

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ**

**CURSO DE DIREITO**

**NATHÁLIA ARAÚJO LAGE E OLIVEIRA**

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NOS CASOS DE  
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA – ANÁLISE SOB A LUZ  
DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

**Florianópolis (SC), abril de 2016.**

**NATHÁLIA ARAÚJO LAGE E OLIVEIRA**

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NOS CASOS DE  
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA – ANÁLISE SOB A  
LUZ DA TEÓRIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

Trabalho de conclusão de curso submetido ao  
Curso de Graduação em Direito da  
Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

**Florianópolis, abril de 2016.**

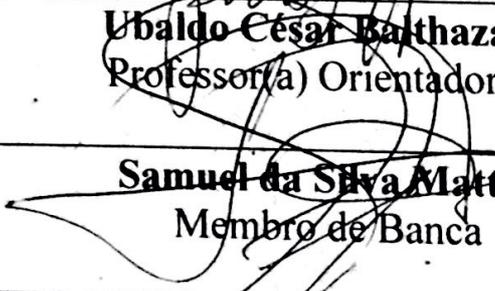
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

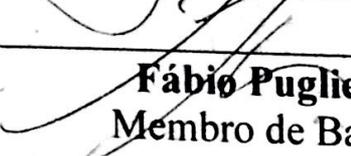
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**O redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular da sociedade limitada-análise sob a luz da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Nathália Araújo Lage e Oliveira**, defendido em **05/04/2016** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (nove e cinco), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 5 de Abril de 2016

  
\_\_\_\_\_  
**Ubaldo César Balthazar**  
Professor(a) Orientador(a)

  
\_\_\_\_\_  
**Samuel da Silva Mattos**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**Fábio Pugliese**  
Membro de Banca



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E**  
**ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

**Aluno(a): Nathália Araújo Lage e Oliveira**

**RG: 5474567**

**CPF: 08050762980**

**Matrícula: 11203058**

**Título do TCC: O redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular da sociedade limitada-análise sob a luz da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.**

**Orientador(a): Ubaldo César Balthazaar**

Eu, **Nathália Araújo Lage e Oliveira**, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 5 de Abril de 2016

*Nathália Oliveira*

---

Nathália Araújo Lage e Oliveira

## AGRADECIMENTOS

*Dedico este trabalho e toda a minha jornada acadêmica primeiramente à minha mãe, Adriana, minha maior inspiração e companheira, pela determinação e luta na formação do meu caráter e profissionalismo, e por sempre me mostrar que disciplina, amor e força de vontade bastam para alcançar todos os objetivos.*

*Agradeço ao meu irmão, Gustavo, meu eterno parceiro de vida nos momentos bons e ruins, por tornar tudo mais leve, divertido e verdadeiro, me ensinando que o bom humor e a simplicidade são sempre o melhor remédio.*

*Agradeço ao meu pai, Satyro, por todos os ensinamentos compartilhados comigo ao longo da vida e por sempre me questionar e ensinar que a tolerância, o carinho e a compaixão são os sentimentos mais importantes.*

*Agradeço especialmente ao Hilário, pai que a vida me deu e exemplo de pessoa que tenho o prazer de conviver e de me espelhar, por ter me ensinado muito mais do que pode imaginar, por fazer parte da minha família e por ser para sempre meu porto seguro.*

*Agradeço aos meus colegas de faculdade, com certeza futuros excelentes profissionais, em especial à Helena, Ana, Gisele, Mariana, Nathália e Luiza, com quem construí laços eternos, que sempre torceram e me apoiaram ao longo do curso, transformando a experiência acadêmica em um divertido aprendizado. Obrigada pelo companheirismo e amizade dentro e fora da universidade.*

*Agradeço também aos amigos que tive a sorte de conhecer ao longo da vida e que me acompanharam durante todo meu caminho profissional, especialmente à Tuany, Duda, Isadora e Malu, por serem, além de parceiras há anos, fonte de inspiração e admiração.*

*Agradeço, por fim, todos aqueles que me ajudaram, não só no período de confecção deste trabalho, mas em toda minha jornada acadêmica, acompanhando minhas conquistas e vibrando com as minhas vitórias.*

*Eu amo vocês.*

*Nathália Araújo Lage e Oliveira*

## RESUMO

A dissolução irregular de sociedades limitadas, com o conseqüente redirecionamento da execução fiscal para os sócios-gerentes, é situação muito freqüente nos dias atuais. As controvérsias que pairam sobre o tema geram incertezas no meio jurídico, especialmente no que diz respeito ao fundamento utilizado para redirecionar a responsabilidade tributária ao administrador da empresa. Ao analisar julgados dos tribunais pátrios, constata-se que existe confusão conceitual entre o instituto da responsabilidade de terceiros, prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, e a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, sendo necessária uma análise comparativa entre ambos os institutos para comprovar que, apesar de possuírem o mesmo objetivo – proteção de crédito de terceiros –, apresentam características distintas, não devendo ser confundidos. Verifica-se que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é aplicável na prática em matéria tributária, desde que comprovado o requisito trazido pelo artigo 50 do Código Civil, qual seja, o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Nos casos de dissolução irregular da sociedade limitada, caso reste verificado tal requisito, é possível a aplicação da referida teoria. Todavia, na prática, por vezes o inadimplemento de débitos tributários por parte das sociedades é resultado da falta de recursos financeiros, sendo adequada a aplicação da Súmula n. 435 do STJ, com o conseqüente redirecionamento da execução fiscal para o sócio-administrador. Em adição, diante da possibilidade trazida pelo Código Tributário Nacional da responsabilização direta e pessoal dos gerentes da sociedade, não é necessário desconsiderar a empresa para imputar as obrigações aos sócios, sendo possível realizar o redirecionamento da execução fiscal mesmo considerada a pessoa jurídica.

Palavras chaves: Responsabilidade Tributária; Redirecionamento; Execução Fiscal; Dissolução Irregular; Sociedade Limitada; Desconsideração da Personalidade Jurídica.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1. NOÇÕES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1. Noção de Obrigação .....</b>	<b>3</b>
<b>1.2. Da Obrigação Tributária .....</b>	<b>5</b>
1.2.1 Obrigação Tributária Principal e Acessória.....	7
1.2.2 Fato Gerador .....	9
<b>1.3. Sujeito Ativo .....</b>	<b>14</b>
<b>1.4. Sujeito Passivo.....</b>	<b>16</b>
1.4.1 Classificação do Sujeito Passivo: Contribuinte e Responsável.....	17
<b>1.5. Responsabilidade Tributária por Transferência .....</b>	<b>19</b>
<b>1.6. Responsabilidade por Substituição .....</b>	<b>20</b>
<b>1.7. Responsabilidade Tributária de Terceiros (art. 135 do CTN).....</b>	<b>22</b>
<b>1.8. Da Ação de Execução Fiscal.....</b>	<b>25</b>
1.8.1 Redirecionamento .....	27
<b>2. DAS SOCIEDADES LIMITADAS .....</b>	<b>29</b>
<b>2.1. Noções Gerais do Direito Societário .....</b>	<b>29</b>
<b>2.2. Conceito de Sociedade Limitada .....</b>	<b>32</b>
<b>2.3. Natureza Jurídica da Sociedade Limitada .....</b>	<b>34</b>
<b>2.4. Personalidade jurídica e autonomia patrimonial .....</b>	<b>36</b>
<b>2.5. Administração da Sociedade Limitada .....</b>	<b>38</b>
<b>2.6. Dissolução da Sociedade Limitada .....</b>	<b>40</b>
<b>2.7. Entendimento doutrinário e jurisprudencial quanto à dissolução irregular da sociedade limitada e seus débitos fiscais .....</b>	<b>43</b>
<b>2.8. A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.....</b>	<b>47</b>
<b>3. A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – UMA ANÁLISE PRÁTICA DE SUA APLICAÇÃO NO CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DAS SOCIEDADES LIMITADA .....</b>	<b>49</b>
<b>3.1. Origem Histórica da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica....</b>	<b>49</b>
<b>3.2. Considerações acerca da terminologia.....</b>	<b>53</b>
<b>3.3. Características e Requisitos da Desconsideração da Personalidade Jurídica....</b>	<b>55</b>
<b>3.4. Aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário .....</b>	<b>60</b>

2.4.1	Análise comparativa entre a Responsabilidade dos Sócios prevista no art. 135, III, do CTN e a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica .....	62
<b>3.5.</b>	<b>Aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica nos casos de Dissolução Irregular da Sociedade Limitada .....</b>	<b>66</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>.....</b>	<b>71</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>.....</b>	<b>74</b>

## INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho refere-se ao estudo do redirecionamento da responsabilidade tributária nos casos de dissolução irregular da sociedade limitada. Mais especificamente, quer-se investigar sobre a obrigação tributária, seus sujeitos e a responsabilidade tributária de terceiros, prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, expor noções gerais do direito societário, demonstrar as características específicas da sociedade limitada com ênfase ao procedimento de dissolução desta e, por fim, explorar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, bem como discutir posicionamentos e controvérsias apresentadas pelos Tribunais pátrios acerca do assunto, com o intuito de verificar a possibilidade de aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica à sociedade limitada que se dissolveu irregularmente.

O método de abordagem utilizado no presente trabalho foi o dedutivo, tendo como método de procedimento o monográfico. As técnicas de pesquisa aplicadas envolvem a pesquisa bibliográfica, com estudo das fontes já publicadas sobre o tema, a documental, analisando materiais escritos provenientes de arquivos públicos, particulares e fontes de estatísticas, e a jurisprudencial.

O presente estudo divide-se em três capítulos, quais sejam: noções de responsabilidade tributária; das sociedades limitadas; e a teoria da desconsideração da personalidade jurídica e uma análise prática de sua aplicação no caso de dissolução irregular das sociedades limitadas.

A pessoa jurídica, figura atual importante para o exercício da atividade empresarial, é definida no art. 40 do Código Civil como sendo um conjunto de pessoas ou bens, dotado de personalidade jurídica própria, podendo ser constituída sob a forma pública ou privada.

A personalidade legal de uma pessoa jurídica é independente da personalidade das pessoas físicas ou jurídicas que a compõe, devendo ser usada para propósitos legítimos. Por isso, pelo princípio da autonomia patrimonial, aplicado às sociedades limitadas, há a total separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o de seus sócios,

significando que estes, em regra, não responderão pelos atos que foram praticados em nome da sociedade.

Constata-se, entretanto, que há casos em que a personalidade jurídica é utilizada com a intenção de fraude ou abuso de direito, sendo possível, por isso, sua desconsideração. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica é o instituto que fundamenta a responsabilização direta dos integrantes da pessoa jurídica, ignorando-se temporariamente a existência desta.

Atualmente, uma situação frequentemente enfrentada pelos entes fazendários ao ajuizar execuções fiscais é a impossibilidade de localizar a empresa executada no endereço informado aos órgãos competentes. A Súmula n. 435 do Superior Tribunal de Justiça admite, nesses casos, a presunção da ocorrência da dissolução irregular da sociedade, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, sedimentando entendimento jurisprudencial fundado no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Diante da importante necessidade de maior eficiência e segurança jurídica na cobrança dos créditos tributários, analisa-se a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário e a adequada solução para a hipótese de dissolução irregular da sociedade limitada.

## 1. NOÇÕES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A submissão de determinada pessoa, que não o contribuinte, ao direito da Fazenda Pública de exigir a prestação da obrigação tributária, em virtude de disposição expressa em lei, caracteriza a responsabilidade fiscal, aspecto de extrema importância no direito tributário e de imprescindível análise para a realização do presente estudo.

### 1.1. Noção de Obrigação

O direito das obrigações é estudado no âmbito do direito civil, sendo essencial examinar essa acepção antes de ingressar na obrigação tributária propriamente dita.

Inicialmente, mais que um conceito jurídico, a obrigação é um instituto perceptível a todo instante na vida dos indivíduos. Por mais simples que seja a atividade, contrai-se obrigações ao comprar ou vender uma mercadoria ou serviço, alugar ou emprestar, doar ou receber. Ainda, constata-se as obrigações de cunho não jurídico, como obrigações morais, religiosas, ou de cortesia.<sup>1</sup>

Pode-se dizer que obrigação significa qualquer espécie de vínculo de uma pessoa a uma regra de conduta, sendo seu cumprimento uma imposição.

No âmbito legal, o vocábulo *obrigação* designa uma relação jurídica, envolvendo duas ou mais pessoas. Em um dos polos encontra-se o devedor, pessoa natural que possui uma obrigação a cumprir perante o credor; e no outro extremo, há o credor, que possui o direito de exigir o objeto da obrigação. Assim, o credor é titular de uma pretensão perante o devedor.<sup>2</sup>

Conforme Washington de Barros Monteiro,

Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou

---

<sup>1</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. v.2. p. 24.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 269.

negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.<sup>3</sup>

Importante destacar que se trata de uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, extinguindo-se pelo seu cumprimento – por isso o caráter transitório –, cujo objeto consiste numa prestação.

De acordo com Carlos Roberto Gonçalves, há três elementos fundamentais que compõem a obrigação: o subjetivo, referindo-se aos sujeitos da relação jurídica; o objetivo, concernente ao seu objeto, ou seja, a prestação; e o vínculo jurídico.<sup>4</sup>

Conforme o autor, os sujeitos da relação obrigacional são o sujeito ativo ou credor, e o sujeito passivo ou devedor. Qualquer pessoa, física ou jurídica, capaz ou incapaz, maior ou menor, pode figurar no polo da relação jurídica, inexistindo, por regra, restrições a esse respeito.<sup>5</sup>

Quanto ao objeto da relação obrigacional, será sempre uma conduta humana, ou seja, uma obrigação de dar (que pode ser de coisa certa ou incerta, consistindo em entregá-la ou restituí-la), de fazer (podendo ser fungível ou infungível) ou de não fazer. Chama-se prestação, podendo ser positiva ou negativa. O objeto da relação obrigacional, assim, é a ação ou omissão a que o devedor fica submetido.<sup>6</sup>

Por fim, a ligação existente entre o sujeito ativo e o sujeito passivo caracteriza o vínculo jurídico da relação obrigacional. Esse vínculo pode nascer de várias formas, como de contratos, de declarações unilaterais de vontade, de atos ilícitos ou de lei. É possível dizer, também, que compõe essa relação o direito à prestação e o dever correlativo de prestá-la.<sup>7</sup>

Assim, em nosso ordenamento jurídico, obrigação representa o vínculo jurídico entre dois ou mais sujeitos, em que o primeiro possui o direito de exigir uma prestação, advinda de contrato, lei, entre outros, enquanto o segundo possui o dever de cumpri-la.

---

<sup>3</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações – Parte 1*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 4.

<sup>4</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações*. 10. ed. São Paulo, Saraiva. p. 39.

<sup>5</sup> Idem.

<sup>6</sup> Ibidem, p. 41

<sup>7</sup> Ibidem, p. 45

## 1.2. Da Obrigação Tributária

Atendo-se ao Direito Tributário, a relação tributária é uma relação obrigacional de direito público e de natureza *ex lege*, significando que a fonte da obrigação é a lei. O vínculo jurídico surge quando há a ocorrência de um fato previsto em uma norma, capaz de produzir esse efeito.

Isso implica na compulsoriedade da relação tributária, significando que a constituição da obrigação tributária não depende de manifestação de vontade das partes, que passam a ocupar automaticamente os polos passivo e ativo do vínculo jurídico. Essa obrigatoriedade decorre do poder de império do Estado, que age com soberania no desempenho da atividade financeira, sendo o tributo, portanto, uma receita legal e de direito público.

Imperioso se faz destacar o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, que dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Logo, apenas lei em sentido estrito formal, isto é, ato normativo aprovado pelo poder legislativo, pode criar tributos, não se aplicando ao caso a mera legalidade genérica.

O art. 97 do Código Tributário Brasileiro contém um rol taxativo de todas as hipóteses que devem ser estabelecidas por lei. Por exemplo, entre outras disposições, somente lei pode estabelecer a instituição ou extinção de tributos, bem como sua majoração ou redução.

Evidencia-se que a Constituição Federal não criou nenhum tributo, mas apenas instituiu competência para que os entes federativos os criassem através de lei. Logo, não é a Carta Magna que obriga o contribuinte a pagar um tributo, mas sim lei infraconstitucional.

Ao analisar o Código Tributário Nacional, é possível concluir que o conceito de obrigação, no âmbito tributário, não é diferente do estudado na esfera da obrigação comum. O que particulariza a obrigação tributária é o seu objeto, consistindo sempre em prestações de

dar, fazer ou não fazer de natureza tributária. São exemplos de obrigação tributária: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, emitir uma nota fiscal (obrigação de fazer) ou não dificultar a fiscalização (obrigação de não fazer).<sup>8</sup>

Há, entretanto, divergências na doutrina, uma vez que algumas obrigações tributárias não poderiam ser consideradas de fazer propriamente dita do ponto de vista do direito civil, já que “para qualificar uma obrigação de fazer, não basta o simples *facere*, mas é necessário que este *facere* constitua finalidade última da obrigação”<sup>9</sup>. Por exemplo, a obrigação de prestar informações para a facilitação da arrecadação e fiscalização de tributos não tem como fim o cumprimento da obrigação, e sim a aplicação de uma penalidade àquele que se encontra inadimplente perante o erário.

Para haver a constituição da obrigação tributária, constata-se que, de início, é necessário uma hipótese de incidência, que é o momento previsto em lei que define fatos no mundo concreto propensos a ensejar o nascimento da relação tributária.

Hugo de Brito Machado faz uma ressalva necessária:

É importante notar que a expressão *hipótese de incidência*, embora às vezes utilizada como sinônimo de *fato gerador* na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. [...] A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, [...] é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.<sup>10</sup>

Nesse sentido, primeiro, tem-se o momento em que o legislador descreve uma situação abstrata que deve ocorrer para haver a constituição da obrigação tributária, sendo essa a hipótese de incidência. Segundo, ocorre a concretização no mundo dos fatos da previsão legalmente descrita, que deixa de ser apenas uma hipótese de incidência e passa a ser o fato gerador.

Após a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, que na definição de Hugo de Brito Machado:

---

<sup>8</sup> AMARO, Op. cit., p. 271

<sup>9</sup> POLACCO (1915) apud DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 190.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo, Malheiros, 2008. p. 127-128.

É a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, ou não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.<sup>11</sup>

Assim, a obrigação tributária consiste em uma relação de direito público, estabelecida em lei, compulsória, em que figuram como partes a Fazenda Pública e o contribuinte.

De acordo com o *caput* do art. 113 do Código Tributário Nacional, há dois tipos de obrigação tributária: a principal e a acessória.

### **1.2.1 Obrigação Tributária Principal e Acessória**

A obrigação tributária principal, conforme art. 113, § 1º, do CTN, “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Logo, consiste no dever do sujeito passivo de pagar tributo ou penalidade pecuniária (no caso, multa). Será sempre uma obrigação de dar dinheiro, possuindo, assim, conteúdo patrimonial.

Já a obrigação tributária acessória, de acordo com o § 2º do mesmo dispositivo legal, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo”.

Essa obrigação secundária é tida como sinônimo de dever instrumental ou formal do sujeito passivo ou de terceiro de fazer, não fazer ou suportar algo em prol da arrecadação dos tributos. O Código Tributário Nacional chama de acessória a obrigação tributária sem conteúdo pecuniário.

Roque Antônio Carrazza destaca que:

A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu*, como ao plexo de deveres instrumentais, (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o

---

<sup>11</sup> Ibidem, p. 85.

previu. (...) Todos estes deveres, repita-se, não possuem, em si mesmos, cunho patrimonial.<sup>12</sup>

Assim, a obrigação tributária principal é aquela que referente ao pagamento de tributos ou de multa, enquanto a obrigação tributária acessória diz respeito aos deveres que devem ser cumpridos para facilitar a cobrança e a fiscalização do tributo.

É necessário destacar que, diferentemente da ideia do princípio geral de direito civil de que o acessório segue o principal, a acessoriedade da obrigação tributária não significa que esta dependa da existência da obrigação principal.<sup>13</sup>

É plenamente possível, portanto, que um indivíduo esteja atrelado a uma obrigação tributária acessória sem que possua, necessariamente, alguma obrigação principal, tendo em vista que uma independe da outra. Essas obrigações permanecem mesmo diante de imunidade ou isenção.

As obrigações acessórias são sempre instituídas no interesse da fiscalização dos tributos, como, por exemplo, o dever de emitir nota fiscal, de escriturar livros fiscais, de entregar declarações etc.

Esse entendimento é amplamente respaldado pela jurisprudência pátria, conforme se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

O ente federado competente pode atuar o contribuinte pelo descumprimento de obrigação acessória consistente na exigência de nota fiscal para deslocamento de bens do ativo imobilizado e de bens de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma instituição financeira, operação que, em tese, não caracteriza hipótese de incidência do ICMS (Súm. 166/STJ). Ressaltou-se que **a obrigação acessória é autônoma e pode ser instituída pelo ente legiferante no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária nos termos do § 2º do art. 113 do CTN, ainda que a obrigação principal não exista**, obedecendo-se aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (grifou-se)<sup>14</sup>

Ressalta-se que a obrigação principal deve estar necessariamente prevista em lei em sentido estrito, enquanto que a obrigação acessória deverá estar prevista em legislação

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo, Malheiros, 2007. p. 331-332.

<sup>13</sup> AMARO, Op. cit., p. 275.

<sup>14</sup> STJ – Resp 1.116.792 – 1ª Seção – Rel. Min. Luiz Fux – julg. 24.11.10.

tributária, ou seja, lei em sentido amplo, abrangendo leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares, conforme art. 96 do CTN.

O art. 113, § 3º do CTN dispõe que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”. Isso significa que, caso haja o inadimplemento da obrigação acessória por parte do sujeito passivo, esta será exigida como se fosse um tributo, com todas as prerrogativas inerentes a este, na modalidade de multa.

Tal dispositivo legal é criticado pela doutrina. De acordo com Hugo de Brito Machado, “na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em principal. Ela faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplemento, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária”.<sup>15</sup>

No mesmo sentido, Luciano Amaro afirma que “não se dá aí nenhuma conversão ou transfiguração. O que se passa é que o descumprimento da obrigação formal configura ato omissivo ilícito, o que [...] pode dar ensejo à aplicação de uma penalidade pecuniária (que não tem natureza de tributo)”.<sup>16</sup>

Tanto a obrigação principal quanto a acessória surgem quando acontece, no mundo dos fatos, a realização concreta da hipótese de incidência, caracterizando o fato gerador.

## 1.2.2 Fato Gerador

O fato gerador, ou “fato imponível”, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, ou seja, o momento concreto de realização da hipótese.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> MACHADO, *Curso...*, Op. cit., p. 123.

<sup>16</sup> AMARO, Op. cit., p. 275.

<sup>17</sup> COSTA, Marcelo Bacchi Corrêa da. Fato Gerador x Hipótese de Incidência e a tributação de atividades ilícitas. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <  
[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11026](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11026)  
>. Acesso em nov. 2015.

A expressão fato gerador está consagrada na nomenclatura utilizada no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal. Entretanto, esse termo é criticado pela doutrina por causar confusão, tendo em vista que engloba duas concepções: a previsão da norma jurídica que descreve um ato ou fato e a sua concretização, que gera a obrigação de pagar tributo.

Dessa forma, há uma ambiguidade na definição do termo. Celso Ribeiro Bastos assim explica:

Há inegavelmente dois níveis em que pode ser entendida a expressão ‘fato gerador’: ou no plano hipotético em que o situa a norma, ou seja, de forma a abstrair por completo a efetiva concretização do que foi descrito pela lei; ou, de outro lado, ao nível do fato gerador, isto é, da concreta ocorrência do fato ou ato. Nestas condições, é possível a existência de um tributo – obviamente com fato gerador incluído – que não tenha, contudo, do ângulo material, se concretizado. Neste caso, o tributo só existe como norma, não tendo dado lugar ainda ao surgimento de nenhuma obrigação tributária. Mas é bem de ver que há de existir uma absoluta correspondência entre os fatos geradores concretos e os normativos. Nada mais se trata pois do que a constatação de que o Direito apresenta sempre dois ângulos ou facetas: o puramente abstrato ou normativo e o concretizado ou realizado.<sup>18</sup>

Geraldo Ataliba faz importante contribuição para a discussão, distinguindo conceitualmente os dois aspectos do fato gerador. Justifica essa distinção por entender inadmissível tal confusão terminológica, conforme se vê:

Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador) [...] A hipótese de incidência, é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera ‘previsão legal’ (a lei é, por definição abstrata, impessoal e geral) [...] Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente ‘à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponível determina o nascimento de uma obrigação tributária. A lei descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa

---

<sup>18</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 1992, p. 193.

abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos 'fato imponible' (ou fato tributário).<sup>19</sup>

Outros autores como Zelmo Denari e Paulo Roberto Tavares Paes, compartilham do mesmo entendimento, enfatizando que a noção de fato gerador, ainda que indivisível, possui dois aspectos, o abstrato e o concreto. Assim, a lei descreve um fato com significação econômica, sendo o fato gerador, neste momento, somente uma definição contida em lei. E, no momento seguinte, o fato gerador deixa de ser mera disposição normativa para se manifestar concretamente.<sup>20 21</sup>

Algumas expressões foram propostas para substituir o termo "fato gerador", como "fato imponible", "fato tributável", "pressuposto de fato", "pressuposto legal do tributo", "situação de fato", "hipótese de incidência realizada". Porém, a expressão utilizada no direito positivo brasileiro e consagrada na maior parte da doutrina e jurisprudência tem sobrevivido às críticas.<sup>22</sup>

Em síntese, a previsão em lei do pagamento do tributo denomina-se fato gerador *in abstracto*, ou hipótese de incidência, enquanto que o comportamento verificado no mundo concreto é denominado fato gerador *in concreto*.

O fato gerador, uma vez concretizado efetivamente, dá origem à obrigação tributária, que é a relação jurídica geradora de direitos e deveres, sendo esse o seu principal efeito.

Além desse efeito principal, Paulo Roberto Tavares Paes, citando Amílcar de Araújo Falcão, enumera outros, a saber:

[...] c) fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções etc; e) distinção dos tributos *in genere*; f) distinção dos tributos *in specie*; g) classificação dos impostos em diretos e indiretos; h) eleição do critério para a interpretação da lei tributária; i) determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito (*Steuerumgehung*); j) estabelecimento dos princípios de atuação da

---

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo, Malheiros, 1995. p. 50-62.

<sup>20</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993. p. 156.

<sup>21</sup> PAES, P. R. Tavares. *Comentários a Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo, RT, 1996. p. 290.

<sup>22</sup> AMARO, Op. cit., p. 275.

discriminação constitucional de rendas no Brasil: definição da competência impositiva e determinação dos casos de invasão de competência e de bitributação.<sup>23</sup>

É possível distinguir duas espécies: o fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória.

O fato gerador da obrigação principal, de acordo com o art. 115 do CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Isso significa que somente a lei em sentido formal pode descrever as situações que fazem nascer a obrigação principal.

Já o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, conforme art. 115 do CTN. Depreende-se do texto legal que o fato gerador da obrigação secundária deve estar previsto na legislação tributária, ou seja, lei em sentido amplo.

Destaca-se que a disposição não afronta o princípio da estrita legalidade. Hugo de Brito Machado explica:

Diferentemente do que ocorre com o fato gerador da obrigação principal, seja essa consubstanciada no tributo ou na penalidade pecuniária, o fato gerador da obrigação tributária acessória não há de ser necessariamente um tipo fechado. Não se exige que a legislação tributária descreva, em cada caso, a situação cuja ocorrência faz nascer o dever de fazer, de não fazer ou de tolerar, objeto da obrigação tributária acessória. Tal situação decorre de um ou de vários dispositivos da legislação, pode ser uma situação específica ou não, duradoura ou instantânea, sem que se encontre na norma descritora da hipótese cuja concretização faz nascer a obrigação acessória uma descrição precisa de todos os seus elementos, muitos dos quais podem resultar implícitos ou determinados por intuição. A desnecessidade do denominado tipo fechado para a ocorrência do fato gerador da obrigação acessória não quer dizer que a legislação tributária possa se divorciar da lei *stricto sensu*. Ao contrário, o fundamento de validade da denominada legislação tributária sempre será a lei.<sup>24</sup>

Assim, o fato gerador da obrigação acessória não se submete a legalidade estrita, podendo se instituída por qualquer uma das figuras do artigo 96 do CTN. Porém, continua sendo necessária a descrição da obrigação em legislação tributária.

---

<sup>23</sup> PAES, Op. cit., p. 291.

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Fato Gerador da Obrigação Acessória*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 96, set. 2003. p. 31.

Luciano Amaro discorre sobre a distinção entre as espécies de fato gerador do tributo, quais sejam: instantâneos, periódicos e continuados.<sup>25</sup>

O fato gerador instantâneo é aquele que ocorre em um determinado momento, no qual um único ato ou contrato ou operação realiza concretamente o fato gerador do tributo. Como exemplo pode-se citar o imposto incidente na saída de mercadorias ou na importação de bens.<sup>26</sup>

O fato gerador pode ser considerado periódico quando a sua realização ocorre ao longo de um espaço de tempo, ou seja, são vários fatos isolados que, somados, caracterizam o fato gerador do tributo. Tal se dá no caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada.<sup>27</sup>

Por fim, o fato gerador é designado como continuado quando a situação que o caracteriza se mantém no tempo. É o caso do tributo sobre o patrimônio, incidindo sempre uma vez por ano sobre a mesma propriedade, sendo o titular no dia da cobrança o responsável pelo pagamento.<sup>28</sup>

Sobre o momento da ocorrência do fato gerador, o art. 116 do CTN estabelece uma distinção entre os fatos geradores relacionados a situações de fato e aqueles relacionados a situações jurídicas.

Assim, quando tratar de uma situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Tratando-se de uma situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, isto é, quando os requisitos legais a sua existência estiverem presentes.

Ao restar constituída a obrigação tributária, verifica-se no polo ativo o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação e, no polo passivo, o devedor, ou seja, pessoa que tem o dever de prestar.

---

<sup>25</sup> AMARO, Op. cit., p. 293.

<sup>26</sup> Idem.

<sup>27</sup> Ibidem, p. 294.

<sup>28</sup> Idem.

### 1.3. Sujeito Ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa titular do direito de cobrar o pagamento de um tributo ou exigir o cumprimento do dever acessório. Conforme art. 119 do CTN, o titular será sempre uma pessoa jurídica de direito público.

Assim, os entes tributantes são a União, os Estados, o Município e o Distrito Federal. São os entes que devem retirar compulsoriamente do patrimônio do sujeito passivo valores a título de tributos.

Importante destacar que existem entes parafiscais<sup>29</sup> que não são necessariamente públicos, porém que possuem o poder de arrecadar e fiscalizar tributos. Dessa forma, a doutrina realiza uma distinção entre sujeito ativo direto da obrigação tributária e sujeito ativo indireto, que são as entidades que realizam a arrecadação de receitas que lhe são atribuídas por lei.

É possível evidenciar duas correntes doutrinárias sobre os sujeitos ativos indiretos. A primeira corrente, defendida por Leandro Paulsen e Hugo de Brito Machado, alega que, pelo art. 3º do CTN, somente as pessoas jurídicas de direito público exercem atividade plenamente vinculada.<sup>30</sup> Logo, as pessoas jurídicas de direito privado apenas poderiam ser qualificadas como destinatárias legais do produto do tributo arrecadado.

Hugo Machado de Brito distingue o sujeito ativo e o “destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos”, esclarecendo que:

O sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do Código Tributário Nacional, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode

---

<sup>29</sup> Entidades parafiscais são pessoas jurídicas de Direito Público que são titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conforme art. 7º do CTN. Entre os entes parafiscais, podemos citar o CREA (Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia), o CRM (Conselho Regional de Medicina) e o CRC (Conselho Regional de Contabilidade).

<sup>30</sup> Tal entendimento foi respaldado pela Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1717, julgada pelo Supremo Tribunal Federal, a qual dispõe que “a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados”.

ter recebido – de quem tenha essa competência – delegação que o coloca na condição de de sujeito ativo da obrigação tributária. [...] É certo que uma pessoa jurídica de direito privado pode receber a atribuição de arrecadar um tributo. E pode até ser destinatária do produto de sua arrecadação. Mesmo assim ela não pode ser qualificada como sujeito ativo da obrigação tributária por lhe faltar a competência para exigir o seu cumprimento, no sentido em que esse exigir está empregado no art. 119 do Código Tributário Nacional.<sup>31</sup>

Ricardo Lobo Torres aceita a inclusão das autarquias<sup>32</sup> na condição de sujeito ativo, todavia nega essa qualidade às entidades privadas, como os sindicatos.<sup>33</sup>

Rubens Gomes de Souza também declara que “o sujeito ativo é sempre o Estado”, alegando que “somente as entidades públicas dotadas de poder legislativo [...] é que podem ser sujeitos ativos de obrigações tributária”, o que não incluiria nem as entidades parafiscais.<sup>34</sup>

Já a segunda corrente, liderada por Paulo de Barros Carvalho e Luciano Amaro, defende que o art. 119 do CTN não merece interpretação literal, valendo apenas para as espécies tributárias do art. 5º do CTN (impostos, taxas e contribuições de melhorias), mas não para as contribuições parafiscais.<sup>35</sup>

Luciano Amaro argumenta que “as pessoas que a lei põe na condição de credores de obrigações tributárias nas situações comentadas, embora não tenham competência tributária, detêm capacidade tributária ativa, isto é, são habilitadas a figurar no polo ativo de obrigações tributárias”.<sup>36</sup>

Apesar da controvérsia doutrinária, em suma, sujeito ativo é aquele que, na relação jurídica obrigacional tributária, possui o direito de exigir o cumprimento da obrigação, ou seja, o credor, em oposição ao sujeito passivo, o devedor.

---

<sup>31</sup> MACHADO, *Curso...*, Op. cit., p. 140.

<sup>32</sup> De acordo com Maria Sylvia Zanella di Pietro (1999, p. 355), autarquias são pessoas jurídicas de direito público, criadas por lei, com capacidade de auto-administração, para o desempenho de serviço público descentralizado, mediante controle administrativo exercido nos limites da lei.

<sup>33</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 1993. p. 206.

<sup>34</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo, Resenha Tributária., 1975. p. 89.

<sup>35</sup> A Súmula n. 396 do Superior Tribunal de Justiça segue esse entendimento ao dispor que “a Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural”.

<sup>36</sup> AMARO, Op. cit., p. 320.

#### 1.4. Sujeito Passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica de direito privado ou público que tem a obrigação de efetuar o pagamento do tributo ou realizar as obrigações acessórias. Logo, são os entes que têm retirado compulsoriamente de seu patrimônio valores a título de tributo.

Sujeito passivo da obrigação principal “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121 do CTN), caracterizando-se, dessa forma, pela prática de um comportamento qualificado como tributável pela legislação tributária.

Luciano Amaro declara que:

[...] a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador.<sup>37</sup>

Por sua vez, sujeito passivo da obrigação acessória “é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto” (art. 122 do CTN), ou seja, a pessoa obrigada a fazer, a não fazer ou a tolerar deveres o interesse da arrecadação e da fiscalização tributária.

Hugo de Brito Machado considera que o sujeito passivo da obrigação acessória

[...] é a pessoa à qual a legislação tributária atribui deveres diversos do dever de pagar. [...] Qualquer dever diverso do pagamento atribuído pela legislação tributária a qualquer pessoa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, é obrigação acessória, na linguagem do Código Tributário Nacional.<sup>38</sup>

Verifica-se que o sujeito passivo da obrigação acessória se difere do sujeito passivo da obrigação principal devido ao fato deste ser o responsável pelo pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, enquanto aquele cumpre as obrigações impostas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

De acordo com o art. 126 do CTN, a capacidade tributária passiva independe de capacidade civil das pessoas naturais (isto é, pode figurar no polo passivo uma pessoa menor

---

<sup>37</sup> Ibidem, p. 324.

<sup>38</sup> MACHADO, *Curso...*, Op. cit., p. 144.

de idade), de possuir privações ou limitações do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (por exemplo, um interdito), ou de ser pessoa jurídica regularmente constituída (ou seja, uma empresa irregular também possui capacidade tributária passiva).

Conforme prescreve o parágrafo único do art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal pode ser o contribuinte ou o responsável.

#### **1.4.1 Classificação do Sujeito Passivo: Contribuinte e Responsável**

Diz-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é contribuinte “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, I). Dessa forma, o sujeito passivo direto é aquele que realizou o fato imponible.

Já o responsável, também chamado de sujeito passivo indireto, é caracterizado “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei” (art. 121, II). Assim, é um terceiro, determinado por lei, que não realizou o fato imponible, mas que está vinculado ao fato gerador.

De acordo com Amílcar de Araújo Falcão, a simples realização do fato gerador faz sobressair a atribuição de contribuinte a uma pessoa, sem necessidade de menção na lei. Basta que o legislador disponha sobre rendimento, propriedade etc. para que o contribuinte seja reconhecido na figura da pessoa que aufera o rendimento, detenha a propriedade etc. Os demais sujeitos passivos somente se configuram se forem instituídos por norma legal expressa.<sup>39</sup>

Tal entendimento expõe a ideia de “autoria” do fato gerador. Ao identificar o fato gerador, revela-se quem seria naturalmente o sujeito passivo contribuinte. Caso outra pessoa tiver sido eleita pela lei como devedora do tributo, esta será o responsável.

É possível diferenciar o contribuinte de direito, que é a pessoa que detém a capacidade tributária passiva e realiza o fato gerador, o devedor na teoria, e o contribuinte de fato, que é aquele que efetivamente arca com o ônus tributário, não estando, necessariamente,

---

<sup>39</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, ed. Rio, 1976, p. 97.

na relação tributária. Por exemplo, no pagamento do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços tem-se como contribuinte de direito, quem responder diretamente perante o Fisco, o comerciante. Porém, o contribuinte de fato, aquele que realmente paga o imposto, é o consumidor final do produto ou serviço.<sup>40</sup>

### 1.5. Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária é a obrigação legal assumida pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária perante o fisco de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária.

Com efeito, a lei pode, ao atribuir a alguém a responsabilidade tributária, liberar o contribuinte. Todavia, é possível que a lei atribua somente a responsabilidade supletiva, sem liberar o contribuinte. Essa responsabilidade do crédito tributário pode ser atribuída a terceira pessoa de modo total ou parcial (art. 128 do CTN).

Um dos objetivos do legislador ao instituir a responsabilidade tributária foi assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos em situações em que a cobrança do contribuinte se torna difícil, ou o tributo não puder ser normalmente pago.

Segundo lição de Eduardo Sabagg,

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).<sup>41</sup>

Rubens Gomes de Souza complementa dizendo que quando o Estado tem

interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Evidencia-se aqui que a classificação trazida, apesar de pertinente ao estudo, é de âmbito do direito financeiro.

<sup>41</sup> SAGABB, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo, Saraiva, 2009, p. 635.

<sup>42</sup> SOUSA, Op. cit., p. 55.

Assim, o responsável tributário, sujeito passivo indireto da obrigação tributária, não é aquele que efetuou o fato gerador, mas sim o terceiro, vinculado de alguma forma ao fato gerador, e que se torna responsável pelo pagamento do tributo por expressa disposição de lei.

O responsável pode assumir essa condição perante o fisco por transferência ou por substituição.

### **1.5.1 Responsabilidade Tributária por Transferência**

Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária nasce originariamente na pessoa do contribuinte, porém, em função de um fato novo, desloca-se posteriormente a um terceiro. Assim, o responsável pagará por um débito alheio, com base na previsão de lei. Também se chama de responsabilidade derivada ou de 2º grau.

Luciano Amaro explica que a transferência depende de um evento que, ao ocorrer, transporta a condição de devedor para um terceiro. Um dos exemplos mais típicos dessa modalidade é a sucessão, visto que a obrigação nasce na pessoa do sucedido e, em razão do evento sucessório, passa para a pessoa do sucessor.<sup>43</sup>

Nas palavras de Rubens Gomes de Souza, a transferência “ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto)”.<sup>44</sup>

O mesmo doutrinador, antes do advento do Código Tributário Nacional, dividiu didaticamente a transferência em três subespécies: a sucessão, a solidariedade e a responsabilidade.<sup>45</sup>

A sucessão, prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, configura-se quando o primitivo devedor desaparece, deixando quem lhe faça juridicamente às vezes. Dessa forma, o responsável absorve créditos já constituídos, em constituição ou que serão constituídos. Pode

---

<sup>43</sup> AMARO, Op. cit., p. 333-334.

<sup>44</sup> AMARO, Op. cit., p. 93.

<sup>45</sup> SOUSA, Op. cit., p. 92-93.

ser verificada quando resta extinta uma pessoa jurídica ou falecida uma pessoa física, ocupante do polo passivo de uma relação tributária.<sup>46</sup>

Já a solidariedade, vista no art. 134 do CTN, é a hipótese em que duas ou mais pessoas são simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. Apesar de o *caput* do artigo utilizar esse termo, na prática, verifica-se que há responsabilidade subsidiária, e não necessariamente solidária, de terceiros.<sup>47</sup>

Por fim, o terceiro modo de transferência batizado por Rubens Gomes de Sousa de responsabilidade, é a hipótese em que há a responsabilização de outra pessoa pelo pagamento do tributo quando este não seja pago pelo sujeito passivo direto. São os casos previstos no art. 134 do CTN.<sup>48</sup>

Logo, a responsabilidade por transferência ocorre quando a obrigação tributária surge originariamente para a pessoa que realizou o fato gerador. Posteriormente, por motivos determinados em lei, essa responsabilidade é transferida ao terceiro responsável, seja por motivos de sucessão, de solidariedade ou de impossibilidade de pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

### **1.5.2 Responsabilidade por Substituição**

Na responsabilidade por substituição, o tributo nasce diretamente na pessoa do sujeito passivo indireto, ou seja, de imediato, por força de lei. Nesse caso, o terceiro paga o tributo a título próprio. Pode ser chamada de responsabilidade originária ou de 1º grau.

Sobre a substituição tributária, Rubens Gomes de Sousa assim dispõe:

B) Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto (...)."<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Idem.

<sup>47</sup> Idem.

<sup>48</sup> Idem.

<sup>49</sup> SOUSA, Op. cit., p. 92-93.

Vittorio Cassone explicita que a responsabilidade por substituição se dá quando “em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge, desde logo, contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados”.<sup>50</sup>

Logo, na responsabilidade por substituição, desde o nascimento, a sujeição passiva é indireta, dirigida a pessoa diversa daquela que realizou a situação descrita na hipótese de incidência. A substituição tributária pode ser regressiva ou progressiva.

A substituição regressiva, também chamada de antecedente ou “para trás”, configura-se quando ocorre uma postergação do pagamento do tributo ante um fato gerador em concreto já ocorrido. Assim, ocupantes de posições anteriores nas cadeias de produção e circulação de produtos e serviços são substituídos no dever de pagar tributo por aquelas que ocupam as posições posteriores dessa relação.<sup>51</sup>

Já a substituição progressiva, conhecida como subsequente ou “para frente”, caracteriza-se quando há uma antecipação do pagamento do tributo que leva em conta um fato gerador presumido. Por isso, a base de cálculo e o fato gerador são presumidos.<sup>52</sup>

Tal substituição está autorizada pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal.<sup>53</sup>

Ambas baseiam-se no princípio da praticabilidade da tributação, significando que “devem ser evitadas execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei em massa”, visando uma “execução simplificada, econômica e viável das leis (entre elas a tipificação)” para a efetividade na cobrança do tributo.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 18. ed. São Paulo, Atlas, 2007, p. 169.

<sup>51</sup> VIEIRA, Rodrigo Lessa. Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 70, nov 2009. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6917](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917)>. Acesso em nov. 2015.

<sup>52</sup> VIEIRA, Lucas Pacheco; MOURÃO, Pablo Augusto Lima. [Restituição de tributos pagos a maior na substituição tributária progressiva](#). **Revista Jus Navigandi**, Teresina, [ano 18, n. 3596, 6 maio 2013](#). Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24343>>. Acesso em nov. 2015.

<sup>53</sup> Art. 150, § 7º: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

<sup>54</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 789.

## 1.6. Responsabilidade Tributária de Terceiros (art. 135 do CTN)

De início, cabe salientar que tanto o art. 134 quanto o art. 135 do Código Tributário Brasileiro trazem situações em que a responsabilidade tributária é deslocada para um terceiro, ou seja, indivíduo que não integra a relação Fisco-contribuinte.

As hipóteses arroladas no art. 134 dizem respeito a hipóteses em que deve haver uma omissão por parte do terceiro para que a responsabilidade, que originalmente nasce com o sujeito passivo direto, transfira-se para a pessoa do responsável. Apesar do *caput* do artigo rotular como responsabilidade “solidária”, diversos autores argumentam que se trata, na verdade, de responsabilidade subsidiária.<sup>55</sup>

Já o art. 135 assim dispõe:

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;  
II - os mandatários, prepostos e empregados;  
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No caso desse dispositivo, o *caput* explicita que a responsabilidade do terceiro é pessoal, significando que a responsabilidade não seria compartilhada com o devedor original caso reste configurada, segundo Amaro, “a prática de ato para qual terceiro não detinha poder, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade”.<sup>56</sup>

Ocorre que o termo “pessoalmente” trazido pelo artigo resulta em interpretações dissonantes, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, existindo discussões sobre a natureza desta responsabilidade, em vezes tratada como solidária e em outras como exclusiva ou subsidiária.<sup>57</sup>

Luciano Amaro posiciona-se no sentido de que “não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária de terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o

---

<sup>55</sup> AMARO, Op. cit., p. 352.

<sup>56</sup> Ibidem, p. 354.

<sup>57</sup> RIBERIRO FILHO, Eduardo de Assis. *A responsabilidade tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária*. In: Revista da PGFN. Ano 1. Número 2. 2011, p. 115 a 138.

terceiro responde, ‘pessoalmente’<sup>58</sup>. No mesmo norte, Alexandre conclui que a “responsabilidade será pessoal e não apenas solidária”.<sup>59</sup>

Sacha Calmon Navarro Coelho discorre que “a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros”.<sup>60</sup>

Analisando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é possível encontrar o entendimento dos autores citados acima, como se vê:

A dicção do caput do art. 135 do CTN deixa entrever que a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de natureza pessoal, (...) Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (*in casu*, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.<sup>61</sup>

Contudo, tal entendimento difere-se da colocação de autores como Cassone, o qual afirma que “pelo que se vê, o dispositivo, indiretamente, exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, que é desconsiderada, para atribuir a responsabilidade a pessoa física que cometeu o excesso não autorizado. Mas, em verdade, opera-se a solidariedade”.<sup>62</sup>

Também, Leandro Paulsen afirma que o artigo 135 trata de responsabilidade solidária existente entre o administrador da sociedade e a própria sociedade, não havendo exoneração da pessoa jurídica, porque ela se beneficiaria da conduta ilícita ou irregular praticada pelos seus diretores ou gerentes.<sup>63</sup>

---

<sup>58</sup> AMARO, Op. cit., p. 354.

<sup>59</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012, p. 331.

<sup>60</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 668/669.

<sup>61</sup> STJ, REsp 1104064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1ª Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010

<sup>62</sup> CASSONE, Op. cit., p. 170.

<sup>63</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 2006, p. 1044.

Em mesmo sentido, encontram-se julgados no STJ, alegando que o art. 135 do CTN trataria de hipótese de responsabilidade solidária, *in verbis*:

Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. (...) Imposição da responsabilidade solidária.<sup>64</sup>

Outros doutrinadores, como Hugo de Brito Machado, sustentam que a solidariedade seria subsidiária de terceiros, afirmando que a estipulação de responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica não desobriga a sociedade, devendo os administradores responder de forma subsidiária, caso não seja possível a exigência do crédito tributário da pessoa jurídica, aduzindo que a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica necessitaria ser expressa.<sup>65</sup>

Ao consultar a jurisprudência do STJ, constata-se que existem, também, julgados no sentido de que o art. 135 trataria de hipótese de responsabilidade subsidiária:

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.<sup>66</sup>

Diante do exposto, constata-se que, além da enorme divergência doutrinária, o Superior Tribunal de Justiça acolhe as três teses acerca do grau de responsabilidade previsto no art. 135 do CTN, sendo, portanto, tema extremamente controvertido. A responsabilidade tributária do artigo em questão pode ser considerada solidária, pessoal ou subsidiária.

Neste trabalho, será utilizado o entendimento de que a responsabilidade dos administradores restringe-se somente à sua pessoa, havendo responsabilidade exclusiva do terceiro e exclusão do sujeito passivo direto. Destaca-se que o sentido do termo “pessoalmente responsáveis” não poderia ser diferente do sentido do termo “a

---

<sup>64</sup> STJ, REsp 1017732/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª turma, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008

<sup>65</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138*. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 594.

<sup>66</sup> STJ, REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª Seção, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009

responsabilidade é pessoal”, encontrado no art. 137 do CTN, sendo que não há controvérsias na interpretação deste artigo quanto à exclusividade da responsabilidade.

Quanto aos requisitos necessários para a incidência do dispositivo, é possível destacar que é necessário que haja a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes (agir com excesso de poder) ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Caso não haja esse ato irregular, não cabe a invocação do artigo.<sup>67</sup>

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona quanto a esses requisitos:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN. 1. **É firme a orientação desta Corte no sentido de não ser possível a inclusão de diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica no polo passivo da execução fiscal, quando não estiver configurada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou, ainda, a dissolução irregular da sociedade. [...].**<sup>68</sup> (Grifou-se)

Assim, para que haja a responsabilidade por substituição do terceiro, sócio administrador da sociedade empresarial, é imprescindível que reste comprovada a prática de um ato irregular, como o excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou a dissolução irregular da sociedade.

### **1.7. Da Ação de Execução Fiscal**

A Ação de Execução Fiscal é o meio judicial, de procedimento especial, que a Fazenda Pública possui para cobrar seus créditos, tributários ou não, inscritos em Dívida

---

<sup>67</sup> AMARO, Op. cit., p. 354.

<sup>68</sup> STJ, AgRg no REsp 1034238/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009

Ativa, em face de contribuintes inadimplentes. Tal ação é regulada pela Lei n. 6.830 de 1980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais – LEF.

Conforme Carlos Augusto Jeniêr, a LEF foi editada com o objetivo de garantir a realização de execução judicial, acrescentando condições necessárias à proteção dos interesses públicos, bem como a inovação de procedimentos específicos em relação à execução forçada prevista no Código de Processo Civil de 1973.<sup>69</sup>

A Fazenda Pública, primeiramente, deve acertar seu crédito mediante um procedimento de inscrição, que atribuirá certeza e liquidez ao mesmo, averiguando a existência de dívida, a quantia devida e a responsabilidade por seu pagamento. Após essa etapa, será extraída uma certidão de dívida ativa (CDA), que se constitui em título executivo fiscal, competente para execução fiscal.<sup>70</sup>

Importante salientar que, havendo lacunas na Lei de Execução Fiscal, aplicam-se subsidiariamente as regras do Código de Processo Civil, conforme dispõe art. 1º da LEF.

É possível notar que a execução fiscal se aproxima da execução por quantia certa, porém apresenta várias peculiaridades que a diferenciam das outras ações. Uma das distinções é a CDA, que é “o único dos títulos executivos extrajudiciais em que não há necessidade da assinatura do devedor, existindo a partir de ato unilateral do credor”.<sup>71</sup>

Em resumo, o procedimento de uma ação de execução fiscal se dá nos seguintes moldes:

A execução fiscal é iniciada por meio de uma petição inicial simplificada, indicando, apenas, o juízo a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação do executado. A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial, sendo o valor da causa o da dívida constante na certidão, com os acréscimos legais. [...] O executado será citado, para, no prazo de 5 dias, pagar a dívida com juros e multa de mora, além de encargos, ou garantir a execução, mediante depósito em dinheiro. Em vez de efetuar o depósito, poderá o executado oferecer fiança bancária, nomear bens a penhora ou indicar a penhor bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> JENIÊR, Carlos Augusto. *Execução Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

<sup>70</sup> THEODORO JR., Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 676.

<sup>72</sup> DIDIER JR., Fredie et al. *Curso de Processo Civil*. 2 ed. Salvador: Juspodium, 2010, v. 5, p. 753-755.

Assim, a Fazenda Pública, devendo ser entendida como União, Estados, Municípios, Distrito Federal e suas respectivas autarquias, busca, por meio do Poder Judiciário, bens pertencentes ao devedor para satisfazer o adimplemento do crédito que está sendo cobrado por meio da ação de Execução Fiscal.

### 1.7.1 Redirecionamento

A fim de facilitar a execução fiscal, a Fazenda Pública, ao utilizar a via executiva com o objetivo de atingir bens de terceiros pessoas que não foram indicadas como réus, pode pleitear pelo redirecionamento da execução.<sup>73</sup>

Para haver o redirecionamento, cabe ao ente fazendário o ônus probatório da infração legal, pois a responsabilidade dos sócios da sociedade, conforme visto, não é considerada objetiva, exigindo a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Importante evidenciar questão de grande relevância em matéria de responsabilidade tributária: o alcance do art. 135, inciso III, do CTN, foco deste trabalho, que, em sua redação, traz “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Para Hugo de Brito Machado, “a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária”. Dessa forma, o que gera essa responsabilidade “é a condição de administrador de bens alheios. Por isso a lei fala em diretores, gerentes ou representantes”.<sup>74</sup>

Um ponto controverso é a situação da dissolução de uma sociedade sem a sua regular liquidação. Nesse caso, há a presunção de que os sócios-gerentes, diretores e administradores se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade empresarial, devendo ser responsáveis pelas dívidas tributárias desta.

---

<sup>73</sup> Cf. ZACARIAS, Ester dos Santos. *Apuração do Incidente de Reponsabilidade Tributária no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal*. 2008. Monografia apresentada ao Curso de Aperfeiçoamento/Especialização em Gestão Tributária da Universidade de Brasília. p. 36.

<sup>74</sup> MACHADO, *Curso...*, Op. cit., p. 159.

Dessa forma, é viável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de ocorrer a liquidação irregular da sociedade, devendo ser feito contra o sócio-gerente ou o administrador contemporâneo à ocorrência da dissolução.<sup>75</sup> Entretanto, conforme será visto mais a frente nesta pesquisa, existem diversos entendimentos distintos que cercam a questão.

---

<sup>75</sup> STJ, AgR-REsp 1.368.205 e STJ EAg 1.105.993.

## 2. DAS SOCIEDADES LIMITADAS

Introduzida no direito brasileiro em 1919, a sociedade limitada representa a maior parte do cenário empreendedor brasileiro. Esse sucesso se dá, primeiro, pela limitação da responsabilidade dos sócios, que têm seu patrimônio protegido pelo regime legal e se responsabilizam apenas pelo valor das quotas que integram o capital social; e, segundo, pela forma mais simplificada de constituição, sendo um importante instituto no âmbito jurídico brasileiro atual.

### 2.1. Noções Gerais do Direito Societário

De início, cabe contextualizar que a regulação das sociedades empresárias surgiu como um meio de satisfazer as necessidades individuais e os conflitos decorrentes da exploração de atividade econômica, que cresceu exponencialmente desde a Revolução Industrial.

Marçal Justin Filho explica que:

a personificação societária envolve uma sanção positiva prevista pelo ordenamento jurídico. Trata-se de uma técnica de incentivação, pela qual o direito busca conduzir e influenciar a conduta dos integrantes da comunidade jurídica. A concentração da riqueza e a conjugação de esforços inter-humanos afiguram-se um resultado desejável não em si mesmo, mas como meio de atingir outros valores e ideais comunitários. O progresso cultural e econômico propiciado pela união e pela soma de esforços humanos interessa não apenas aos particulares, mas ao próprio Estado.<sup>76</sup>

Com o Código Civil de 2002, houve uma unificação do direito obrigacional, introduzindo-se o direito de empresa no direito civil e revogando o antigo Código Comercial (exceto as disposições pertinentes ao direito marítimo).

---

<sup>76</sup>JUSTEN FILHO, Marçal. *A desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 49.

Quanto à atividade econômica, verifica-se que nada impede que uma pessoa natural a desempenhe.<sup>77</sup> Contudo, quando essa atividade cresce, para garantir o desenvolvimento bem sucedido do empreendimento, são necessários maiores investimentos e capacitação.

Uma opção para realizar o exercício de atividade lucrativa com mais segurança é a união de duas ou mais pessoas. Tal relação pode revestir-se de várias formas jurídicas. A que interessa ao Direito Societário é a sociedade empresária.

Conforme art. 966 do Código Civil, “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Retira-se do texto legal as características da atividade empresarial: profissionalismo (empresário deve atuar com habitualidade e em nome próprio), finalidade lucrativa (deve visar o lucro) e reunião e organização dos quatro fatores de produção (mão de obra, matéria prima, capital e tecnologia).

Nesse sentido, Fábio Nusdeo afirma que a “empresa é a unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importa qual o estágio da produção”.<sup>78</sup>

Joaquín Garrigues partilha do mesmo entendimento, asseverando que “economicamente a empresa é a organização de fatores da produção (capital, trabalho) com o fim de obter ganhos ilimitados”.<sup>79</sup>

Romano Cristiano faz um paralelo com o contexto histórico e salienta que “o chamado ‘empresário’, no caso, nada mais é que o atual comerciante. O dispositivo do projeto limita-se a modificar a terminologia, a estabelecer novo rótulo; e rótulo nunca foi suficiente para alterar a natureza das coisas”.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Destaca-se que há requisitos essenciais para exercer atividade de empresário, trazidos no art. 972 do CC, quais sejam, o pleno gozo da capacidade civil e não ser legalmente impedido.

<sup>78</sup> NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. São Paulo: RT, 1997, p. 285.

<sup>79</sup> GARRIGUES, Joaquín. Curso de derecho mercantil. 7. ed. Bogotá: Temis, 1987, Tomo I, p. 162, tradução livre de ‘Económicamente, la empresa es organización de los factores de la producción (capital, trabajo) con el fin de obtener una ganancia ilimitada’.

<sup>80</sup> CRISTIANO, Romano. *Personificação da empresa*. São Paulo: RT, 1982. p. 71.

Imprescindível destacar que há distinção entre empresa e sociedade. Acerca da diferenciação, cabe ressaltar os ensinamentos de Rubens Requião:

A principal distinção, e mais didática, entre empresa e sociedade comercial é a que vê na sociedade o sujeito de direito, e na empresa, mesmo como exercício de atividade, o objeto de direito. Com efeito, a sociedade comercial, desde que esteja constituída nos termos da lei, adquire categoria de pessoa jurídica. Torna-se capaz de direitos e obrigações. A sociedade comercial, assim, é empresário, jamais empresa. É a sociedade comercial, como empresário, que irá exercitar a atividade produtiva.<sup>81</sup>

Assim, a sociedade é a pessoa jurídica, o sujeito de direito, capaz de direitos e obrigações; a empresa, é o objeto de direito.

Marcelo Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro destacam sucintamente que empresa não pressupõe a existência de uma sociedade, porquanto pode ser exercida por uma única pessoa física. Ainda, a empresa não possui personalidade jurídica, ou seja, não é pessoa jurídica.<sup>82</sup>

Os mesmos autores conceituam sociedades empresariais como “organizações econômicas, dotadas de personalidade jurídica e patrimônio próprio, constituídas ordinariamente por mais de uma pessoa, que têm como objetivo a produção ou a troca de bens ou serviços com fins lucrativos”.<sup>83</sup>

Fábio Ulhoa Coelho faz uma interessante abordagem, trazendo as diferenças terminológicas empregadas:

Sociedade empresária é a pessoa jurídica que explora uma empresa. Atente-se que o adjetivo “empresária” conota ser a própria sociedade (e não os sócios) a titular da atividade econômica. Não se trata, com efeito, de sociedade empresarial, correspondente à sociedade de empresários, mas da identificação da pessoa jurídica como o agente econômico organizador de empresa. Essa sutileza terminológica, na verdade justifica-se para o direito societário, em razão do princípio da autonomia da pessoa jurídica, o seu mais importante fundamento. Empresário, para todos os efeitos de direito, é a sociedade, e não os seus sócios. É incorreto considerar os

---

<sup>81</sup> REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1. p. 60.

<sup>82</sup> BERTOLDI, Marcelo M., RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. *Curso Avançado de Direito Comercial*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 55.

<sup>83</sup> *Ibidem.*, p. 146.

integrantes da sociedade empresária como titulares da empresa, porque essa qualidade é da pessoa jurídica, e não dos seus membros.<sup>84</sup>

O autor traz, assim, um importante ponto: a personalidade jurídica própria das sociedades empresariais, decorrente do princípio da autonomia patrimonial, assunto que será abordado detalhadamente mais a frente. Para o nosso ordenamento jurídico, as sociedades empresariais são sempre consideradas pessoas distintas de seus sócios.

No que se refere ao regime societário, de acordo com o Código Civil, as sociedades são divididas em não personificadas – aquelas que não possuem personalidade jurídica própria, por serem irregulares ou por utilizar a personalidade do sócio ostensivo – e as personificadas.

Dentre as sociedades não personificadas encontram-se as sociedades em comum e as em conta de participação. As personificadas, por sua vez, são divididas em simples e empresárias. Por fim, as sociedades empresárias poderão ser em nome coletivo, em comandita simples, limitada, anônima ou em comandita por ações.

Conforme art. 982 do CC, serão empresárias as sociedades que tiverem por objetivo o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro; e, simples, as demais.

Este estudo foca em analisar o caso específico da sociedade limitada.

## **2.2. Conceito de Sociedade Limitada**

O Decreto 3.708/19 instituiu pela primeira vez um regime legal no Brasil para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada. O referido decreto contava com apenas dezenove artigos e recebeu diversas críticas, por um lado, por ser lacônico e imperfeito; por outro lado, parte da doutrina aprovou a forma aberta com que referida norma foi construída,

---

<sup>84</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 8. ed. São Paulo: Saraiva 2005. v. 2. p. 5.

permitindo mais liberdade aos sócios de criar cláusulas contratuais que melhor atendessem seus interesses e necessidades.<sup>85</sup>

Com a edição do Código Civil de 2002, passa a existir um conjunto de normas detalhadas a respeito da sociedade limitada. A opção do legislador de 1919 em criar uma espécie de sociedade aberta, com simplicidade conveniente ao pequeno e médio empresário, deixa de existir.

Conforme José Waldecy Lucena, é possível constatar, assim, regras mais completas para a sociedade limitada, marcadas por uma técnica mais apurada do que o antigo Decreto 3.708/19, porém sem uma de suas principais características, responsável pela ampla aceitação no meio empresarial: a simplicidade de sua constituição e de seu funcionamento.<sup>86</sup>

Definem-se as sociedades empresariais de natureza limitada como sociedades personificadas que adquirem personalidade jurídica após o arquivamento de seus atos constitutivos, ou seja, o contrato, junto aos órgãos competentes.<sup>87</sup>

Ou ainda, nas palavras de Robson Zanetti:

A sociedade limitada é um tipo de sociedade personificada formada através de um contrato plurilateral, com comunhão de escopo e organização, sob uma firma ou denominação social integrada pela palavra final: limitada ou pela abreviação “LTDA.”, que reúne sócios, pessoas físicas e/ou jurídicas, que não têm a qualidade de empresário individual e têm suas responsabilidades, em princípio, restritas ao valor de suas quotas sociais, estas, representadas pelos aportes que formam o capital social.<sup>88</sup>

Assim, há sociedade por quotas de responsabilidade limitada quando duas ou mais pessoas, debaixo de uma firma ou de denominação social, reúnem-se para a prática de atividade comercial, assumindo responsabilidade solidária pelo total do capital social.

Logo, a sociedade limitada passa a existir a partir do contrato, entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas), arquivado no órgão competente. Destaca-se que a partir daí há a

---

<sup>85</sup> BERTOLDI. Op. cit., p. 189.

<sup>86</sup> LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 30.

<sup>87</sup> PATROCINIO. Daniel Moreira. *Sociedade Limitada: comentários*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

<sup>88</sup> ZANETTI, Robson. *Manual da Sociedade Limitada*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 20.

constituição da personalidade jurídica, entretanto a sociedade já existe de fato antes de seu registro.

Quanto a isso, vale destacar o entendimento de Sueli Baptista Sousa sobre o assunto, a qual alega que “o encontro de vontade dos sócios já é suficiente para dar origem a uma nova pessoa, no sentido técnico de sujeito de direito personalizado”.<sup>89</sup>

O ato constitutivo da sociedade limitada é o contrato, que é plurilateral, com um objetivo em comum e aberto a adesão. Além dos requisitos aplicáveis a todos os contratos, há as cláusulas essenciais, previstas no art. 997 do CC no que for cabível.

Essa sociedade é regida pelos artigos 1052 a 1087 do Código Civil. Conforme art. 1053, em caso de omissão, aplicam-se os artigos da sociedade simples. Ainda, conforme parágrafo único do referido artigo, por opção expressa no contrato social, é possível haver a aplicação supletiva da Lei das Sociedades Anônimas.

É possível destacar, diante do exposto, como características da sociedade limitada: a responsabilidade limitada dos sócios ao valor de suas quotas, o caráter contratual e a pluralidade de sócios.

### **2.3. Natureza Jurídica da Sociedade Limitada**

Dentre os diversos critérios de classificação das sociedades, destaca-se aqui aquele segundo a estrutura econômica, podendo as sociedades ser classificadas em de pessoas ou de capital.

Conforme leciona Coelho,

As sociedades de pessoas são aquelas em que a realização do objeto social depende mais dos atributos individuais dos sócios que da contribuição material que eles dão. As de capital são as sociedades em que essa contribuição material é mais importante que as características subjetivas dos sócios. A natureza da sociedade importa diferenças no tocante à alienação da participação societária (quotas ou ações), a sua penhorabilidade por dívida particular do sócio e à questão da sucessão por morte.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> SOUSA, Sueli Baptista. Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada. São Paulo: Quarter Latin, 2006.

<sup>90</sup> COELHO, Op. cit., p. 25.

A constituição das sociedades de pessoas se dá *intuitu personae*, isto é, “são razões de ordem pessoal que fazem determinadas pessoas se reunirem para a criação da sociedade”<sup>91</sup>. Por esse motivo, há restrições quanto à transferência das quotas sociais, para evitar o ingresso de sócios que os demais não aprovam.

Por outro lado, nas sociedades de capital não existe nenhuma restrição quanto ao ingresso de novos sócios, nem limitações à comercialização das quotas ou ações representativas de capital. O que importa neste tipo de sociedade é a contribuição financeira do sócio, não sendo relevantes suas características pessoais.<sup>92</sup>

Fabio Ulhoa Coelho sintetiza a classificação das sociedades em ‘de pessoas’ ou ‘de capital’ declarando que esta “deverá ser feita em função da possibilidade, presente na primeira e ausente na segunda categoria, de um sócio impedir que outro sócio aliene sua participação societária a terceiro”.<sup>93</sup>

As sociedades anônimas e as em comandita por ações são típicas sociedades de capital. Já as sociedades em nome coletivo e em comandita simples podem ser consideradas sociedades de pessoas, apesar de divergências doutrinárias.

Quanto às sociedades limitadas, são necessárias algumas cautelas. Muitas discussões sobre o tema são levantadas, havendo diferentes entendimentos.

Segundo Patrocínio, a sociedade limitada tem natureza jurídica das sociedades de pessoas, pois foca-se no poder deliberativo dos sócios. Ainda, alega que tal natureza é a que melhor retrata o cenário brasileiro, tendo em vista o número reduzido de quotistas.<sup>94</sup>

A maior parte dos doutrinadores, entretanto, entende que a sociedade limitada possui natureza híbrida, ou seja, pode assumir ora feições de uma, ora feições de outra categoria. Dessa forma, será considerada sociedade de capital se houver a previsão no contrato social de que as quotas de um sócio podem ser vendidas para um terceiro sem a aprovação dos outros.

---

<sup>91</sup> BERTOLDI, Op. cit., p. 176.

<sup>92</sup> BERTOLDI, Op. cit., p. 176.

<sup>93</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Penhorabilidade das cotas sociais*. RDM, nova série, v. 82/95-101, abr.-jun. 1991.

<sup>94</sup> PATROCÍNIO, Op. cit.

Fabio Ulhoa Coelho tece o entendimento de que a natureza jurídica da sociedade limitada é relativa e inerente ao que está firmado no contrato social, dependendo do que se estipula em seus termos.<sup>95</sup>

Também conforme Zanetti, as sociedades limitadas assumem uma natureza jurídica mista, visto que seu regimento mescla o das sociedades de capitais com o das sociedades de pessoas, em alguns momentos se aplicando as primeiras normas e em outros as últimas, variando do acordo com a necessidade do momento e da situação apresentada.<sup>96</sup>

Dessa forma, conforme entendimento majoritário é preciso analisar cada caso específico para definir se a sociedade limitada será de capital ou de pessoas, tendo em vista sua natureza híbrida.

#### **2.4. Personalidade jurídica e autonomia patrimonial**

O art. 44 do CC estabelece que as sociedades são pessoas jurídicas de direito privado. Essa personalização jurídica é a base para a separação patrimonial da sociedade e dos sócios e, em princípio, são os bens da sociedade que devem responder ilimitadamente pelas dívidas societárias.

Conforme Coelho, “da personalização das sociedades empresárias decorre o princípio da autonomia patrimonial, que é um dos elementos fundamentais do direito societário. Em razão desse princípio, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações da sociedade”.<sup>97</sup>

Assim, o resultado prático que é obtido com essa personificação é que as dívidas e os créditos da sociedade não se transformam em dívidas e créditos dos sócios. São pessoas distintas e independentes em relação às outras.<sup>98</sup>

Waldírio Bulgarelli explica que:

---

<sup>95</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

<sup>96</sup> ZANETTI, Op. cit.

<sup>97</sup> COELHO, Op. cit., p. 15.

<sup>98</sup> BERTOLDI, Op. cit., p. 150.

Pessoa jurídica é uma coletividade de homens constituída para certo fim, com vida e patrimônio próprios, distinta dos indivíduos que a compõe. Com efeito, implica a personalidade jurídica três elementos, que se podem considerar básicos: 1) capacidade patrimonial; 2) capacidade de atuar na ordem jurídica, praticando atos, adquirindo direito e contraindo obrigações; 3) capacidade judiciária ativa e passiva; o que, no caso específico das sociedades comerciais, tornam-nas autônomas em relação aos seus membros.<sup>99</sup>

O termo ‘limitada’ não significa que a pessoa jurídica possui responsabilidade limitada, mas sim seus sócios. A pessoa jurídica possui um capital social, ou seja, seu próprio patrimônio, e é esse patrimônio que responde ilimitadamente pelas obrigações oriundas da pessoa jurídica.

Cada sócio, em princípio, é responsável apenas por integralizar o capital social da sociedade por meio de quotas.

Sobre o assunto, discorre Sueli Baptista de Sousa:

De fato, o princípio jurídico que norteia a sociedade limitada é o da responsabilidade de cada sócio restrita apenas ao valor de suas quotas (Código Civil, art. 1.052). De modo que os sócios, ao constituírem a sociedade, assumem a obrigação de proceder à transferência de seus recursos, deslocando-os do seu patrimônio particular para o da sociedade. Esse procedimento na terminologia societária é conhecido pela expressão integralização. Trata-se, pois, da realização das contribuições necessárias para a formação do capital social.<sup>100</sup>

José Marcelo Martins Proença ressalta que, em função da limitação da responsabilidade prevista nesse tipo societário, “integralizado o capital social, se mesmo assim houver insuficiência patrimonial para o pagamento dos débitos, os sócios não mais responderão, nem mesmo subsidiariamente, pelas obrigações sociais”.<sup>101</sup>

Essa autonomia patrimonial é crucial para haver o estímulo de novos empreendimentos societários, sendo um incentivo para a exploração de atividade econômica. Segundo Coelho, “a limitação da responsabilidade dos sócios é um mecanismo de

---

<sup>99</sup> BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 31.

<sup>100</sup> SOUSA, Op. cit., p. 57-58.

<sup>101</sup> PROENÇA, José Marcelo Martins. *Direito Comercial I*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 78.

socialização, entre os agentes econômicos, do risco de insucesso, presente em qualquer empresa”.<sup>102</sup>

Aqueles que mantêm negócios com a sociedade limitada, então, devem estar cientes da limitação de responsabilidade, assumindo também para si os riscos do negócio.

Todavia, vale ressaltar que essa é a regra, havendo exceções em que os sócios responderão por algumas obrigações assumidas pela sociedade limitada. Por exemplo, os sócios responderão de maneira ilimitada quando ocorrer alguma deliberação contrária ao contrato social em assembleias ou reuniões, situação prevista no art. 1.080 do CC.

Rubens Requião, ao comentar sobre a responsabilidade dos sócios nas sociedades limitadas, afirma que esta “não equivale a declaração de sua irresponsabilidade em face dos negócios sociais e de terceiro”. É preciso se ater às normas legais e, “ultrapassando os preceitos de legalidade, praticando atos, como sócio, contrários à lei ou ao contrato, tornam-se pessoal e ilimitadamente responsáveis pelas consequências de tais atos”.<sup>103</sup>

Assim, a caracterização da personalidade jurídica da sociedade empresarial limitada, com a conseqüente autonomia patrimonial, é uma das características mais importantes dessa forma societária, gerando maiores garantias aos sócios, que têm o seu patrimônio pessoal preservado.

Essa característica incentiva pessoas a criarem sociedades empresárias para desempenhar atividades comerciais, sendo importante para a economia nacional o crescente número de empresas, gerando empregos, desenvolvimento e giro de capital.

## **2.5. Administração da Sociedade Limitada**

Para atingir os seus objetivos econômicos, a sociedade limitada depende de pessoas físicas e é por meio de seu administrador (ou administradores) que a sociedade realiza negócios jurídicos e pratica atos pertinentes a sua atividade.

---

<sup>102</sup> COELHO, Op. cit., p. 402.

<sup>103</sup> REQUIÃO, Op. cit., p. 433.

O art. 1.060 do CC determina que a sociedade limitada seja administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado. Assim, a administração poderá ser individual ou plúrima, não havendo precisão no Código Civil de número máximo de pessoas para assumir o cargo.

Para assumir a responsabilidade de administrador, poderá ser designado um dos sócios integrantes da sociedade ou um terceiro que não participe desta, desde que haja a indispensável previsão contratual no caso de administrador não sócio.

Os deveres do administrador estão previstos de forma geral no art. 1.011 do CC: o administrador da sociedade deverá agir com cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

Resumem-se as obrigações dos administradores no dever de diligência e probidade. Acerca do assunto, Marcelo Bertoldi acrescenta que o administrador “deve servir com lealdade à sociedade, de forma a privilegiar os interesses sociais em detrimento de seus próprios interesses, quando existir conflito entre ambos”.<sup>104</sup>

A administração da sociedade deverá ser exercida com o intuito de atingir de forma ética e eficaz os objetivos sociais para os quais foi instituída. Os administradores, portanto, submetem-se às regras previstas no contrato social e na lei.

Normalmente, o administrador de uma sociedade limitada não responde pelas obrigações da mesma, desde que realize atos regulares e ordinários da administração.

Entretanto, constata-se que o administrador expressa a vontade social da sociedade, não agindo em nome próprio e devendo responder pelos prejuízos em caso de violações de disposições legais e contratuais.

Conforme art. 1.013, § 2º do CC, caso o administrador venha a praticar ato que viole as disposições do contrato social ou da lei, ou, ainda, sabendo ou devendo saber que estava agindo em desacordo com a maioria, responderá perante terceiros e perante a própria sociedade pelos prejuízos a que der causa.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> BERTOLDI, Op. cit., p. 197.

<sup>105</sup> GOLÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 217.

Em síntese, as responsabilidades dos administradores previstas no Código Civil são: responsabilidade pessoal e solidária com a sociedade por atos praticados antes da averbação do instrumento em separado de nomeação (art. 1.012); responsabilidade pelas perdas e danos causados à sociedade por atos em desacordo com a maioria (art. 1.013, § 2º); responsabilidade por atos praticados com excesso de poder (art. 1.015, parágrafo único); responsabilidade solidária perante a sociedade e terceiros por atos praticados com culpa no desempenho de suas funções (art. 1.016); responsabilidade pelos prejuízos e pela restituição do valor dos créditos ou bens sociais aplicados pelo administrador em proveito próprio ou de terceiros (art. 1.017); e responsabilidade solidária e ilimitada dos administradores pelo emprego da firma ou denominação da qual não conste a palavra “ilimitada” ou sua abreviatura (art. 1.158, § 3º).

O administrador deve agir conforme a lei, o contrato social e, conseqüentemente, de acordo com os poderes que lhe são conferidos pelos sócios. O art. 1.071 do CC traz algumas limitações a esses poderes, declarando, por exemplo, que depende da deliberação dos sócios a aprovação de conta da administração, a modificação do contrato social, a incorporação, fusão e a dissolução da sociedade, entre outros itens.

Destaca-se que os poderes do administrador podem ser comuns ou *intra vires*, decorrentes do só fato de ser administrador e equivalentes aos poderes de mandato em termos gerais, ou seja, os poderes de gestão, ou especiais ou *ultra vires*, equivalentes a poderes especiais de mandato e com necessidade de outorga expressa.<sup>106</sup>

## **2.6. Dissolução da Sociedade Limitada**

Assim como a sociedade empresária nasce no momento em que duas ou mais pessoas se reúnem e a constituem com um objetivo em comum, ela se extingue através do ato chamado dissolução, quando verificada a ocorrência de algum fato que impeça sua continuidade.

---

<sup>106</sup> MARIANI, Irineu. *Responsabilidade Civil dos Sócios e dos Administradores de Sociedades Empresárias (à luz do novo Código Civil)*. Disponível em: <[www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art\\_srt\\_arquivo20080731130954.pdf](http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20080731130954.pdf)>. Acesso em: 13 out. 2015.

Conforme o Código Civil de 2002, focado na preservação da empresa, a dissolução da sociedade ocorrerá nos seguintes casos: por vontade dos sócios (art. 1.033, II e III); pelo decurso do prazo de duração (art. 1.033, I); por falência da sociedade (art. 1.044); pela unipessoalidade (art. 1.033, IV, e art. 206, I, d, da Lei das AS); pela irrealização do objeto social (art. 1.034, II); pela extinção da autorização para funcionar (art. 1.033, V); e por outras causas definidas no contrato social (art. 1.035).<sup>107</sup>

A dissolução engloba um conjunto de atos que visam à extinção da sociedade. Conforme Hernani Estrela, “dissolução é ato tendente a extinguir a sociedade, mas esse efeito só se produzirá em fase ulterior”<sup>108</sup>. Não se deve confundir o conceito de dissolução e extinção.

Essa dissolução, para ser considerada regular, deve seguir processo específico, judicial ou extrajudicial, com nomeação de liquidante etc.

Acerca da dissolução da sociedade e seu processo regular, Fran Martins ensina:

A extinção da sociedade empresária compreende períodos distintos: um período em que se paralisam todas as atividades externas da sociedade, a que se dá comumente o nome de dissolução; um período em que a sociedade realiza o seu ativo e liquida o seu passivo, ou seja, transforma todo o seu patrimônio em dinheiro e satisfaz os compromissos assumidos, o que se dá o nome de liquidação; e um período final, que em verdade não influi na extinção da sociedade, em que se faz a distribuição entre os sócios convencional ou proporcionalmente, se não houve acordo no contrato social, dos lucros obtidos pela sociedade, tendo este o nome de partilha.<sup>109</sup>

Logo, há três fases básicas: a) dissolução propriamente dita, deflagrando o período agônico<sup>110</sup>, fase em que se apura a causa da dissolução, total ou parcial, chamada resolução da sociedade em relação ao sócio, prevista no art. 1.028 a 1.032 do CC; b)

---

<sup>107</sup> BERTOLDI, Op. cit., p. 154.

<sup>108</sup> ESTRELA, Hernani. *Apuração de Haveres dos Sócios*. Rio de Janeiro. Forense.

<sup>109</sup> MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades empresárias, fundo de comércio*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 190.

<sup>110</sup> Expressão de Waldemar Ferreira apud REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2, p. 317.

liquidação, fase em que será realizado o ativo e satisfeito o passivo<sup>111</sup>; e c) partilha, fase em que o saldo remanescente é destinado aos sócios na proporção de seus quinhões.<sup>112</sup>

O procedimento da dissolução e liquidação judicial das sociedades, de acordo com o art. 1.218, VII, do CPC de 73, bem como o art. 1.111 do CC, é regrado pelo antigo Código de Processo Civil de 1939, em seus arts. 655 a 674.

A personificação da pessoa jurídica termina, de modo geral, após a fase da liquidação, com o cancelamento da sua inscrição no registro próprio. A liquidação visa à solução das pendências obrigacionais contraídas pelos sócios em nome da sociedade. Nessa fase, não se admite dívida não paga. Isso porque a dissolução não pode servir como artifício para aplicar calote.

Desse modo, todas as obrigações da sociedade devem ser cumpridas antes da extinção. O não cumprimento das regras legais e do supracitado processo caracteriza a dissolução irregular da sociedade.

Entretanto, verifica-se que muitas empresas devedoras simplesmente finalizam suas atividades fechando as portas, sem realizar os procedimentos regulares previstos em lei. Assim, as pessoas jurídicas encerram sua existência somente no plano fático, como constata Leandro Paulsen:

Nota-se que, ou a empresa encerra suas atividades após o pagamento de todos os seus débitos tributários, obtendo, assim, a certidão negativa indispensável à requisição de baixa, ou a encerra com débitos que não tem como saldar. Neste último caso, deverá requerer a autofalência. Muitas vezes, porém, simplesmente fecha as portas deixando credores.<sup>113</sup>

A dissolução irregular é tema que merece atenção e aprofundamento, tendo em vista que a possibilidade de êxito na satisfação do crédito público é muito reduzida nesses casos, já que a sociedade não existe mais no mundo dos fatos e torna-se incapaz de responder

---

<sup>111</sup> Nessa fase, apesar de a sociedade ainda existir, não pode mais praticar normalmente os atos que vinha executando. A administração da sociedade não cabe mais ao administrador, mas sim ao liquidante, cujas atribuições estão elencadas entre os arts. 1.012 a 1.112 do CC (BERTOLDI, Op. cit., p. 157)

<sup>112</sup> MARIANI, Op. cit.

<sup>113</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2010, p. 151-152

pelas suas dívidas. Também se constata que, por se caracterizar pelo encerramento informal das atividades empresariais, essa dissolução irregular será sempre posterior à ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias assumidas pela sociedade.

Não menos relevante é o caso das sociedades limitadas, já que, nessa modalidade, os sócios, em regra, não respondem pessoalmente pelas obrigações sociais.

## **2.7. Entendimento doutrinário e jurisprudencial quanto à dissolução irregular da sociedade limitada e seus débitos fiscais**

A dissolução irregular é fundamento utilizado há muito tempo pela Fazenda Pública para recorrer aos Tribunais e pleitear o redirecionamento da execução fiscal aos sócios.

Grande parte da doutrina entende que a dissolução irregular da pessoa jurídica configura ato ilícito, ou seja, infração de lei, permitindo a responsabilização do administrador da sociedade dissolvida.

Entretanto, resta claro que a questão não está pacificada no âmbito jurisprudencial, conforme alerta Hugo de Brito Machado:

Questão de grande relevância, em matéria de responsabilidade tributária, consiste em determinar o alcance do art. 135, inciso III do CTN, e assim saber em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam estas contribuintes. É claro que, em se tratando de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa.

O considerável número de casos colocados em julgamento pelo Judiciário evidencia a importância prática da questão, e as divergências dos julgados demonstram como a matéria constitui uma questão extremamente difícil.<sup>114</sup>

Assim, a questão comumente é enquadrada nos termos do art. 135, III, do CTN, o qual estabelece:

---

<sup>114</sup> MACHADO, *Curso...*, Op. Cit., p. 159.

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:

[...]

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

Verifica-se, como visto anteriormente, que esse dispositivo trata de responsabilidade pessoal, e não solidária ou subsidiária, tendo como destinatários aqueles que possuem poderes de gestão, ou seja, os diretores, gerentes ou representantes, independente de serem sócios.

Hugo de Brito Machado destaca que o que gera a responsabilidade não é a condição de sócio, mas a condição de administrador de bens alheios.<sup>115</sup> Logo, é possível que seja responsabilizado um terceiro, não necessitando a condição de sócio, desde que administrador da sociedade.

Tal entendimento é respaldado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL. CITAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. CDA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

I - O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, Art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra. II - Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (Dec. 3.708/1919 - Art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital. III - **O CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.** IV - Redirecionar a execução para o representante legal da executada, a fim de aferir a responsabilidade tributária, exige comprovação do ilícito praticado. Incidência da Súmula 07. V - Agravo improvido.<sup>116</sup> (Grifou-se)

Ainda, não basta possuir poderes de gestão, “é preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou

---

<sup>115</sup> MACHADO, Curso..., Op. cit. P. 159

<sup>116</sup> AgRg no AgRg no Ag 417.942/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2003, DJ 02/06/2003, p. 187

estatutos”. Ressalta-se que a caracterização de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto ainda é questão de difícil delimitação.<sup>117</sup>

Luciano Amaro explica que, para que incida o dispositivo supracitado, “deve haver prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela”.<sup>118</sup>

A justificativa para responsabilizar somente o sócio administrador é a de que cabe a ele, diante da paralisação definitiva das atividades da pessoa jurídica, promover-lhe a regular liquidação. Ao não cumprir tal obrigação, verifica-se a presunção de apropriação indébita dos bens da sociedade.

Dessa forma, tendo em vista que o legislador deixou claro o dever legal de se observar as formalidades prescritas em lei para se promover a extinção da sociedade limitada, a dissolução irregular implicaria em infração à lei. E é esse o entendimento do STJ desde os anos 90.

Cumprе evidenciar que muito se argumenta que o simples inadimplemento do tributo não é suficiente para caracterizar a responsabilidade dos sócios. Deve restar comprovado a prática de ilícito.

Fabio Ulhoa Coelho estabelece distinção entre sonegação e inadimplemento, caracterizando a responsabilidade do administrador apenas no primeiro caso:

Em termos gerais, se a sociedade limitada possuía o dinheiro para o pagamento do tributo, mas o seu administrador o destinou a outras finalidades, este é o responsável perante o fisco; mas se ela não dispunha de numerário, não é cabível a responsabilização do administrador. Para facilitar o exame da matéria, chamo a primeira situação de sonegação, e a segunda, de inadimplemento. O art. 135, III, do CTN deve ser interpretado no sentido de imputar ao administrador a responsabilidade pelas obrigações tributárias da sociedade limitada em caso de sonegação, mas não no de inadimplemento.<sup>119</sup>

---

<sup>117</sup> Idem.

<sup>118</sup> AMARO, Op. cit., p. 354.

<sup>119</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *A desconsideração da Personalidade Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 54.

Desse modo, o simples fato de a sociedade não estar pagando um tributo não seria motivo suficiente para justificar o redirecionamento da execução fiscal, já que a empresa pode estar sem condições financeiras para arcar com tal débito.

Todavia, é de se imaginar que nem todos interpretam a norma dessa forma. Cita-se aqui o Procurador da Fazenda, Paulo Henrique Neme, do Estado de São Paulo, que alega que “independente de processo judicial prévio para verificação das circunstâncias [...], essas pessoas podem ser citadas e seus bens penhorados, comportando eventual discussão em sede de embargos de executados”.<sup>120</sup>

Logo, o Erário geralmente possui um entendimento que favorece o recebimento de seus créditos, utilizando uma interpretação extensiva do art. 135 do CTN, ou seja, o simples inadimplemento da pessoa jurídica configuraria infração à lei e não haveria necessidade de provar a prática ilícita ou irregular dos sócios.

Sobre a divergência, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se da seguinte forma:

[...] nos termos do que dispõe a lei tributária nacional, não há que ser observado o princípio da responsabilidade subjetiva, não prevalecendo a simples presunção quanto ao descumprimento, pelo sócio, de suas obrigações sociais. Não tendo ficado provado que o sócio exercia a gerência da sociedade, impossível imputar-lhe a prática de atos abusivos com excesso de mandato ou violação da lei ou do contrato.<sup>121</sup>

No mesmo norte, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve o entendimento de que é necessária a comprovação de que o sócio gerente agiu com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, conforme se vê:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN NÃO CONFIGURADOS. REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. Esta Corte Superior firmou o entendimento, no REsp 1.101.728/SP, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC, no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é

---

<sup>120</sup> NEME, Paulo Henrique. Anotações sobre a Sociedade Limitada e o Novo Código Civil. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 57/58, p. 269/295, jan/dez 2002, p. 285.

<sup>121</sup> Resp 109.163-0-PR, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU 23.09.1999, Julgados STJ 108/41

cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (AgRg no REsp 1343022 / RS, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 02/04/2013)<sup>122</sup>

Assim, embora haja posicionamento contrário, o STJ, assim como o TRF4, declarou que deve ser provada a sonegação do tributo, ou seja, prática de ato ilícito, não devendo o administrador ser responsabilizado pelo mero inadimplemento da obrigação tributária por parte da sociedade.

## **2.8. A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça**

Relevante entendimento à discussão é o trazido pela súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, que define que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Desse modo, uma das formas mais verificadas na prática de se constatar a dissolução irregular de uma empresa é quando esta deixa de funcionar no endereço que foi informado à Junta Comercial. É entendimento sumulado que tal situação enseja o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente.

Outro ponto controverso reside no alcance da responsabilidade tributária desses administradores. Ao realizar pesquisa jurisprudencial, verifica-se que ora o Superior Tribunal de Justiça entende que seria possível responsabilizar o administrador que geria a sociedade tanto ao tempo da ocorrência do fato gerador quanto à época da dissolução irregular, ora entende que apenas o administrador da época do fato gerador assumiria tal responsabilidade.

Recentemente, a questão foi objeto de análise pela Segunda Turma do STJ, que proferiu entendimento de que deve haver o redirecionamento ao administrador em exercício no momento da dissolução irregular, conforme se vê:

---

<sup>122</sup> TRF4 5009347-32.2014.404.0000, Vice-presidência, Relator Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, juntado aos autos em 23/10/2015

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. CONDIÇÃO: EXERCÍCIO DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, NO MOMENTO DA SUA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EXERCÍCIO DO ENCARGO, QUANDO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO SONEGADO OU DO SEU VENCIMENTO. IRRELEVÂNCIA. NOVA ORIENTAÇÃO PROMANADA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ, até recentemente, lecionava que a autorização judicial do redirecionamento de Execução Fiscal, em face de sócio-gerente, estaria subordinada a dois requisitos cumulativos: a) que o referido sócio-gerente tivesse exercido o encargo, ao tempo em que se deu o inadimplemento do tributo; b) que o referido sócio-gerente tivesse permanecido no exercício do encargo, durante a dissolução irregular da sociedade. II. Entretanto, a Segunda Turma do STJ veio a alterar, em parte, esse entendimento, de modo a **condicionar a responsabilização pessoal de sócio-gerente a um único requisito, ou seja, encontrar-se o referido sócio no exercício da administração da sociedade, no momento da sua dissolução irregular.** III. Nos termos do mencionado precedente inovador, "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. 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" (STJ, REsp 1.520.257/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/06/2015). IV. Afirmando, no acórdão recorrido, que as ora agravadas não mais exerciam a gerência da sociedade, no momento de sua dissolução irregular - questão insuscetível de reexame, em sede de Especial, em face da Súmula 7/STJ -, segue-se a impossibilidade do deferimento do redirecionamento postulado. V. Agravo Regimental improvido.<sup>123</sup> (Grifou-se)

Em adição, pode-se sintetizar algumas observações. Como o dispositivo prevê responsabilidade pessoal, não admite-se benefício de ordem. Ainda, não há direito de regresso do diretor ou sócio-gerente que vier a ser compelido a pagar alguma dívida em nome da sociedade, visto que a norma possui conteúdo sancionatório.

Diante do exposto, verifica-se que a aceitação da dissolução irregular como ilícito permite a responsabilização do administrador da sociedade pelo art. 135, III, do CTN.

---

<sup>123</sup> AgRg no AREsp 617.237/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 15/09/2015

### **3. A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – UMA ANÁLISE PRÁTICA DE SUA APLICAÇÃO NO CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DAS SOCIEDADES LIMITADA**

Com a sedimentação da personalidade jurídica da sociedade empresarial desde o Código Civil de 1916, gerando a autonomia patrimonial da sociedade, surgem aqueles que se utilizam da pessoa jurídica para enriquecer o seu patrimônio pessoal em detrimento da sociedade e de credores, sendo necessário um mecanismo de coibição à utilização fraudulenta da sociedade, qual seja, a possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica.

#### **3.1. Origem Histórica da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica**

Inicialmente, a desconsideração da personalidade jurídica se desenvolveu nos países da *common law*, nos quais o juiz decide a lide com base na equidade, nos princípios gerais do direito e na boa fé, sendo aplicado aos casos de fraude à lei, fraude ao contrato, fraude contra credores, sociedades coligadas ou dependentes entre outros.

Com o intuito de coibir a utilização fraudulenta das sociedades, surgiu nos tribunais ingleses e norte-americanos a doutrina do *disregard of legal entity*, permitindo que os credores invadissem o patrimônio pessoal dos sócios que se utilizam maliciosamente da sociedade com o objetivo de prejudicar terceiros.<sup>124</sup>

Mais especificamente, o primeiro caso de afastamento da personalidade jurídica ocorreu na Inglaterra, em 1897, no caso *Salomon vs. Salomon & Co.*, quando se constatou que a atividade da empresa era a mesma atividade pessoal de Aaron Salomon, sócio que, conforme entendimento de primeira instância, utilizava a sociedade para limitar a própria responsabilidade. A partir do processo, iniciaram-se debates e estudos a respeito do assunto na comunidade jurídica mundial.<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> BERTOLDI, Op. cit., p. 150.

<sup>125</sup> BRUSCHI, Gilberto Gomes. *Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 15.

Com entendimento diverso, Luiz Roldão de Freitas Gomes aponta como a questão mais antiga o caso de 1809 do “*Bank of the United States vs Deveneaux*”, julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos, em que o relator Juiz Marshal proclamou, para fins de competência e jurisdição, o dever de se levar em conta a cidadania estadual dos indivíduos que compusessem a sociedade, diferente da do réu.<sup>126</sup> Entretanto, é um consenso que a teoria nasceu na âmbito da *common law*.

Apesar de o berço da *disregard of legal entity* ter sido o direito anglo-saxão, foi na Alemanha que a tese ganhou maior repercussão, sobretudo porque algumas situações tornaram-se clássicas, como a das sociedades subcapitalizadas.

A subcapitalização é “a inadequada e não razoável provisão do próprio capital, ou seja, quando o próprio capital da sociedade não é suficiente em razão do seu objeto, tipo societário ou do seu próprio tamanho”.<sup>127</sup>

A *disregard doctrine* sempre teve como função primordial o intuito de evitar que credores restassem prejudicados contra esvaziamento do capital, mistura patrimonial, omissão na formação de capital adequado ou extrema subcapitalização.<sup>128</sup>

Pode-se considerar Rolf Serick, jurista alemão, o principal sistematizador da teoria, estudando-a em sua tese de doutorado<sup>129</sup> defendida perante a Universidade de Tubigen, em 1953.<sup>130</sup>

Os estudos pioneiros do Professor Rolf Serick deram origem a quatro princípios norteadores da desconsideração da personalidade jurídica. Nas lições de Fabio Ulhoa Coelho<sup>131</sup>, são eles:

- a) Ao se deparar com abuso de forma da pessoa jurídica, ou seja, qualquer ato que vise frustrar a aplicação da lei ou o cumprimento de obrigação contratual, ou,

---

<sup>126</sup> GOMES, Luiz Roldão de Freitas. *Noção de Pessoa no Direito Brasileiro*. In: Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial. São Paulo, n. 16, jul/set de 1992, p. 30.

<sup>127</sup> MASHIMO, Cláudio. *Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada*. São Paulo, 2007, p. 87.

<sup>128</sup> OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 279.

<sup>129</sup> SERICK, Rolf. *Aparencia y Realidad em las Sociedades Mercantiles: El Abuso de Derecho por medio de persona jurídica*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1958, tradução espanhola da tese que apresentou perante a Universidade de Tubingen.

<sup>130</sup> COELHO, Op. cit., 2012, p. 47.

<sup>131</sup> COELHO, Op. cit.

ainda, prejudicar terceiros de modo fraudulento, pode o juiz, para impedir o ilícito, desconsiderar o princípio da autonomia patrimonial dos sócios e da sociedade.

b) Não é possível desconsiderar a autonomia subjetiva de uma pessoa jurídica pela simples prova de insatisfação de direito do credor da sociedade, sendo necessária a comprovação do abuso de forma.

c) Normas baseadas em atributos ou em valores humanos podem também ser aplicadas a uma pessoa jurídica quando não houver contradição entre a finalidade de tais normas e a função da pessoa jurídica. Em tais casos, devem-se levar em conta as pessoas físicas que agiram pela pessoa jurídica.

d) Será aplicada a desconsideração à pessoa jurídica que negociar com um de seus membros com o intuito de burlar a disciplina imposta ao negócio jurídico realizado entre dois sujeitos distintos.

No direito brasileiro, Rubens Requião é considerado o jurista introdutor da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e defende que esta deve ser aplicada sempre que a entidade jurídica for utilizada com a finalidade de fraudar a lei ou houver abuso de direito. Destaca, ainda, que tal teoria não visa anular a personalidade jurídica da entidade, mas sim torná-la ineficaz contra certos atos praticados.<sup>132</sup>

Em famoso texto publicado na Revista dos Tribunais, Rubens Requião escreveu:

Ora, diante do abuso de direito e da fraude no uso da personalidade jurídica, o juiz brasileiro tem o direito de indagar, em seu livre convencimento, se há de se consagrar a fraude ou o abuso de direito, ou se deva desprezar a personalidade jurídica, para, penetrando em seu âmago, alcançar as pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos e abusivos.<sup>133</sup>

Antes de 1990, não havia no sistema jurídico pátrio dispositivo legal que disciplinasse a aplicação da teoria. Assim, surgiram critérios elaborados pela doutrina para estabelecer em quais hipóteses a desconsideração da personalidade jurídica seria cabível. A

---

<sup>132</sup> BRUSCHI, Op. cit., p. 18.

<sup>133</sup> REQUIÃO, Rubens. *Abuso de Direito e Fraude através da Personalidade Jurídica. Disregard Doctrine*. Artigo publicado na RT n. 410.

jurisprudência brasileira inovou ao aplicar a teoria em casos do Direito Civil, Trabalhista e até mesmo Tributário.<sup>134</sup>

Fran Martins contextualiza a situação da época ao evidenciar que:

Constatado o fato de que a personalidade jurídica das sociedades servia a pessoas inescrupulosas que praticassem em benefício próprio abuso de direito ou atos fraudulentos por intermédio das pessoas jurídicas que revestiam as sociedades, os tribunais começaram então a desconhecer a pessoa jurídica para responsabilizar os praticantes de tais atos.<sup>135</sup>

Com o advento do Código de Defesa do Consumidor, em 1990, foi acolhida expressamente pelo ordenamento jurídico brasileiro a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. O art. 28, § 5º, do CDC vai além da hipótese do abuso de direito e permite que o juiz desconsidere a personalidade jurídica da companhia caso seja um “obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores”.

Posteriormente, a teoria foi inserida em outras leis, como no art. 18 da Lei n. 8.884/1994 (Lei Antitruste), no art. 4º da Lei n. 9.605/1998 (lei que dispõe sobre as sanções derivadas de danos ao meio ambiente) e, finalmente, no art. 50, do Código Civil promulgado em 2002,<sup>136</sup> que estabelece:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Assim, anteriormente ao Código Civil de 2002, apesar de haver previsão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica apenas em microssistemas, o Enunciado n.º 51 do Conselho da Justiça Federal, aprovado na I Jornada de Direito Civil prevê que “a teoria da desconsideração da personalidade jurídica – *disregard doctrine* – fica positivada no novo

---

<sup>134</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 115.

<sup>135</sup> MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 157.

<sup>136</sup> GARCIA, Leonardo de Medeiros. *Direito do consumidor*. Niterói/RJ: Editora Impetus, 2009, p. 199-200.

Código Civil, mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema”, não havendo que se falar em mudança de estrutura do instituto jurídico previsto anteriormente nos microssistemas.

Após a edição do Código Civil, conforme Marcelo Bertoldi, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica

[...] passa a ser recepcionada em nosso ordenamento jurídico não somente em situações específicas – como é o caso do abuso da utilização da pessoa jurídica nas relações de consumo, tutela do livre mercado ou do meio ambiente -, mas em todas as relações jurídicas indistintamente.<sup>137</sup>

Diante da positivação no Código Civil, ficou estabelecido que há duas hipóteses de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam, o desvio de finalidade e a confusão patrimonial.

### **3.2. Considerações acerca da terminologia**

Conforme citado, a doutrina conhecida como *disregard of legal entity* ou *lifting the corporate veil* foi acolhida pelo ordenamento jurídico de diversos países. No direito francês, é conhecida como *mise à l'écart de la personnalité morale*; no direito italiano, como *superamento della personalita giuridica*. No Brasil, é denominada desconsideração da personalidade jurídica ou despersonalização da pessoa jurídica.<sup>138</sup>

Todavia, importante destacar que, para a doutrina, há uma diferenciação relevante entre “despersonalização” e “desconsideração” da personalidade jurídica. Fábio Konder Comparato explica que:

Na primeira, a pessoa coletiva desaparece como sujeito autônomo, em razão da falta original ou superveniente das suas condições de existência, como, por exemplo, a invalidade do contrato social ou a dissolução da sociedade. Na segunda, subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus

---

<sup>137</sup> BERTOLDI, Op. cit., p. 152.

<sup>138</sup> MASHIMO, Op. cit., p. 93.

sócios ou componentes; mas essa distinção é afastada provisoriamente e tão-só para o caso concreto.<sup>139</sup>

Logo, a distinção entre desconsideração e despersonalização repousa na extensão de seus efeitos, já que a desconsideração tem por fim afastar os efeitos da personalidade jurídica temporariamente sem, contudo, extinguir a pessoa jurídica, enquanto que a despersonalização dissolve definitivamente a pessoa jurídica em decorrência da prática de atos ilícitos.<sup>140</sup>

Para Marlon Tomazette, no Brasil, é mais correto utilizar a expressão “desconsideração da personalidade jurídica”, visto que “não se trata de mero preciosismo terminológico, porquanto há uma grande diferença entre as duas figuras”.<sup>141</sup>

No mesmo sentido, José Edwaldo Tavares Borba salienta que “não tem essa doutrina o alcance de anular a personalidade jurídica, mas o de afastá-la em situações específicas”, nos casos em que “não tenha agido a sociedade segundo seus interesses, mas dos sócios, que a manipularam como instrumento de pretensões pessoais”.<sup>142</sup>

Suzy Koury, com posicionamento indistinto, alega que

*A Disregard Doctrine* não leva à dissolução da pessoa jurídica (despersonalização), e sim à desconsideração da personalidade jurídica, em casos concretos, para responsabilizar as pessoas físicas ou jurídicas que a tenham desviado da função que o ordenamento jurídico busca alcançar por seu intermédio.<sup>143</sup>

De fato, a teoria não tem por finalidade a invalidação do ato constitutivo da sociedade, nem a dissolução da sociedade, ou seja, a anulação da personalidade, mas tão

---

<sup>139</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 283.

<sup>140</sup> BRUSCATO, Wilges; RODRIGUES JÚNIOR, Leandro Modesto. *A limitação da responsabilidade e a desconsideração da personalidade jurídica após o novo código civil*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 53, maio 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2769](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2769)>. Acesso em 31 out. 2015.

<sup>141</sup> TOMAZETTE, Marlon. *As Sociedades Simples no Novo Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, junho, 2002, v. 800, p. 26-56.

<sup>142</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 16.

<sup>143</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 144.

somente determinar a ineficácia de atos realizados pela sociedade em descumprimento à função social da empresa, sendo estes imputados diretamente aos sócios.

### 3.3. Características e Requisitos da Desconsideração da Personalidade Jurídica

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica baseia-se na idéia de que a separação patrimonial e a limitação de responsabilidade dos sócios não devem ser elevadas a dogmas, “pois a personificação só legitima-se enquanto servir aos propósitos para os quais foi concebida, surgindo, assim, a necessidade de desconsiderar-se tal personalidade sempre que for utilizada com intuitos diversos”.<sup>144</sup>

Antes da sistematização da teoria, Fábio Ulhoa Coelho destacava duas situações indesejadas que se repetiam:

- a) Alguns julgadores deixavam de coibir o mau uso da pessoa jurídica com receio de desrespeitar o princípio da autonomia patrimonial à falta de um critério que o compatibilizasse com a necessidade de se evitarem as fraudes e os abusos de direito; e
- b) Outros julgadores passaram a questionar o próprio instituto da pessoa jurídica e não o mau uso que dele se fazia, pondo em risco uma criação do direito que tem se revelado satisfatória na solução de certos conflitos, malgrado a sua indevida utilização por alguns.

Com o intuito de evitar essas duas situações é que a doutrina jurídica construiu a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.<sup>145</sup>

A teoria propicia que sejam atribuídas aos sócios e/ou administradores obrigações que, em princípio, seriam assumidas pela pessoa jurídica. Entretanto, excepcionalmente, em razão do uso fraudulento ou abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, é possível desconsiderar a personalidade jurídica e atingir os bens pessoais das pessoas físicas que realizaram o ato em nome da sociedade ou que a administram.

---

<sup>144</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 13.

<sup>145</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Pessoa Jurídica: Conceito e Desconsideração*. Justitia, São Paulo, v. 137, jan/mar. 1987, p. 77.

Conforme Venosa, o abuso da personalidade societária caracteriza-se pelo uso indevido de um direito, tratando-se de ato jurídico lícito em si, mas operado sem a devida regularidade, ou seja, contrariando a sua finalidade, e com resultado ilícito.<sup>146</sup>

No mesmo norte, Pedro Batista Martins conceitua o abuso de direito da seguinte forma:

O titular de um direito que, entre vários meios de realizá-lo, escolhe precisamente o que, sendo mais danoso para outrem, não é o mais útil para si, ou mais adequado ao espírito da instituição, comete, sem dúvida, um ato abusivo, atentando contra a justa medida dos interesses em conflito e contra o equilíbrio das relações jurídicas.<sup>147</sup>

A teoria do abuso de direito encontra-se expressa no Código Civil no art. 187, o qual prescreve que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Em relação ao desvio de finalidade, necessário evidenciar que a pessoa jurídica possui uma função, da qual decorrem direitos e deveres. Ainda que seja um exercício de direito privado, a sociedade deve atender a uma finalidade social, não devendo o sujeito que a representa exercitar seus direitos egoisticamente, mas sempre atento à função que esta objetiva.<sup>148</sup>

O vocábulo “desvio”, conforme Alexandre Alberto Teodoro da Silva, pressupõe o “uso indevido ou anormal” da sociedade, já que “o sócio que detém a liberdade de iniciativa de se servir de uma personalidade jurídica, distinta dos membros que compõem a pessoa jurídica, emprega seus esforços para dar outro destino à tal personalidade”.<sup>149</sup>

---

<sup>146</sup> VENOSA, Op. cit., p. 362.

<sup>147</sup> MARTINS apud REQUIÃO, Op. cit., 1970, p. 16.

<sup>148</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *As teorias da desconsideração*. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coords.), *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 730-767.

<sup>149</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 132.

Já a confusão patrimonial é a ausência de distinção entre o patrimônio particular dos sócios e o patrimônio da sociedade, não havendo a devida separação. Alexandre Alberto Teodoro da Silva ensina que:

A confusão patrimonial entre controlador e sociedade controlada é, portanto, o critério fundamental para a desconsideração da personalidade jurídica *externa corporis*. E compreende-se, facilmente, que assim seja, pois a pessoa jurídica nada mais é, afinal, do que uma técnica de separação patrimonial. Se o controlador, que é o maior interessado na manutenção desse princípio, descumpre-o na prática, não se vê bem porque os juízes haveriam de respeitá-lo, transformando-o, destarte, numa regra puramente unilateral.<sup>150</sup>

Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, entretanto, são controversos.

Existem duas teorias no direito brasileiro: a maior, que requer a presença de fraude contra credores, abuso de direito ou desvio de finalidade e, ainda, que haja manipulação da autonomia patrimonial; e a menor, que tem como premissa apenas a frustração do credor diante da insolvibilidade da sociedade.<sup>151</sup> Alguns juristas preferem classificar as duas correntes em subjetiva e objetiva, respectivamente.

A teoria subjetiva, baseada na concepção clássica, é a de maior aceitação no Brasil. Entre os doutrinadores que se filiam a essa teoria tem-se o jurista alemão Rolf Serick e Rubens Requião.<sup>152</sup>

É assim denominada em razão da necessidade de comprovação da vontade, da consciência do agente de que o ato praticado poderá causar dano ou violar a lei. Logo, é imprescindível a presença do elemento culpa, além da demonstração do abuso de direito ou a fraude à lei.

Segundo Alexandre Couto Silva,

A concepção subjetivista apresentada por Requião baseia-se, para a aplicação da teoria da desconsideração, na fraude e no abuso, requisitos que são de caráter

---

<sup>150</sup> Ibidem, p. 133.

<sup>151</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 6. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, v.2, p.35.

<sup>152</sup> MASHIMO, Op. cit., 96.

subjetivo e não contemplam, no entendimento de Comparato, todo o terreno da ocorrência da teoria da desconsideração.<sup>153</sup>

Explica Garcia que “a teoria maior tem base sólida e se trata da verdadeira desconsideração, vinculada à verificação do uso fraudulento da personalidade jurídica, ou seja, apresenta requisitos específicos para que seja concretizada”.<sup>154</sup>

Já a formulação objetiva ou teoria menor da desconsideração é uma proposta doutrinária, formulada por Fábio Konder Comparato, que combate o subjetivismo da teoria maior, não se preocupando se há ou não fraude ou abuso de direito, ou seja, dolo do sujeito.<sup>155</sup>

Assim, possui como requisito apenas a confusão patrimonial, prescindindo de prova da intenção do agente no que concerne à má-utilização da pessoa jurídica.

Verifica-se que a teoria menor é aplicada em casos excepcionais, sendo uma hipótese bastante ampla e adotada por sistemas jurídicos protetivos, como o Código de Defesa do Consumidor, visto que se baseia na impossibilidade de transferência do risco inerente do negócio realizado pela pessoa jurídica.

Coelho entende que esta teoria representa, na verdade, a crise do princípio da autonomia patrimonial das sociedades empresárias, trazendo como único pressuposto o simples desatendimento do crédito titularizado perante a sociedade em razão da insolvabilidade ou falência desta.<sup>156</sup>

A Ministra Fátima Nancy Andrichi, ao julgar o REsp 279.273/SP, sintetiza o conteúdo exposto e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

A teoria maior da desconsideração, regra geral no sistema jurídico brasileiro, não pode ser aplicada com a mera demonstração de estar a pessoa jurídica insolvente para o cumprimento de suas obrigações. Exige-se, aqui, para além da prova de insolvência, ou a demonstração de desvio de finalidade (teoria subjetiva da desconsideração) ou a demonstração de confusão patrimonial (teoria objetiva da desconsideração). A teoria menor da desconsideração, acolhida em nosso

---

<sup>153</sup> SILVA, Alexandre Couto. *Desconsideração da personalidade jurídica: limites para sua aplicação*. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 2000, v. 780, p. 53.

<sup>154</sup> GARCIA, Op. cit., p. 204.

<sup>155</sup> REALI, Ronaldo Roberto. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 266, 30 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5008>>. Acessp em 3 nov. 2015.

<sup>156</sup> COELHO, Op. cit., 2002, p. 46.

ordenamento jurídico excepcionalmente no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental, incide com a mera prova de insolvência da existência de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial. Para a teoria menor, o risco empresarial normal às atividades econômicas não pode ser suportado pelo terceiro que contratou com a pessoa jurídica, mas pelos sócios e/ou administradores desta, ainda que estes demonstrem conduta administrativa proba, isso té, mesmo que não exista qualquer prova capaz de identificar conduta culposa ou dolosa por parte dos sócios e/ou administradores da pessoa jurídica. A aplicação da teoria menor da desconsideração às relações de consumo está calcada na exegese autônoma do §5º do art. 28 do CDC, porquanto a incidência desse dispositivo não se subordina à demonstração dos requisitos previstos no caput do artigo indicado, mas apenas à prova de causar, a mera existência da pessoa jurídica, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.<sup>157</sup>

O atual Código Civil, em seu art. 50, adota a teoria subjetiva da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que traz como necessária a comprovação do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial, além da demonstração de insolvência da pessoa jurídica.

Essa é a postura doutrinária emitida por Fábio Coelho, o qual afirma que

Por outro lado, nas situações abrangidas pelo art. 50 do CC/2002 e pelos dispositivos que fazem referência à desconsideração, não pode o juiz afastar-se da formulação maior da teoria, isto é, não pode desprezar o instituto da pessoa jurídica apenas em função do desatendimento de um ou mais credores sociais. A melhor interpretação judicial dos artigos de lei sobre a desconsideração [...], é a que prestigia a contribuição doutrinária, respeita o instituto da pessoa jurídica, reconhece sua importância para o desenvolvimento das atividades econômicas e apenas admite a superação do princípio da autonomia patrimonial quando necessário à repressão de fraudes e à coibição do mau uso da pessoa jurídica.<sup>158</sup>

No mesmo sentido, leciona Márcia Frigeri que “nosso Código não acolhe a concepção objetiva da teoria”, tendo em vista que “a confusão patrimonial não é fundamento suficiente para a desconsideração, sendo simplesmente um meio importantíssimo de

---

<sup>157</sup> STJ, Ac 3ªt., REsp 279.273/SP, Rel. Min. Fátima Nancy Andriahi, j. 4.12.03

<sup>158</sup> COELHO, Op. cit, 2002, p. 54.

comprovar o abuso da personalidade jurídica, que ocorre nas hipóteses do abuso de direito e da fraude”.<sup>159</sup>

O Superior Tribunal de Justiça já manifestou entendimento no sentido de que o Código Civil adota a teoria subjetiva, conforme se vê:

A excepcional penetração no âmago da pessoa jurídica, com o levantamento do manto que protege essa independência patrimonial, exige a presença do pressuposto específico do abuso da personalidade jurídica, com a finalidade de lesão a direito de terceiro, infração da lei ou descumprimento de contrato. O simples fato da recorrida ter encerrado suas atividades operacionais e ainda estar inscrita na Junta Comercial não é, por si só, indicativo de que tenha havido fraude ou má-fé na condução dos seus negócios [...] Não se quer dizer com isso que o encerramento da sociedade jamais será causa de desconsideração de sua personalidade, mas que somente o será quando sua dissolução ou inatividade irregulares tenham o fim de fraudar a lei, com o desvirtuamento da finalidade institucional ou confusão patrimonial.<sup>160</sup>

Dessa forma, constata-se que o princípio da autonomia patrimonial não é absoluto e que a regra geral para haver a desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade é a de que é necessário comprovar a ocorrência de fraude ou abuso de direito.

### **3.4. Aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário**

É possível notar que a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário gerou inúmeras controvérsias.

Alguns autores possuem o entendimento de que a referida teoria seria inaplicável em matéria tributária em razão da inexistência de previsão legal, visto que o direito tributário rege-se pelo princípio da legalidade estrita.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup> FRIGIERI, Márcia. *A responsabilidade dos sócios e administradores e a desconsideração da personalidade jurídica*. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 739, maio 1997, p. 53-69, nota 33.

<sup>160</sup> STJ, REsp n. 876.974/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 27-8-2007.

<sup>161</sup> SILVA, Amadeu Braga Batista. *Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro tributário*. Revista PGFN. Ano I, n. III, 2012, n. 29. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/N%2029%20requisitos%20para%20desconsideracao.pdf>> . Acesso em: nov. 2015.

Marçal Justen Filho, concordando com esse posicionamento, declara que o “silêncio normativo não impede a aplicação da teoria do superamento da personalidade jurídica societária no campo do direito privado. Contrariamente se passa no tocante ao direito tributário”. Isso porque, no campo tributário, ramo do direito público, somente é permitido o que a lei determina expressamente, em oposição ao direito privado, em que é permitido tudo que não é proibido<sup>162</sup>

Por outro lado, há quem defenda que a desconsideração da personalidade jurídica é plenamente aplicável em matéria tributária e se dá com fundamento no art. 135 do CTN, dentre outros dispositivos, como o art. 149 do referido código. Aldemário Araújo Castro sustenta que:

O Código Tributário Nacional já permite (sempre permitiu) o afastamento de anteparos, realidades meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo. Com efeito, o art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento será efetuado e revisto de ofício quando se comprovar a presença, entre outros, de simulação [...] caso em que a pessoa física é o efetivo contribuinte, ‘protegido’ por uma pessoa jurídica (com existência meramente formal).<sup>163</sup>

Existe, ainda, o entendimento de que, com a edição do Código Civil de 2002, o art. 50, que traz a expressa previsão da teoria, permite a aplicação desta também em âmbito tributário, desde que respeitados os pressupostos da lei cível, ou seja, caracterização do abuso de personalidade jurídica.

Por fim, há o entendimento de que, mesmo sem norma expressa, o Direito deve reprimir o uso abusivo das estruturas jurídicas, sendo um princípio basilar da Teoria Geral do Direito, podendo a teoria ser aplicada a qualquer ramo do ordenamento jurídico, conforme explica Silva:

[...] a natureza desta não consideração da personalidade jurídica deriva do abuso do direito subjetivo à personalidade jurídica, sendo correto afirmar que a categoria geral

---

<sup>162</sup> JUSTEN FILHO, Op. cit., p. 110.

<sup>163</sup> CASTRO, Aldemário Araújo. *Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica Prevista no Novo Código Civil*. In: *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. TORRES, Heleno Taveita; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 489.

do abuso de direito pertence à Teoria Geral do Direito, e é aplicável a todos os ramos do ordenamento jurídico, como um todo harmônico, num intenso diálogo de complementaridade que satisfaz a perspectiva da tão desejada unidade sistêmica.<sup>164</sup>

Apesar de não haver consenso na doutrina quanto à aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário, os órgãos judiciários brasileiros aplicam o instituto sem problemas sob o argumento de que este traz mais eficácia e celeridade à satisfação do crédito tributário.

#### **2.4.1 Análise comparativa entre a Responsabilidade dos Sócios prevista no art. 135, III, do CTN e a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica**

É comum os juristas que atuam com direito tributário se depararem com pedidos, feitos pela Fazenda Pública, de desconsideração da personalidade jurídica, muitas vezes fundamentados no art. 135 do CTN.

É recorrente, também, haver decisões nesse sentido, conforme as relacionadas abaixo:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO GERENTE - "EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE" NÃO ACOLHIDA - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - RECURSO IMPROVIDO. O encerramento das atividades empresariais sem a devida comunicação ao órgão estadual competente e o não pagamento dos tributos devidos constituem forte indício de infração à lei, **autorizando a desconsideração da personalidade jurídica da executada e o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, eis que preenchidos os requisitos mencionados para ocorrer a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional**, daí porque cabe a rejeição da chamada "exceção de pré-executividade" em que se discute essa circunstância. [...] (TJSC, AC n. 2008.051904-6, de Itajaí, Rel. Des. Vanderlei Romer, julgada em 12/12/2008).<sup>165</sup>

No mesmo sentido:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DECISÃO INDEFERITÓRIA DE PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO DA

---

<sup>164</sup> SILVA, Op. cit., p. 212.

<sup>165</sup> TJSC, Agravo de Instrumento n. 2008.068375-0, da Capital, rel. Des. Jaime Ramos, j. 26-01-2012.

EXECUCIONAL CONTRA SÓCIO-GERENTE. INSURGÊNCIA DA FAZENDA PÚBLICA. ARGUIÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. INOCORRÊNCIA. REGULARIDADE. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS EXIGÍVEIS (ART. 135, CAPUT E INC. III DO CTN). DECISÃO MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. Não se há de cogitar de irregularidade na dissolução da sociedade empresária executada, pois que se deu de modo hígido. Nesse contexto, **é de rejeitar-se, com amparo jurisprudencial, o pedido de desconsideração de sua personalidade jurídica, inviabilizando, assim, o pretendido redirecionamento da execucional contra seu sócio-gerente, por cuidar-se de medida excepcional, admissível na senda das situações catalogadas no art. 135, caput e inc. III, do Código Tributário Nacional, nem de longe patenteadas in casu.**<sup>166</sup>

Constatam-se, inclusive, decisões do Superior Tribunal de Justiça no mesmo norte, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. SÓCIO QUE NÃO EXERCIA PODERES DE GESTÃO À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REVISÃO DAS PREMISSAS DO ARESTO RECORRIDO. ÓBICE NA SÚMULA N. 7/STJ.

1. **A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN** ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. 2. Nos termos da jurisprudência do STJ, não é possível o redirecionamento da execução fiscal em relação a sócio que não integrava a sociedade à época da dissolução irregular da empresa executada. 3. O ora recorrido não exercia poderes de gestão à época da dissolução irregular da empresa. Logo, no presente caso, não é cabível o redirecionamento da execução fiscal. A revisão das premissas fáticas do acórdão recorrido, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame. Agravo regimental improvido.<sup>167</sup>

São muitos os julgados relacionando o instituto da desconsideração da personalidade jurídica com o instituto da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN. Entretanto, tal relação não se mostra adequada, tanto sob o ponto de vista prático, quanto sob o aspecto jurídico-científico.

O art. 135, III, do CTN não representa o instituto da desconsideração da pessoa jurídica, mas tão-somente hipótese de responsabilidade tributária pessoal e direta por expressa

---

<sup>166</sup> TJSC, Agravo de Instrumento n. 2015.020498-9, de Joinville, rel. Des. João Henrique Blasi, j. 29-09-2015.

<sup>167</sup> AgRg no REsp 1534236/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 25/08/2015.

disposição legal, mesmo que o Superior Tribunal de Justiça e outros Tribunais manifestem esse entendimento.

Isso porque a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN refere-se à responsabilização pessoal e direta de determinadas pessoas, com base nos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Ao aplicar esse artigo, os diretores, gerentes ou representantes respondem pelas obrigações tributárias no caso de inadimplemento, e em tal situação, para Baleeiro, o caso é de responsabilidade por substituição, sendo que "as pessoas indicadas no artigo 135, CTN, passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte".<sup>168</sup>

Marçal Justen Filho confirma o entendimento, considerando que a aplicação do referido artigo é "uma hipótese de flexibilização da autonomia da pessoa jurídica, mas não necessariamente da aplicação da doutrina da desconsideração".<sup>169</sup>

Ao contrário da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a responsabilização dos sócios não representa uma quebra no princípio da separação entre a pessoa jurídica e seus dirigentes.

Portanto, a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN não deve se confundir com o instituto da desconsideração.

A desconsideração ocorre quando a pessoa jurídica se coloca como obstáculo a coibição da fraude ou do abuso de direito, utilizando de forma indevida sua autonomia, resultando na suspensão temporária da eficácia dos atos constitutivos da pessoa jurídica para responsabilizar os sócios ou administradores.

Caso haja previsão expressa no ordenamento jurídico de imputação direta de responsabilidade ao sócio ou representante, não seria necessário aplicar a desconsideração da personalidade jurídica.<sup>170</sup>

---

<sup>168</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 755.

<sup>169</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

<sup>170</sup> SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário.. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em dez. 2015.

Segue esse entendimento Fábio Ulhoa Coelho, alegando que se a própria lei tributária permite que se coíba a fraude responsabilizando diretamente os membros ou sócios da pessoa jurídica, não deverá ser aplicada a doutrina da desconsideração<sup>171</sup>, tendo em vista que é uma medida mais gravosa.

Luciano Amaro, em mesmo sentido, afirma que, nesses casos, “não é preciso desconsiderar a empresa para imputar as obrigações aos sócios, pois, mesmo considerada a pessoa jurídica, a implicação ou responsabilidade do sócio já decorre de preceito legal”.<sup>172</sup>

Por outro lado, Rubens Requião perfilha o entendimento de que as hipóteses de responsabilização dos sócios previstas no Código Tributário Nacional, como o art. 134 e 135, seriam um embrião da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Entretanto, constata-se ser mais adequado classificar essas hipóteses como responsabilização dos sócios por atos próprios.<sup>173</sup>

Isso porque a responsabilidade dos sócios e dos administradores está descrita no contrato social, que deve ser obedecido e respeitado enquanto a sociedade permanecer constituída. Caso o administrador aja com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, este deve ser pessoalmente responsabilizado.

Assim, no referido dispositivo, conforme entendimento de grande parte da doutrina, caso haja previsão no ordenamento jurídico de imputação direta de responsabilidade por certos atos aos sócios ou administradores da pessoa jurídica, não é necessária a desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que o Código Tributário Nacional traz solução mais eficiente para a hipótese ao responsabilizar diretamente o administrador.<sup>174</sup>

E, ainda, quando a própria lei tributária determina que o sócio é responsável pela dívida, não se está aplicando a *disregard doctrine*, mas somente imputando a obrigação ao ente correto. Dessa forma, imprescindível haver a comprovação de que o sócio ou

---

<sup>171</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Desconsideração da personalidade jurídica. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

<sup>172</sup> AMARO, Luciano. *Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor*. Revista de Direito Mercantil n. 88, out/dez. 1992, p. 74 *apud* SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário.. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em dez. 2015.

<sup>173</sup> MASHIMO, Op. cit., p. 134 *apud* SANTIAGO, Op. cit.

<sup>174</sup> SANTIAGO, Op cit.

administrador responsabilizado não agiu em conformidade aos seus deveres e encargos previstos no contrato social.

Fabio Ulhoa Coelho sintetiza esse posicionamento ao afirmar que “não há, portanto, desconsideração da pessoa jurídica na definição da responsabilidade de quem age com excesso de poder, infração da lei, violação dos estatutos ou contrato social, ou por qualquer outra modalidade de ato ilícito”.<sup>175</sup>

Com essa confusão entre os dois institutos, muitos julgados, ao deferir o pedido de redirecionamento, mantém no pólo passivo da execução fiscal a pessoa jurídica, criando uma responsabilidade solidária não reconhecida pelo art. 135 do CTN. É importante haver a diferenciação da aplicação do art. 135 do CTN e do instituto da desconsideração da personalidade jurídica para que haja maior segurança jurídica e uniformização na aplicação da norma.

Portanto, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica apresenta aspectos distintos da responsabilidade dos sócios, mesmo que ambas possuam o mesmo objetivo, qual seja, a proteção de terceiros. A primeira possui seu fundamento assentado na vedação do ordenamento jurídico, que repudia a utilização da pessoa jurídica para a prática de atos abusivos e fraudulentos; a segunda tem como base as previsões do contrato social.

### **3.5. Aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica nos casos de Dissolução Irregular da Sociedade Limitada**

Uma situação muito freqüente encarada pelos entes Fazendários ao ajuizar as execuções fiscais é a impossibilidade de localizar a empresa executada no endereço informado aos órgãos competentes.

Nesse caso, para facilitar a execução dos créditos tributários, a súmula n. 435 do Superior Tribunal de Justiça declarou que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes,

---

<sup>175</sup> COELHO, Op. cit., 2003, p. 51.

legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”, sedimentando entendimento jurisprudencial dos tribunais fundado em interpretação do art. 135 do CTN.

Portanto, diante da certidão do Oficial de Justiça constatando que a empresa não mais funciona no local informado à Junta Comercial ou à Receita Federal, inviabilizando a sua citação para apresentar-se no processo de execução fiscal, existe a alternativa de realizar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-administrador, ou seja, de transferir a responsabilidade tributária pelos débitos em aberto diretamente para a pessoa física que administra a sociedade, pessoa jurídica.

Reitera-se que, além da hipótese da empresa deixar de funcionar em seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, a dissolução irregular poderá ser constatada em quaisquer outros casos que não seja respeitado o procedimento regular de dissolução previsto em lei, englobando a dissolução propriamente dita, a liquidação e a partilha.<sup>176</sup>

Nessas hipóteses, a dissolução irregular é considerada uma infração de lei, enquadrando-se no inciso III do art. 135 do CTN.

Importante ressaltar que o simples não pagamento de tributos, ou seja, o mero inadimplemento fiscal, não passa de um descumprimento administrativo de natureza não criminal, não configurando infração de lei. Nesse caso, apesar de caber a aplicação de penalidades administrativas e a possibilidade de lançamento do tributo com extração da certidão de dívida ativa (CDA) em face do contribuinte, não resta verificado crime contra a ordem tributária ou infração à lei.

Isso porque não deve ser aplicada sanção penal ao contribuinte que se encontre em situação de insolvência, sem condições financeiras de realizar o pagamento do crédito tributário.<sup>177</sup>

Hugo de Brito Machado, ao analisar a hipótese, entende que resta caracterizada causa excludente de culpabilidade, qual seja, a inexigibilidade de conduta diversa, explicando que:

---

<sup>176</sup> MARIANI, Op. cit.

<sup>177</sup> ANDREUCCI, Antônio Ricardo. *Legislação Penal Especial*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 365.

a não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, numa tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga.<sup>178</sup>

Esse é o entendimento do Tribunal Regional da 4ª Região, conforme se vê:

DIREITO PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS E APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ARTS. 1º, I E 2º, II, DA LEI 8.137/90). PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. 1. **A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal; [...]** 3. **Inexigibilidade de conduta diversa. Empresa com enormes dificuldades financeiras, caminhando a passos largos para a falência e que acabou efetivamente encerrando suas atividades por esgotamento de recursos. Pagamento preferencial dos salários.** <sup>179</sup>(grifou-se)

Inclusive, a própria lei estabelece expressamente a preferência do pagamento do salário dos trabalhadores da empresa face aos tributos (art. 186 do CTN), bem como o pagamento de dívidas, quando indispensável, para que a empresa continue funcionando, privilegiando o interesse dos empregados na manutenção do emprego, e do próprio fisco, na manutenção da fonte de tributos.<sup>180</sup>

Em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas - IBGE para apurar as estatísticas do Cadastro Central de Empresas em 2012, constatou-se que, do total de empresas e outras organizações cadastradas, 87,9% possuíam até nove empregados e 10,3%, possuíam entre dez e quarenta e nove empregados. Assim, ainda em 2012, a grande

---

<sup>178</sup> MACHADO, Op. cit., p. 508.

<sup>179</sup> TRF4, ACR 5001584-38.2010.404.7107, Oitava Turma, Relator p/ Acórdão Leandro Paulsen, juntado aos autos em 14/10/2014

<sup>180</sup> Idem.

maioria dos empreendimentos brasileiros caracterizava-se como micro ou pequena empresa.<sup>181</sup>

Conforme a Lei Complementar n. 123/2006, a sociedade limitada poderá se enquadrar como microempresa ou empresa de pequeno porte, desde que atenda aos requisitos e procedimento estabelecido pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio por meio da Instrução Normativa n° 103/2007.

Logo, na prática, grande parte dos empreendedores no cenário comercial atual não dispõe de recursos abundantes para constituir sua empresa, resultando em uma frágil conjectura financeira, motivo pelo qual parcela destes arcam com o insucesso do empreendimento e fecham suas portas.

É muito comum que o empresário simplesmente deixe de prosseguir com a empresa sem informar os órgãos competentes. Isso ocorre por alguns motivos, como o custo inerente ao procedimento de dissolução e ao fato de que este somente é possível após haver o cumprimento total das obrigações tributárias pela sociedade e por seus sócios.<sup>182</sup>

Ao verificar que o empresário enfrentou dificuldades para prosseguir com o seu negócio, conclui-se que também encontrará dificuldades para satisfazer os débitos tributários, gerando a dissolução irregular da sociedade.<sup>183</sup>

Assim, é necessário analisar o caso concreto de cada sociedade e o motivo por trás de seu inadimplemento tributário. Entretanto, é possível afirmar que, em grande parte das situações em que uma sociedade limitada se dissolve irregularmente, não há a caracterização de fraude ou abuso da personalidade jurídica, requisitos essenciais para haver a desconsideração da personalidade jurídica, mas tão-somente a escassez de recursos financeiros para arcar com os débitos pendentes.

---

<sup>181</sup> BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estatística do Cadastro Central de Empresas em 2012. Disponível em <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv86882.pdf>. Acesso em: nov. 2015.

<sup>182</sup> CASTILHO, Ricardo. A Súmula 435 do STJ e a difícil tarefa de ser empresário no Brasil. In: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI135698,51045-A+Sumula+435+do+STJ+e+a+dificil+tarefa+de+ser+empresario+no+Brasil>.

<sup>183</sup> *Idem*. 16 jun 2011. Acesso em nov. 2015.

É primordial que haja a desconsideração da personalidade jurídica somente quando houver o abuso de direito ou a manipulação fraudulenta da autonomia patrimonial, não podendo o instituto da pessoa jurídica ser desprezado apenas em função do desatendimento de um credor.

Em adição, diante da possibilidade trazida pelo Código Tributário Nacional da responsabilização pessoal dos gerentes da sociedade, não é necessário desconsiderar a empresa para imputar as obrigações diretamente aos sócios, sendo possível realizar o redirecionamento da execução fiscal mesmo considerada a pessoa jurídica.<sup>184</sup>

Por fim, diante do exposto, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é aplicável em matéria tributária em quaisquer casos em que haja a comprovação de fraude ou abuso da personalidade jurídica, requisitos trazidos pelo Código Civil e que representam a teoria maior ou subjetiva do instituto, atentando-se ao fato de que a desconsideração é uma medida excepcional que deve ser aplicada com cautela diante do princípio da autonomia patrimonial consagrado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Nos casos de dissolução irregular da sociedade limitada, caso reste verificado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, é possível a aplicação da referida teoria. Todavia, caso o inadimplemento de débitos tributários por parte das sociedades seja resultado da falta de recursos financeiros, deve ser aplicada a súmula n. 435 do STJ, com o conseqüente redirecionamento da execução fiscal para o sócio-administrador.

---

<sup>184</sup> AMARO, Op. cit., 1992, p. 74.

## CONCLUSÃO

Conforme estudado ao longo deste trabalho, a responsabilidade tributária nasce da relação obrigacional de direito público, possuindo natureza compulsória e *ex lege*. Para haver a constituição da obrigação tributária, é necessária, de início, a previsão em lei da hipótese de incidência de um tributo, que, concretizada, configura o fato gerador.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, consistindo a primeira no dever do sujeito passivo de pagar tributo ou penalidade tributária e a segunda, no dever instrumental ou formal de fazer, não fazer ou suportar algo em prol da arrecadação de tributos, ou seja, sem conteúdo pecuniário.

Ainda, a responsabilidade tributária pode recair sobre pessoas físicas ou jurídicas.

Ao constituir uma sociedade limitada, constitui-se, também, uma nova personalidade jurídica. O art. 44 do Código Civil estabelece que as sociedades são pessoas jurídicas de direito privado e é dessa personalização que decorre o princípio da autonomia patrimonial, significando que os sócios, em regra, não respondem pelas obrigações da sociedade.

Logo, o resultado prático obtido com a personificação é que as dívidas e os créditos da sociedade não se transformam em dívidas e créditos dos sócios, sendo pessoas distintas e independentes. No âmbito do direito tributário, o dever de arcar com os tributos decorrentes da atividade desempenhada pela sociedade recai à própria sociedade, e não aos sócios.

Entretanto, essa regra possui exceções. Para atingir os seus objetivos econômicos, a sociedade limitada depende de pessoas físicas e é por meio de seu administrador (ou administradores) que esta realiza negócios jurídicos e pratica atos pertinentes a sua atividade.

Os administradores possuem, além do dever de diligência e probidade, a obrigação de servir com a lealdade à sociedade, de forma a privilegiar os interesses sociais em detrimento de seus próprios. Quando estes agem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos serão pessoalmente responsáveis pelos créditos decorrentes desses atos, conforme art. 135 do CTN.

Assim como a sociedade empresária nasce no momento em que duas ou mais pessoas se reúnem e a constituem com um objetivo em comum, ela se extingue através da dissolução, quando verificada a ocorrência de algum fato que impeça sua continuidade.

Essa dissolução, para ser considerada regular, deve seguir processo específico, com três fases – dissolução propriamente dita, liquidação e partilha – e todas as obrigações da sociedade devem ser cumpridas antes da extinção. O não cumprimento das regras legais e do supracitado processo caracteriza a dissolução irregular da sociedade.

Muitas empresas devedoras simplesmente finalizam suas atividades e fecham as portas, sem realizar os procedimentos regulares previstos em lei, encerrando sua existência apenas no plano fático, e não jurídico.

Nessas hipóteses, a dissolução irregular é considerada uma infração de lei, enquadrando-se no inciso III do art. 135 do CTN.

Ao analisar a jurisprudência de tribunais pátrios, verifica-se haver uma confusão entre os institutos da responsabilidade de terceiro, previsto no art. 135 do CTN, e da desconsideração da personalidade jurídica.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica baseia-se na idéia de que a separação patrimonial e a limitação de responsabilidade dos sócios não devem ser elevadas a dogmas, propiciando que sejam atribuídas aos sócios e/ou administradores obrigações que, em princípio, seriam assumidas pela pessoa jurídica. Entretanto, excepcionalmente, em razão do uso fraudulento ou abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, é possível desconsiderar a personalidade jurídica e atingir os bens pessoais das pessoas físicas que realizaram o ato em nome da sociedade ou que a administram.

Existem duas teorias no direito brasileiro: a maior ou subjetiva, que requer a presença de fraude contra credores, abuso de direito ou desvio de finalidade e, ainda, que haja manipulação da autonomia patrimonial; e a menor ou objetiva, que tem como premissa apenas a frustração do credor diante da insolvibilidade da sociedade.

O atual Código Civil, em seu art. 50, adota a teoria subjetiva da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que traz como necessária a comprovação do desvio de

finalidade ou da confusão patrimonial, além da demonstração de insolvência da pessoa jurídica.

Logo, constata-se que o princípio da autonomia patrimonial não é absoluto e que a regra geral para haver a desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade é a de que é necessário comprovar a ocorrência de fraude ou abuso de direito.

Por conseguinte, o art. 135, III, do CTN não representa o instituto da desconsideração da pessoa jurídica, mas tão-somente hipótese de responsabilidade tributária pessoal e direta por expressa disposição legal, mesmo que o Superior Tribunal de Justiça e outros Tribunais manifestem esse entendimento. Isso porque no referido dispositivo há a imputação direta de responsabilidade por certos atos aos sócios ou administradores da pessoa jurídica, não sendo necessária a desconsideração da personalidade jurídica e não exigindo a prática de fraude ou abuso de direito para haver o redirecionamento da responsabilidade.

Assim, apesar de a teoria da desconsideração da personalidade jurídica ser aplicável em matéria tributária, esta é uma medida excepcional que deve ser aplicada com cautela diante do princípio da autonomia patrimonial consagrado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Nos casos de dissolução irregular da sociedade limitada, caso reste verificado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, é possível a aplicação da referida teoria. Todavia, na prática, o inadimplemento de débitos tributários por parte da maioria das sociedades é resultado da falta de recursos financeiros, devendo ser aplicada a súmula n. 435 do STJ, com o conseqüente redirecionamento da execução fiscal para o sócio-administrador.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- \_\_\_\_\_, Luciano. *Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor*. Revista de Direito Mercantil n. 88, out/dez. 1992.
- ANDREUCCI, Antônio Ricardo. *Legislação Penal Especial*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo, Malheiros, 1995.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 1992.
- BERTOLDI, Marcelo M., RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. *Curso Avançado de Direito Comercial*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.
- BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estatística do Cadastro Central de Empresas em 2012. Disponível em <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv86882.pdf>. Acesso em: nov. 2015.
- BRUSCATO, Wilges; RODRIGUES JÚNIOR, Leandro Modesto. *A limitação da responsabilidade e a desconsideração da personalidade jurídica após o novo código civil*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 53, maio 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2769](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2769)>. Acesso em: 31 out. 2015.
- BRUSCHI, Gilberto Gomes. *Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo, Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011;

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 18. ed. São Paulo, Atlas, 2007.

CASTRO, Aldemário Araújo. *Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica Prevista no Novo Código Civil*. In: Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. TORRES, Heleno Taveita; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COELHO, Fabio Ulhoa. *As teorias da desconsideração*. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coords.), *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 8. ed. São Paulo: Saraiva 2005. v. 2.

\_\_\_\_\_, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 6. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, v.2.

\_\_\_\_\_, Fábio Ulhoa. *Desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

\_\_\_\_\_, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_, Fabio Ulhoa. *Penhorabilidade das cotas sociais*. RDM, nova série, v. 82/95-101, abr.-jun. 1991.

\_\_\_\_\_, Fábio Ulhoa. *Pessoa Jurídica: Conceito e Desconsideração*. Justitia, São Paulo, v. 137, jan/mar. 1987.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983.

CRISTIANO, Romano. *Personificação da empresa*. São Paulo: RT, 1982.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

- DIDIER JR., Fredie et al. *Curso de Processo Civil*. 2 ed. Salvador: Juspodium, 2010, v. 5.
- ESTRELA, Hernani. *Apuração de Haveres dos Sócios*. Rio de Janeiro. Forense.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, ed. Rio, 1976.
- FRIGIERI, Márcia. *A responsabilidade dos sócios e administradores e a desconsideração da personalidade jurídica*. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 739, maio 1997, p. 53-69, nota 33.
- GARCIA, Leonardo de Medeiros. *Direito do consumidor*. Niterói/RJ: Editora Impetus, 2009.
- GARRIGUES, Joaquín. *Curso de derecho mercantil*. 7. ed. Bogotá: Temis, 1987.
- GOMES, Luiz Roldão de Freitas. *Noção de Pessoa no Direito Brasileiro*. In: Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial. São Paulo, n. 16, jul/set de 1992.
- GOLÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações*. 10. ed. São Paulo, Saraiva.
- JENIÊR, Carlos Augusto. *Execução Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo, Malheiros, 2008.
- \_\_\_\_\_, Hugo de Brito. *Fato Gerador da Obrigação Acessória*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 96, set. 2003.
- MARIANI, Irineu. *Responsabilidade Civil dos Sócios e dos Administradores de Sociedades Empresárias (à luz do novo Código Civil)*. Disponível em:

<[www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art\\_srt\\_arquivo20080731130954.pdf](http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20080731130954.pdf)>. Acesso em: 13 out. 2015.

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades empresárias, fundo de comércio*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

\_\_\_\_\_, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MASHIMO, Cláudio. *Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada*. São Paulo, 2007.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações – Parte 1*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 4.

NEME, Paulo Henrique. *Anotações sobre a Sociedade Limitada e o Novo Código Civil*. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 57/58, p. 269/295, jan/dez 2002.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. São Paulo: RT, 1997.

OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979.

PAES, P. R. Tavares. *Comentários a Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo, RT, 1996.

PATROCÍNIO, Daniel Moreira. *Sociedade Limitada: comentários*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2010.

\_\_\_\_\_, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 2006.

PROENÇA, José Marcelo Martins. *Direito Comercial I*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

REALI, Ronaldo Roberto. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 266, 30 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5008>>. Acesso em 3 nov. 2015.

REQUIÃO, Rubens. *Abuso de Direito e Fraude através da Personalidade Jurídica. Disregard Doctrine*. Artigo publicado na RT n. 410.

\_\_\_\_\_, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

SAGABB, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo, Saraiva, 2009.

SANTIAGO, Edna Ribeiro. *Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário*. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>.

SERICK, Rolf. *Aparencia y Realidad em las Sociedades Mercantiles: El Abuso de Derecho por medio de persona jurídica*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1958, tradução espanhola da tese que apresentou perante a Universidade de Tubingen.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Alexandre Couto. *Desconsideração da personalidade jurídica: limites para sua aplicação*. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 2000, v. 780.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo, Resenha Tributária,, 1975.

SOUSA, Sueli Baptista. *Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada*. São Paulo: Quarter Latin, 2006.

THEODORO JR., Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

TOMAZETTE, Marlon. *As Sociedades Simples no Novo Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, junho, 2002, v. 800.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 1993.

URIEL, Alexandre. *Administração da responsabilidade limitada. Responsabilidade dos Administradores. Deliberações dos sócios*. 26 set. 2009. Disponível em: <[www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/administracao-da-sociedade-limitada-responsabilidade-dos-administradores-deliberações-dos-socios/34188/](http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/administracao-da-sociedade-limitada-responsabilidade-dos-administradores-deliberações-dos-socios/34188/)>. Acesso em: 13 out. 2015.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. v.2. p. 24.

ZANETTI, Robson. *Manual da Sociedade Limitada*. Curitiba: Juruá, 2007.