David Diniz – ADD.

direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa, colocando o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela.

PALAVRAS-CHAVE

Princípio da Legalidade Estrita. Interpretações equivocadas. Entraves burocráticos ao encerramento da empresa. Neoconstitucionalismo.

ABSTRACT

Any legal provision should be analyzed and applied, considering the law as a system in which their prescriptive commands are intertwined and under the aegis of a fundamental norm. The company with its assets for obligations take. The tax typicality should be respected, not allowing doubts or ampliative interpretations. Despite the efforts of the Trasury to generalize the tax liability of the partners, this can only configured in the narrow limits set by law. Not to achieve to give up in the tax office, motivated by the tax credit does not opens sets, nor can configure, violation of law, statute or contract, there is no way to conceive that even the act of dissolution can be reputed as practiced with excessive powers. A liability set out in article 135, III of the National Tax Code can not be presumed. Due to neoconstitutionalism should be to enforce the fundamental rights, including the fair taxation, putting the taxpayer in the taxation center and not the collection as the nucleus of that.

KEYWORDS

Principle of Legality Strict. Mistaken interpretations. Bureacratc barriers to closure of the company. Neoconstitutionalism.

INTRODUÇÃO.

O presente estudo não pretende esmiuçar o tema da responsabilidade tributária, previsto no art. 128 e seguintes do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista a sua complexidade e diversidade já que aborda desde a obrigação tributária do responsável,

quando, sem revestir a condição de contribuinte, o seu dever de recolher o tributo decorre de disposição expressa da lei; passando pela responsabilidade dos sucessores, de terceiros (pais – pelos tributos devidos pelos filhos menores, tutores – pelos tributos devidos por seus tutelados etc), pela responsabilidade por infrações, até alcançar a responsabilidade pessoal dos diretores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos créditos tributários constituídos pela prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, insculpida no art. 135, inc. III do diploma legal supramencionado.

O objeto deste artigo, por questão de recorte metodológico, é a banalização, decorrente de uma interpretação equivocada do art. 135, inc. III do CTN, que atribui a responsabilidade pessoal dos débitos (leia-se créditos tributários), da pessoa jurídica, para os seus diretores, desconstruindo, sistematicamente, o instituto da personalidade da pessoa jurídica.

Todo e qualquer dispositivo legal deve ser analisado, e aplicado, considerando o Direito como um sistema em que os seus comandos prescritivos encontram-se entrelaçados e sob a égide de uma norma fundamental que, no caso do Brasil, é a Constituição Federal de 1988. Razão pela qual, a responsabilidade tributária, prevista no art. 135, inc. III do CTN deve ser analisada em conjunto com o art. 45 do Código Civil e demais dispositivos aplicáveis à matéria, bem como com viés no neoconstitucionalismo. Frise-se o neoconstitucionalismo, com a busca pela efetivação dos direitos humanos, tendo a pessoa humana como centro do ordenamento jurídico e a supremacia da Constituição, em detrimento dos demais atos normativos, não vem sendo considerados nas decisões judiciais sobre o tema em escopo, fortalecendo, assim, a pertinência do presente estudo.

1. A AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A EXISTÊNCIA DISASSOCIADA DAS PESSOAS (FÍSICAS E/OU JURÍDICAS) QUE A COMPOÊM.

Inúmeras são as teorias que explicam o fenômeno da atribuição da personalidade à pessoa jurídica, mas para evitar longas discussões teóricas, visto não ser este o objeto principal deste trabalho, traz-se apenas o entendimento de Monteiro (2005, p. 131-132), que ensina:

“A personalidade jurídica não é, pois, ficção, mas uma forma, uma investidura, um atributo, que o Estado defere a certos entes, havidos como merecedores dessa

situação [...] a pessoa jurídica tem assim realidade, não a realidade física (peculiar às ciências naturais), mas a realidade jurídica ideal, a realidade das instituições jurídicas.”

A pessoa jurídica é uma verdadeira “unidade de pessoas naturais ou patrimônios, que visa a consecução de certos fins, reconhecida essa unidade como sujeito de direitos e obrigações” (DINIZ, 2002, p. 206). É, por conseguinte, um todo, um organismo, formado pelos ideais de pessoas naturais, tendente a realizar funções específicas.

Dentre as teorias que tentam explicar a natureza da pessoa jurídica, a recepcionada pelo Código Civil - CC de 2002, no art. 45, foi à teoria da realidade técnica que, por um lado, reconhece a atuação social da pessoa jurídica e, por outro, admite que a mesma seja fruto da técnica jurídica, ao dispor que a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. Ou seja, as pessoas jurídicas de direito privado, nas quais se incluem as sociedades empresárias, nascem com o registro do seu contrato social, ou estatuto social, na Junta Comercial do Estado, ou nos Cartórios de Registro de Pessoas Jurídicas, de acordo com a natureza jurídica da sociedade.

O artigo seguinte do CC/02 calcifica que o registro declarará a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver; o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores; o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente; se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo; se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais; as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Neste ínterim, não há dúvida de que as pessoas jurídicas, regularmente constituídas, têm existência própria e distinta da dos seus membros, bem como que os seus débitos não podem ser atribuídos, regra geral, as pessoas que a compõem. De acordo com Coelho (2011, p. 140) a personalização das sociedades gera, precisamente, uma série de direitos e prerrogativas na formação regular da pessoa jurídica, quais sejam: titularidade negocial, titularidade processual e, principalmente, a responsabilidade patrimonial já que possui patrimônio próprio, sendo inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de

cada um de seus sócios, respondendo a sociedade com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir.

Ainda quanto à autonomia patrimonial da pessoa jurídica, Campinho (2008, p. 68) lembra que o patrimônio da sociedade tem formação inicial resultante da contribuição dos sócios, assim, o capital social representa o núcleo inicial do patrimônio da sociedade. Esse patrimônio pertencerá à sociedade e não aos sócios e, é justamente a totalidade deste patrimônio que vai responder, perante terceiros, pelas obrigações assumidas pela sociedade. Assim, qualquer tipo de sociedade responde ilimitadamente, ou seja, com todo o seus ativos, ai compreendidos os bens e direitos, pelas obrigações contraídas, todavia, os sócios, por sua vez, é que, de acordo com o tipo societário, podem limitar suas responsabilidades perante terceiros.

Fixada esta primeira premissa é possível avançar no tema da responsabilidade tributária.

2. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A sujeição passiva tributária encontra-se alocada no aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária e, de acordo com o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal será a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária que, será o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

2.1 A Indevida e Ilegal Generalização da Responsabilidade Tributária.

A partir de uma análise jurisprudencial, constata-se que as Fazendas Públicas tentam, por meio de deturpações interpretativas do texto legal e com intuito meramente arrecadatório, responsabilizar sócios e administradores das pessoas jurídicas por dívidas tributárias, cujos verdadeiros sujeitos passivos são as empresas, enquanto pessoas jurídicas. Fundamentam-se nos artigos 124, 134 e 135, aos dispõem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

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

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pois bem, de extrema necessidade uma adequada interpretação destas normas, não devendo ser estendidas de forma arbitrária e genérica. À primeira vista, poder-se-ia pensar não haver importância de uma análise aprofundada do assunto, posto que seria indubitável a necessidade de respeito ao princípio da tipicidade cerrada, que rege o direito tributário. Tal princípio consubstancia-se na aceção de que a lei não pode definir genericamente os aspectos típicos do tributo, de forma que se possa tentar dar uma interpretação extensiva e diferenciada, tentando adaptar o fato descrito ao caso concreto, pois esta prerrogativa dada ao administrador, ao magistrado, ou intérprete, seria uma forma de burlar a lei e gerar uma insegurança jurídica. Assim, a tipicidade tributária deveria ser descrita de forma precisa, taxativa, que não permita dúvidas ou interpretações ampliativas.

Contudo, há julgados recentes, que a título exemplificativo, podem ilustrar o fato de haver constantemente interpretações inadequadas da norma tributária.

Com relação ao art. 135, III, do CTN, a jurisprudência tem, por vezes, adotado entendimento totalmente equivocado, no qual o não pagamento do tributo pela empresa seria capaz de originar a responsabilidade dos sócios por violar a lei:

“EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO DO NOME DE SÓCIO GERENTE NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - POSSIBILIDADE - ART. 135, III, DO CTN - Nos termos do art. 135, III, do CTN os sócios-gerentes respondem pessoalmente pelas obrigações tributárias da sociedade resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei; assim, também, o não pagamento de tributo constitui violação à lei, que origina a responsabilidade dos sócios. (TJMG proc. 1.0596.06.034597-9/001(1) Num. Única: 0345979-23.2006.8.13.0596 Rel. Schalcher Ventura Julg. 30/08/07 Public: 21/09/07.”

Felizmente, o Superior Tribunal de Justiça, se posicionou sobre o assunto, de maneira mais acertada, de forma que temos a esperança que seja dada uma orientação à jurisprudência nacional, a partir da Súmula nº 430/STJ, aprovada na sessão de 24/03/2010: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Constata-se interpretação e aplicação equivocada ainda, no que diz respeito ao art. 124 do CTN, eis que é possível encontrar na jurisprudência casos nos quais foi imputado aos sócios responsabilidade por dívidas tributárias, respaldada a Fazenda Pública na alegação (acatada por alguns tribunais) de que tais sócios possuem interesse comum ao fato gerador da obrigação tributária.

“TJ-MG - 107020741308740011 MG 1.0702.07.413087-4/001(1) (TJ-MG) Data de publicação: 28/08/2009

Ementa: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO À COBRIGADA - POSSIBILIDADE - ALEGADA PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - IMPENHORABILIDADE DE PEQUENO IMÓVEL RURAL . Lançar na CDA a relação dos sócios gerentes, coobrigados é direito assegurado ao exequente, nos termos do art. 2º , § 5º , I e § 6º , da Lei de Execução Fiscal , constituindo, inclusive, requisito essencial à formação título executivo, à constatação da solidariedade, por interesse comum com os negócios da sociedade empresarial, sobretudo porque expressamente designados como tais por lei (art. 124 , I , do CTN), conforme responsabilidade que lhes é atribuída pelo art. 134 , III , do CTN . -Constando o nome da sócia gerente em Certidão de Dívida Ativa assegura-se à Fazenda condições de viabilidade para lhe redirecionar ação, porquanto, como tal, está legitimada passiva para a relação processual executiva - CPC art. 568 , I - muito embora não se lhe confirma a sua responsabilidade tributária, a não ser por presunção relativa (CTN , art. 204), matéria de direito material - art. 135 do CTN - a ser decidida pelas vias cognitivas próprias. -A causa interruptiva da prescrição

tributária (art. 174 , parágrafo único , I , do CTN), válida para a principal obrigada, aplica-se, também, para todo o conjunto de co-devedores da indivisível dívida fiscal exequenda, conforme regra da 'solidariedade' prevista no art. 125 , III , do CTN .
·Pela norma processual do art. 649 , X , CPC é impenhorável a pequena propriedade rural, de até quatro módulos fiscais, desde que seja o único bem de que disponha o devedor, qualquer que seja a dívida, e seja ele explorado pela família, ressalvando-se apenas a hipoteca para fins de financiamento agropecuário.”

Todavia, a melhor interpretação do texto legal é que o sócio não poderia ser responsabilizado tributariamente pelas dívidas da sociedade, posto que não possui interesse jurídico em comum com a sociedade, apenas econômico.

2.2 Responsabilidade Tributária – Artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Acerca deste dispositivo legal, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Todavia, poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo. [...] Em síntese, os atos praticados e com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.” (MACHADO, 2002, p. 140-141)

Frise-se ainda, que em tese, a pessoa jurídica ficaria excluída da responsabilidade pelos atos que, comprovadamente, em seu nome, mas com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, foram praticados.

Contudo, constata-se nas execuções fiscais ajuizadas contra pessoas jurídicas, que a Fazenda Pública tenta responsabilizar os sócios das empresas, seja já incluindo seus nomes na Certidão de Dívida Ativa, ajuizando ação em litisconsórcio passivo, ou requerendo o redirecionamento da execução fiscal contra estes sócios, ou ainda requerendo a inclusão destes no polo passivo da lide durante o curso do processo, sob o fundamento de que o não

pagamento de um tributo, por si só caracteriza infração á lei e ao contrato social, o que autorizaria a responsabilidade tributária dos sócios das empresas.

Tal entendimento mostra-se completamente equivocado e em desarmonia com o vetor teleológico do legislados, pois se assim não o fosse, não se trataria de hipótese de exceção, pois sempre o sócio seria responsável pelas dívidas fiscais. Corrobora com este entendimento a Súmula nº 430/STJ:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio.”

Frise-se que a “lei” de que trata o artigo 135, não se refere à norma tributária, mas sim à norma civil e comercial. Neste sentido, "ressalte-se, ainda, que a palavra 'lei' utilizada no art. 135 está ao lado das expressões 'excesso de poderes' e 'infração do contrato social ou estatutos', expressões típicas do direito societário, regulado pelas legislações civil e comercial. Nestes termos, entendemos que a 'infração de lei' em comento diz respeito não à lei tributária - de resto, tratada de forma ampla nos arts. 136 e 137 - mas à infração da legislação civil e comercial." (VAZ, 2003, p. 137.)

Ademais, não basta simplesmente ser sócio, visto que o dispositivo legal em questão prevê tão somente a responsabilidade dos sócios que tenham poderes de gerência ou direção da sociedade, visto que destas qualidades que decorre a responsabilidade. Em suma, o sócio não gerente não pode arcar com a responsabilidade tributária, visto que não tem poder para praticar atos geradores de responsabilidade.

Com relação às pessoas jurídicas cuja responsabilidade dos sócios tem limitação, a exemplo das sociedades por cotas de responsabilidade limitada e sociedades anônimas, só haverá a responsabilidade dos sócios por as dívidas fiscais, nos moldes do art. 135, CTN, ou no limite da integralização do capital social ou do valor das ações.

No que concerne ao redirecionamento de execução fiscal contra o sócio, ou ainda quando esta se der em litisconsórcio passivo com as empresas, se mostra mais acertado o entendimento de que tem o Exequente o ônus probatório acerca do cometimento de circunstâncias autorizadas de responsabilidade pessoal. Neste mesmo raciocínio, “(...) Compete ao exequente produzir as provas neste sentido, porquanto não merece vingar o pedido com base em mera imputação de responsabilidade objetiva do sócio-gerente. Somente após o cumprimento destes requisitos, verificará o MM. Juízo a quo a possibilidade de

redirecionamento da execução.” (TRF4, 1ª T., AC 2002.04.01.035584-1/SC, excerto do voto do rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, 17. 10.2002).

Pois bem, em hipótese de execução fiscal diretamente contra o sócio, em virtude de seu nome já estar na Certidão de dívida Ativa, entendemos que tal só pode ser admitido se houver prévia apuração de responsabilidade no processo administrativo, pois em que pese a CDA ter presunção de veracidade, esta presunção somente subsiste em virtude desta estar apoiada em um prévio processo administrativo.

Não constando do título o nome dos sócios contra os quais é pretendido o redirecionamento, faz-se indispensável que o Exequente demonstre os fundamentos, de fato e de direito, para a execução pessoal do sócio, na medida em que este não estará sendo demandado com suporte exclusivo no título. Assim, nesse caso, em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN, o magistrado deve exigir do Exequente que demonstre que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Contudo, não se mostra necessária uma comprovação exaustiva, visto que neste momento, estará o juiz simplesmente verificando a legitimidade passiva, o que lhe cabe fazer de ofício, de forma que eventual dilação probatória dependerá de provocação do executado em sede de Embargos. Sendo deferido o redirecionamento, será o sócio citado em nome próprio.

Em conclusão, apesar dos esforços da Fazenda Pública para generalizar a responsabilidade tributária dos sócios, esta só resta configurada nos estreitos limites traçados pela legislação, em observância, principalmente, ao princípio da legalidade estrita, que rege o Direito Tributário.

2.3 Restrições Legais ao Encerramento das Atividades Empresariais e os Entraves burocráticos do Estado Brasileiro.

Sabe-se que dar baixa do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ é uma tarefa árdua para uma sociedade dissolvida por razões de inviabilidade financeira, visto que se houver qualquer pendência tributária não será possível obter a baixa na Receita Federal.

Se é difícil a abertura de firma, mais ainda o é o seu encerramento. São diversas as exigências burocráticas que devem ser satisfeitas para lograr a baixa do CNPJ. As exigências fiscais, no caso,

equivalem à obrigatoriedade de prévio pagamento de todos os débitos como condição para pleitear a recuperação judicial ou extrajudicial de empresa em dificuldade financeira.

Pois bem, corriqueiramente o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado no sentido de combinar a hipótese de responsabilidade solidária do art. 134, VII do CTN com a hipótese prevista no art. 135, inciso III do mesmo diploma legal, concernente à responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado prevista no inciso III, do art. 135 do CTN. Contudo, nem sempre mostra-se arazoada tal combinação.

Com relação à primeira hipótese, é consabido que a responsabilidade solidária decorre da própria condição de sócio da sociedade de pessoas, observados os requisitos do caput do art. 134, enquanto que no segundo caso, a responsabilidade, que é pessoal, decorre da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e não da condição de sócio.

Ademais, frise-se que neste último caso para que haja responsabilidade não é imprescindível sequer que seja sócio, pois a responsabilidade decorre diretamente dos atos praticados com excesso de poderes ou com infração de lei, contratos ou estatutos. Por isso, configura-se a responsabilização pessoal por substituição. Daí porque não se concebe incluir a dissolução irregular de sociedade no rol de infrações a lei, porque o ato de dissolução de sociedade não pode ser consumado senão pelos seus respectivos sócios.

Ora, um dirigente, um administrador ou um representante contratado da pessoa jurídica, inequivocamente, não tem poder para dissolver a sociedade.

Contudo, em flagrante criação de hipótese de dissolução irregular de sociedade, ao arrepio do princípio da legalidade estrita que rege o Direito Tributário, a tendência da jurisprudência do STJ é a da aplicação conjugada das hipóteses do art. 134, VIII e do art. 135, III, do CTN, senão vejamos:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE - ART. 135, III DO CTN.1. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não terem agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.2. Não demonstrada a dissolução irregular da sociedade, a prova em

desfavor do sócio passa a ser do exequente (inúmeros precedentes).3. Nesse caso, é 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.4. Prevalece, também, nesta Corte, o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei.5. Agravo regimental não provido” (AgRg no Ag n° 1032831/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 06-08-2002).“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. FATO GERADOR ANTERIOR AO INGRESSO DO SÓCIO NA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO. INCABIMENTO. AGRAVO IMPROVIDO.1. A responsabilidade do sócio, que autoriza o redirecionamento da execução fiscal, ante a dissolução irregular da empresa, não alcança os créditos tributários cujos fatos geradores precedem o seu ingresso na sociedade, como é próprio da responsabilidade meramente objetiva. Precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.2. Agravo regimental improvido” (AgRg no Resp n° 1140372/SP, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 17-05-2010 – RDDT vol. 179, p. 173).No mesmo sentido: AgRg no Resp n° 1034238/SP, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 4-5-2009 e AgRg no Resp n° 1153339/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 2-2-2010.

Ora, sociedade de pessoas não se confunde com a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não se podendo utilizar da analogia em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, conforme art. 108, §1º do Código Tributário Nacional. Assim, a aplicação do preceito do inciso III, do art. 135 do Código Tributário Nacional aos casos de liquidação de sociedades por cota de responsabilidade limitada, como vem sendo feita, viola o princípio da legalidade tributária.

Lado outro, parece-nos que um terceiro que não seja sócio não tem poderes para dissolver a sociedade. É ato privativo dos sócios. Logo, no que concerne à dissolução irregular de sociedade, não nos parece acertado a aplicação do inciso III do artigo 135 do CTN a um administrador que não seja sócio.

Assim, se fosse interpretada a falta de baixa na repartição fiscal como dissolução irregular, a acarretar responsabilidade pessoal do sócio, como tem entendido a jurisprudência, o que nos resta seria uma nova hipótese de responsabilização pessoal de sócio, sem respaldo no citado art. 135, III, do CTN.

Afinal, não conseguir obter baixa na repartição fiscal, motivado por crédito tributário em aberto não configura, nem pode configurar, infração de lei, contrato ou estatuto, não havendo como se conceber sequer que o ato de dissolução possa ser reputado como praticado com excesso de poderes.

As enumerações da lei para responsabilização de terceiros são taxativas!

Ademais, nos termos do art. 112 do CTN, ainda que essa situação fática ensejasse dúvida quanto ao enquadramento no art. 135, III, do CTN a interpretação deveria favorecer o contribuinte, senão vejamos:

“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Desta feita, ante à conjectura atual na qual uma sociedade dissolvida por inviabilidade econômica não consegue obter baixa na repartição fiscal, faz mister que seja revisto o atual entendimento jurisprudencial. Nestes casos, deve-se afastar a aplicação do art. 135, III, do CTN, que cuida dos casos de infrações praticadas por diretores, gerentes e representantes de sociedades empresárias, sócios ou não, aplicando-se apenas o art. 134, do CTN, de forma que sejam responsabilizados solidariamente os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas, mas tão somente naquelas hipóteses em que os referidos sócios, por ato omissivo ou comissivo, tenham contribuído para a concretização do fato gerador da obrigação tributária. Nesse caso, não há que se falar em infração, bastando o estado de liquidação da sociedade, além dos requisitos do caput.

Ademais, ainda no que diz respeito à dissolução irregular de empresas, merece análise e crítica a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça, cujo teor é:

"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".

Em outras palavras, posicionou-se o STJ no sentido de que, uma vez não encontrada a empresa, no endereço cadastrado junto aos órgãos de fiscalização, estabelecer-se-ia presunção de dissolução irregular, o que poderia dar azo a, de imediato, ser redirecionada a Execução Fiscal ao sócio-administrador da Pessoa Jurídica.

Contudo, nos parece mais acertado o entendimento de que a dissolução irregular que reclama a responsabilização direta do administrador, por ofensa à lei, é aquela na qual restar por totalmente comprovada a ocorrência fática do pressuposto subjetivo associada diretamente ao nascimento da obrigação (dolo em fraudar o fisco).

Assim, o simples fato de a sociedade não possuir bens para arcar com seu passivo tributário, ainda que neste caso tenha ela fechado suas portas, não configura dissolução irregular capaz de ensejar hipótese de infração à lei.

Em face de sua carga sancionatória, esta modalidade de responsabilização prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, a nosso ver, não poderia ser presumida, ou seja, dependeria sempre da comprovação prévia do ilícito, à exemplo da hipótese de dilapidação do patrimônio societário em desfavor do débito tributário para com o Fisco.

Contudo, não obstante a validade dos argumentos aduzidos, a tese acima exposta era constantemente rechaçada pelos Tribunais que se manifestavam pela validade integral da súmula n. 435, do STJ, chancelando assim interpretações equivocadas e tendenciosas por a Fazenda Pública, em prol de uma arrecadação menos dificultosa e mais rentável.

Contudo, foi publicado recentemente o Acórdão do Recurso Especial n. 1.268.993, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes, que acolhera os argumentos expostos pelo contribuinte, afastando a presunção estabelecida na já citada súmula, estabelecendo assim um acertado precedente jurisprudencial que acolhera a tese ora defendida, senão vejamos:

"todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado (súmula 435) é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é **indício de sua dissolução irregular**, mas, **por si só**, e independente de qualquer outro elemento, **é insuficiente para o pronto redirecionamento** que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como, da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio." [Grifo nosso].

Desta feita, pode-se inferir que deverá o Fisco, na hipótese de não localização da empresa, apurar e comprovar a ocorrência do ilícito para, só então, direcionar a Execução Fiscal ao sócio-gerente. Assim, tal precedente judicial configura importante conquista do contribuinte que, a partir de então, vê-se em situação mais protegido das arbitrariedades das Fazendas Públicas, encontrando-se mais próximo da garantia que lhe assiste o Princípio da Legalidade estrita.

3. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E O DIREITO TRIBUTÁRIO.

Há que se ter cautela para que não se confunda os institutos da responsabilidade tributária do sócio com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, visto que, em que pese terem resultados semelhantes, são institutos completamente diferentes, inclusive regulados por legislações distintas.

Enquanto que na responsabilidade por dívidas tributárias, em síntese, os sócios responderão por atos próprios, quando houver excesso de poder, ou ainda quando houver contrariedade à dispositivos legais, contratuais ou estatutários, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, aplica-se quando o sócio utiliza-se da empresa, manipulando-a a fim de obter propósitos ilícitos, por meio de fraude, estando tal teoria positivada no artigo 50 do Código Civil. Todavia, é requisito para a aplicação desta teoria que haja prévia demonstração de ocorrência de alguns fatores, quais sejam o desvio de finalidade da pessoa jurídica ou o abuso de sua utilização, ou ainda que seja constatada confusão patrimonial entre ela e seus sócios. Neste caso, a responsabilidade pelos atos ilícitos será tanto do sócio quanto da sociedade.

Contudo, no que concerne à teoria em questão, em que pese haver divergências doutrinárias, temos por escorreito o entendimento de que não se aplica às questões tributárias, visto que o Direito Tributário é pautado pelo princípio da legalidade estrita.

Neste mesmo raciocínio se posicionam autores como Luciano Amaro, Mary Elbe Queiroz, Hugo de Brito Machado, dentre outros, os quais defendem a não aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nas relações tributárias, por não haver previsão expressa em lei complementar.

Para os adeptos dessa corrente, o Direito Tributário é ramo da Ciência Jurídica que possui determinadas especificidades que devem ser observadas a fim de garantir segurança

aos sujeitos da relação tributária, em especial ao particular, sendo uma dessas garantias a observância de adequação entre a matéria tributária e o instrumento legislativo utilizado para discipliná-la. Dessa forma, a responsabilidade do sócio por abuso de personalidade da pessoa jurídica deverá estar disciplinada em lei complementar, uma vez que se trata de matéria relativa à regra geral.

CONCLUSÃO

Por meio de uma análise crítica dos vetores teleológicos e axiológicos dos dispositivos legais que tratam da responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais, relacionada à jurisprudência pátria, constata-se que, em sede de Execuções Fiscais, as Fazendas Públicas tentam imputar aos sócios e administradores das sociedades responsabilidade pelas obrigações tributárias, respaldada em uma interpretação equivocadamente permissiva dos artigos 124, 134 e 135 do CTN, tendo por vezes a chancela de parte da magistratura.

A consequência é uma responsabilização genérica e até indiscriminada de sócios pelos débitos tributários das sociedades das quais participam, em grave violação aos ditames e limites constitucionais e infraconstitucionais.

Todavia, em decorrência do neoconstitucionalismo, deve-se efetivar os direitos fundamentais, dentre eles o da tributação justa, que insere o contribuinte no centro da tributação, e não a arrecadação como núcleo daquela.

Enfim, uma interpretação mais adequada da legislação tributária por parte do Fisco, um processo legislativo mais humanizado, bem como um exercício mais humanizado da atividade jurisdicional, respaldado no princípio da legalidade estrita, é de suma necessidade na conjectura atual do país, para que não haja uma indevida responsabilização dos sócios, a qual macula, por consequência, o princípio da preservação das empresas, aumentando os riscos na atividade econômica, o decréscimo das fontes de emprego, bem como prejudica o equilíbrio da sociedade capitalista como um todo.

Inequivocamente, mostra-se pertinente toda e qualquer produção científica concernente ao estudo da “Horizontalização” da Justiça e a Humanização do Direito, aqui estudados sob o viés do neoconstitucionalismo. Contudo, neste trabalho pretende-se uma análise de tais temas, com ênfase na relação jurídica tributária entre o sujeito ativo (fisco) e o

sujeito passivo (contribuinte ou responsável), quando a este é indevidamente atribuída responsabilidade por débitos fiscais da pessoa jurídica, sob o respaldo de interpretações equivocadas ou tendenciosas das Fazendas Públicas.

Nesta senda, há uma pertinente teoria – a dos deveres de proteção – defendida pelo doutrinador Claus-Wilhelm Canaris, em sua obra *A Influência dos Direitos Fundamentais Sobre o Direito Privado na Alemanha*, na qual, em sucintas palavras, defende-se que somente o Estado é destinatário dos direitos fundamentais, não obstante elas também produzam efeitos sobre as relações entre sujeitos jusprivatistas, embora apenas “mediatamente”.

Assim, a defesa dos direitos fundamentais, dentre eles o da capacidade contributiva, legalidade, não confisco, segurança jurídica, da anterioridade, dentre tantos outros concernentes ao Direito Tributário, cabe, em última análise, ao Estado.

Contudo, mostra-se insuficiente a teoria, no que diz respeito à proteção, que, em caso de violação de direitos fundamentais, seja entre particulares ou entre o Estado e os particulares, não cabe tão somente no âmbito legislativo, mas também ao poder Executivo e Judiciário, sobretudo no que concerne ao Direito Tributário e sua arrecadação.

No que diz respeito à humanização do direito, verifica-se o seu desdobramento em duas vertentes, quais sejam: (i) a humanização do próprio direito, sob a acepção da lei, por um processo legislativo mais justo e humanizado; (ii) a humanização da justiça, consubstanciado no “agir como ser humano” no exercício da prestação jurisdicional.

Ademais, é imprescindível que se garanta os direitos naturais do indivíduo frente a um poder a ele externo, seja um outro particular ou o Estado. O ordenamento jurídico não pode ser considerado justo se não protege os fracos dos fortes, os pobres dos ricos, se não estabelece com as próprias regras uma medida, ou uma série de medidas, com as quais seja impedida a prevaricação, e todos os membros de uma sociedade recebam igual tratamento com base em certos critérios fundamentais (BOBBIO, 1997, p.73).

Enfim, vislumbra-se assim que se modifica toda a maneira de analisarmos a lide processual e as relações jurídicas como um todo, pois o juiz, para julgar visando à justiça, deverá adentrar o íntimo da relação jurídica e averiguar quais são os reais elementos e razões que fundamentam a lide, e, dessa forma, decidir objetivando também o desenvolvimento

moral e social das pessoas ali envolvidas e não unicamente à solução da controvérsia a partir da mera subsunção, ou seja, a mecânica aplicação da norma jurídica vigente ao caso concreto.

Felizmente, nessa linha de pensamento humanista, já se conduzem alguns conceituados e respeitados ícones de grande destaque no âmbito do judiciário brasileiro, a exemplo da Ministra Fátima Nancy Andrighi, que em uma de suas brilhantes palestras asseverou com acerto: “[...] A complexidade do processo da senda evolucionar exige medida que deve ser entendida com a harmonização de todos os campos da vivência em sociedade. [...] Podemos dar impulso a uma verdadeira reengenharia nos modelos que até hoje utilizamos, com o objetivo de modernizar a máquina administrativa do Poder Judiciário, oferecendo aos nossos irmãos uma justiça mais humanizada.”³

Neste ínterim, se noutrora prevaleceu no Direito Pátrio o legalismo e o constitucionalismo, atrelados ao positivismo exacerbado de Hans Kelsen, hoje, prepondera o pós-positivismo e o neoconstitucionalismo, devendo todas as normas ser analisadas sob a luz da Constituição Federal. Frise-se que os princípios constitucionais (capacidade contributiva, legalidade, não confisco, segurança jurídica, etc) deixaram de ser normas pragmáticas para serem princípios constitucionais com força normativa e de observância obrigatória por todos os representantes dos três Poderes do Estado.

Em decorrência do neoconstitucionalismo devem-se efetivar os direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa, colocando o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela. Corroborando com esta tônica, colacionamos as preciosas lições de Becho (2009), que dispõe que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado. O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano, não um simples ato de força estatal, bem benefício apenas dos detentores do poder.

³ Em palestra proferida na Federação Espírita do Estado do Rio de Janeiro - Niterói, 29 de agosto de 2004 - Juizados Especiais de Família e o Espiritismo.

Sendo assim, é preciso que os Tribunais analisem a imputação de débitos tributários da empresa para os sócios sob o viés do neoconstitucionalismo e não com interpretações equivocadas e tendenciosas do texto legal com nítido intuito de arrecadar, custe o que custar!

REFERENCIAL TEÓRICO.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª Edição, Editora Método, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Forense, 1999.

BRASIL. **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27 de outubro de 1966.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 18 de maio, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant**. Tradução de Alfredo Fait, 4 ed., Brasília: Ed UnB, 1997.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **A influência dos direitos fundamentais sobre o direito privado na Alemanha**. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, direitos fundamentais e direito privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

CAMPINHO, Sérgio. **O Direito de Empresa à Luz do Código Civil**. 9. Ed. São Paulo. Renovar. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 8ª edição, Ed. Saraiva, 1996.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23ª Ed. São Paulo. Saraiva. 2011.

DINIZ, Maria Helena, **Curso de Direito Civil Brasileiro**, 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

GANDRA, Ives e BRITO; Edvaldo. **Doutrinas Essenciais – Direito Tributário**. Volume VI. Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, v. 1, parte geral. São Paulo: Saraiva, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**, segundo volume, 3ª edição, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª Edição. Editora Livraria do Advogado, 2007.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.