

RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL PESSOAL DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES NA SOCIEDADE LIMITADA: ANÁLISE COM MAIOR REFERÊNCIA À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 86/2009 | p. 73 - 127 | Mai - Jun / 2009
Doutrinas Essenciais de Direito Empresarial | vol. 2 | p. 487 - 537 | Dez / 2010
DTR\2011\1422

Fabício Machado de Moraes

Concluinte do Curso de Direito da UFPA. Professor de Direito Constitucional,
Administrativo e Tributário.

Área do Direito: Tributário; Comercial/Empresarial

Resumo: A temática principal do trabalho irá se relacionar com o direito de responsabilização patrimonial, no qual os sócios e administradores de uma sociedade limitada têm o seu patrimônio pessoal destacado para a satisfação de um determinado crédito. Esta satisfação creditória pode se referir a saldos decorrentes de atividades mercantis de natureza civil, denominada de atividade negocial, quando o sócio ou administrador responde subsidiariamente com a sociedade limitada até o limite de integralização de suas cotas ou de maneira pessoal e isolada quando utiliza a sociedade para fraude ou abuso de poder. Pode, no entanto, tal responsabilização derivar de atividades não negociais. Dentre estas atividades não negociais, encontram-se as prestações de natureza tributária. Dos assuntos relacionados ao direito tributário, cuida-se a respeito da responsabilidade tributária, descrita nos arts. 128 a 137 do CTN. Das diversas modalidades descritas no Código Tributário Nacional, aquelas que mais se aproximam da realidade empresarial são aquelas descritas nos arts. 134 e 135, que permitem, respectivamente, que um sócio possa responder subsidiariamente para com a sociedade de pessoas em caso de liquidação irregular ou que um administrador responda pessoalmente em caso de fraude à lei, ao contrato social ou pratique algo com excesso de poderes. Analisadas as regras, a abordagem irá examinar o descumprimento de tais normas de responsabilização por parte da Fazenda Pública, sob o argumento de que tal matéria é interesse público, levando milhares de empresários ao fechamento de suas portas e causarem desemprego e suspensão na geração de tributos para a própria Fazenda Pública.

Palavras-chave: Responsabilidade patrimonial - Sócios e administradores - Sociedade limitada.

Abstract: Thematic the main one of the work will go to become related with the right of patrimonial responsibility, in which the partners and administrators of an limited society have its detached personal patrimony for the satisfaction of one determined credit. This credit satisfaction can mention the decurrent balances of mercantile activities of civil nature, called of business activity, when the partner or administrator answers subsidiary with the society limited until the limit of payment in full of its quotas or in personal and isolated way when he uses the society for fraud or abuse of being able. It can, however, such responsibility to derive from not business activities. Amongst these activities you do not negotiate, meet the nature installments tax. Of the subjects related to the tax law, is taken care of regarding the tax liability, described in the Internal revenue code in arts. 128 up to 137. Of the diverse described modalities in the Internal revenue code, those that more if approach to the enterprise reality are those described ones in arts. 134 and 135, that they allow, respectively, that a partner can answer subsidiary stops with the society of people in case of irregular liquidation or that an administrator answers personally in case of fraud against the law, to the social contract or practices something with excess to be able. Analyzed the rules, the boarding will go to examine the non-following of such norms of responsibility on the part of the Public Farm, under the argument of that such substance is public interest, taking thousand of entrepreneurs to the closing of its doors and to cause unemployment and suspension in the generation of tributes for the proper Public Farm.

Keywords: Patrimonial responsibility - Partners and administrators - Limited society.
Sumário:

INTRODUÇÃO - 1.EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO - 2.DAS SOCIEDADES LIMITADAS - 3.DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELO ADIMPLENTO DAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS - 4.DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELO ADIMPLENTO DAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA - 5.SITUAÇÃO CONTEMPORÂNEA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NOS JULGAMENTOS DE PRIMEIRO GRAU: ABUSO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO E DO ART. 135 DO CTN - 6.CONCLUSÃO

O problema principal desta produção acadêmica será relacionado ao público empresarial, ou seja, às pessoas que destinam suas vidas a produzir e a gerar empregos e tributos à população e ao governo deste país. Especificamente, o estudo centralizar-se-á na questão da responsabilidade patrimonial que poderá vir a atingir não o patrimônio da pessoa jurídica empresária, o que é a regra do sistema jurídico empresarial, mas o patrimônio, as rendas e o dinheiro pertencente à esfera particular dos sócios, sejam eles minoritários ou majoritários, além do patrimônio dos administradores da sociedade limitada. Tal responsabilidade deverá ser exposta em dois grandes blocos: a responsabilidade decorrente de dívidas não tributárias e aquelas decorrentes de dívidas tributárias. O motivo da escolha da análise da responsabilidade ligada ao Direito Tributário será visto analisando a evolução histórica da tributação.

Como questão de iniciação, será colocada uma breve explicação das origens e da atual situação da sociedade limitada, passando pela sua primeira imaginação, nos confins da Europa destruída pela II Guerra Mundial até o seu ingresso no ordenamento jurídico brasileiro. Após a explicação sobre o que seja o modelo societário limitado, passa-se à investigação de suas estruturas normativas, destacando-se a questão da responsabilidade patrimonial dos sócios e dos administradores. A investigação científica examinará se existe alguma norma geral de responsabilidade, aplicada a todos os modelos societários presentes na legislação brasileira, ou se existe uma especificação de cada estrutura empresária, se a mesma é solidária ou subsidiária em relação à pessoa dos sócios e administradores, e o principal: se existe alguma possibilidade de, em se tratando de obrigações não tributárias, o sócio ou o administrador de uma sociedade limitada vir a ter o seu patrimônio pessoal, apartado do patrimônio social, constricto para o pagamento de dívidas originariamente pertencentes à sociedade.

Após tal análise, será examinado o segundo bloco de investigação. Primeiramente, também como exame preliminar, analisar-se-á a estrutura da obrigação tributária, incluindo o sujeito ativo, o objeto e, principalmente, o sujeito passivo, porque não há a possibilidade de um particular (empresário) ser titular de uma pretensão tributária. O sujeito passivo tributário tem uma subdivisão em contribuinte e responsável tributário, como será mais a frente exposta. Dentro da disciplina do responsável tributário irá se concentrar a temática deste segundo bloco. Serão verificadas as modalidades de responsabilidade tributária existentes no Código Tributário Nacional (LGL\1966\26), diploma legislativo no qual será feita a mesma análise do primeiro bloco: se existe alguma disposição geral ou especializada sobre a responsabilização patrimonial de sócios e administradores societários que estejam envolvidos com a sociedade limitada.

Após fazer análise de todas as situações possíveis de responsabilidade tributária e não tributária a serem enfrentadas por um empresário, serão verificadas as aplicações concretas de todas as legislações expostas. Em resumo, o objetivo é averiguar a existência de alguma malversação na utilização dessa legislação por parte das pessoas envolvidas nas obrigações acima descritas.

1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO

A tributação é um instituto criado, em sua atual concepção constitucional brasileira, pelos antigos Estados Nacionais europeus quando à época das grandes transformações sociais e econômicas vividas no Velho Continente nos séculos XVII e XVIII. Era uma medida que contrariava os Estados do antigo regime absolutista, os quais concentravam os bens mais valiosos e os detinham como seus. Era uma forma de expressão de poder e fortuna, considerado o status da época juntamente com a árvore genealógica (o "sangue azul" nobre). No entanto, de acordo com os registros históricos, uma classe que ficou escondida durante a vigência do absolutismo, denominada burguesia, começa a sua caminhada para a tomada dos Estados europeus, inspirados em doutrinas revolucionárias como as de John Locke, Montesquieu, Jean Calvino, Jean Jacques Rousseau entre outros, além de inspirações em doutrinas econômicas como o liberalismo de Adam Smith e David Ricardo. Com as revoluções burguesas do século XVIII, o regime de atuação do Estado ficou diminuído, tendo o mesmo entregado seus bens para administração da iniciativa privada, devendo estes contribuir para o sustento e manutenção das instituições estatais, agora responsáveis pela defesa da ordem e segurança dos particulares.

Surge, assim, a noção moderna de tributação, ou seja, a administração dos bens, antes públicos, agora é entregue aos particulares. No entanto, estes necessitam da proteção e dos serviços prestados pelo Estado, devendo contribuir para a formação do patrimônio público, sendo este destinado a promover a "justiça social".¹ Diz-se que se trata do sistema tributário moderno porque, em civilizações anteriores, a tributação ocorria de maneira diversa da que é praticada na contemporaneidade. No Egito Antigo, os tributos eram destinados a manter a força estatal e alargar ainda mais as disparidades sociais existentes, tanto que praticamente toda a renda auferida era utilizada para melhorias dos próprios bens "públicos" sem qualquer preocupação com as massas populacionais. Nas civilizações clássicas, somente a tributação romana teve ligeira semelhança com o sistema tributário moderno, aplicando o sistema de "progressividade", semelhante ao do Imposto Territorial Rural (ITR) brasileiro. Em Atenas e em Esparta, ocorria o mesmo que no Egito, com a agravante de que os impostos eram também cobrados para manter determinado povo em regime de escravidão. De acordo com os registros históricos, estas não foram as únicas formas de tributação dos tempos antigos, sendo que se pode lembrar do "Welfare State", ocorrido nos Estados Unidos, logo após a grande crise estrutural capitalista de 1929, comprovando a ineficácia e o engano com o movimento liberal. Pode-se, com certa margem de certeza, afirmar que foi a melhor aplicação da receita pública no setor social, respeitando todos os setores sociais, inclusive aquele que produz a riqueza nacional.

A partir das duas grandes guerras mundiais, ocasião na qual foi necessário esforço de toda a coletividade cosmopolita para a reconstrução do mundo, surgem novas diretrizes relacionadas aos direitos humanos. Entre essas novas orientações, pode-se, perfeitamente, incluir o regime de apropriação de bens particulares pelo Estado. Textos internacionais de datas consideravelmente antigas já protegiam os bens dos particulares contra qualquer tipo de apropriação indevida por parte das entidades estatais, entre elas a Magna Carta (LGL\1988\3), aquela considerada a primeira a instituir princípios tributários basilares como a anterioridade, a legalidade e o devido processo legal (os dois primeiros seriam uma derivação do último), a Declaração Universal dos Direitos Humanos, em seu art. XVII,² o Pacto de San José da Costa Rica, ratificado pelo Estado brasileiro, além de outras convenções internacionais que retratam que a proteção contra arbitrariedades econômicas do Estado está configurada entre as diversas garantias fundamentais que compõem o sistema mundial de proteção aos direitos humanos, do qual decorre a atual Constituição Federal (LGL\1988\3) brasileira que consagra tais princípios no art. 5.º e no capítulo denominado "Sistema Tributário Nacional", disposto a partir do art. 145 da CF/1988 (LGL\1988\3).

No entanto, em todas essas ocasiões históricas, inclusive no atual Sistema Tributário Nacional, descrito a partir do art. 145 da CF/1988 (LGL\1988\3), tiveram como principal "alvo", exatamente aquele setor responsável pela produção da maior parcela de riqueza

nacional. Estamos nos referindo ao setor empresarial, em especial o setor de pequenas e médias empresas. Infelizmente, devido ao que o Prof. Roberto Wagner Lima Nogueira (2005, p. 1) denomina, em seu belíssimo trabalho intitulado “Desrazão Tributária”, de “delinquência tributária”, quais sejam gastos supérfluos e excessivos por parte da Administração, o grupo dos médios empresários de todos os setores da economia, acabam tendo que suportar um ônus de sustentar o Estado, através de seus sistemas de tributação excessiva que, além de desestabilizar as bases econômicas de uma empresa, são tratados como “interesse público”, não podendo ser dispostos pelos agentes públicos fazendários. O antigo discurso estatal, pelo qual foi “criado” o moderno conceito de tributação acabou caindo diante das atuais políticas tributárias, referindo-se apenas ao caso brasileiro, que possui uma das maiores cargas tributárias do planeta. O Estado articulou uma grande “teia” de artifícios para cada vez mais buscar dinheiro de pessoas que não teria relação direta e nem indireta com os fatos impositivos das obrigações tributárias.

A situação do empresário nacional acaba por se focar em dois grandes dilemas a serem resolvidos: o fato de o mesmo já ter de contribuir de maneira excessiva para com os gastos públicos, estes últimos nem sempre utilizados em prol da sociedade, vista esta como a coletividade, sedenta por serviços e atitudes por parte daqueles que detêm o poder político, como também da possibilidade deste mesmo empresário ter seu patrimônio próprio atacado, inconstitucionalmente, para saldar dívidas tributárias originalmente pertencentes à esfera de patrimônio da sociedade empresária, pois, como será analisado, o simples fato do empresário ter optado pelo modelo social limitado já induz ao pensamento de que o mesmo deseja responder limitadamente pelo passivo da sociedade, limitado ao valor da integralização de suas cotas sociais, o que primeiro será regulado para depois ser desrespeitado pelo Estado, interessado apenas em incorporar ao seu patrimônio quantias que servirão ao dito “interesse público”, algo que considero uma “falácia normativa”.

Nesses dois pontos reside a temática principal do presente estudo, consistente na análise de como é que é tratada a questão tributária empresarial no tocante à responsabilidade tributária tanto das pessoas que detêm os poderes de gerência e administração dos assuntos relativos aos negócios, quanto daqueles que não os possuem, analisando em especial o modelo de sociedade denominada “sociedade limitada”, devido a este modelo ser o mais utilizado pelo empresariado nacional, além da análise da legislação tributária consolidada (Código Tributário Nacional (LGL\1966\26)) e esparsa, sempre com a visão constitucional de identificar possíveis inconstitucionalidades, seja na legislação abstrata, seja na aplicação por parte da Administração Pública. O ponto de observação será o de estabelecer uma breve diferença entre empresários que, por questão de risco da própria atividade econômica, deixam, momentaneamente de honrar seus compromissos tributários, daqueles que, utilizando-se da proteção da personalidade jurídica, cometem ilícitos tributários e até penais, como evasão e elisão fiscal, causando prejuízos ao erário de forma reversível, ou seja, recurso que poderiam retornar aos cofres públicos para serem aplicados nos setores sociais e econômicos, diminuindo a dependência absurda da tributação.

2. DAS SOCIEDADES LIMITADAS

Em consulta aos registros empresariais do Estado do Pará, podemos observar que, ao iniciar uma sociedade, os seus futuros responsáveis têm preferência pelo modelo de sociedade por quota de responsabilidade limitada, pelo fato de a mesma ser menos burocrática (em termos, tendo em vista que, segundo recente pesquisa do Sebrae, houve crescimento de 8% no número de empresas informais no Estado do Pará, além do fato de que se demora cerca de cento e cinquenta dias para regularização completa de uma empresa no Brasil. As sociedades limitadas de pequeno porte, de acordo com o Sebrae e Jucepa são mais de 90% do universo empresarial brasileiro e paraense.

Percebe-se, nitidamente, que há uma participação de extrema importância das empresas consideradas pequenas. Esse tipo de empresa sofreu aumento significativo em todos os

referenciais de pesquisa. As movimentações de rendas e de trabalhadores dentro da estrutura econômica e logística de uma microempresa acaba sendo, até mesmo, proporcionalmente maior de que todos os valores de movimentação de todos os outros grupos econômicos.

Para que seja possível a compreensão da “preferência nacional” por este modelo societário, é necessário fazer uma investigação histórica da sociedade por quota de responsabilidade limitada, desde sua gênese na Roma Antiga, até os dias atuais, com a sua regulação pelo novo Código Civil (LGL\2002\400).

Como citado, a idéia de contratação social descrita no art. 981 do CC/2002 (LGL\2002\400) foi regulada segundo os paradigmas atuais na Roma Antiga, sendo que naquela oportunidade, a regulamentação era feita no bojo do direito privado romano, não havendo uma disciplina especial para regular as sociedades, àquela época, ainda no início de sua atividade que, posteriormente, iria dominar o Mar Mediterrâneo. Com o esfacelamento do Império Romano e o advento de sociedades antes consideradas bárbaras, como os povos germânicos, deu-se uma nova noção de sociedades. Paul Rehme (apud Requião, p. 372-373), explica que era comum um grupo de irmãos, após o falecimento do seu pai, reunir-se em sociedades coletivas para continuar os negócios deixados pelo ascendente comum. O autor alemão considera esse tipo de reunião familiar a forma mais antiga que se tem notícia de sociedade coletiva.

No entanto: o que toda essa introdução tem em relação aos atuais grupos empresariais brasileiros? Neste primeiro momento, há apenas a criação de um novo regime quando se trata de assuntos empresariais ou comerciais: o regime societário. No entanto, em um segundo momento, surge algo que faria com que o modelo societário fosse amplamente aceito no mundo empresarial: o processo de limitação da responsabilidade, o que, em um primeiro momento, foi até mesmo danoso, tendo em vista que muitos latifundiários da Idade Média, época em que surgiu aos poucos o sistema de limitação de responsabilidade, utilizavam as sociedades para terem maiores ganhos e não aparecerem como autores em negócio algum.

No século XIX, ou seja, no século da industrialização do planeta, uma grande distorção no mundo empresarial começou a ser observada. A legislação européia da época privilegiava os grandes conglomerados de empresas (os trustes e cartéis), deixando à margem aqueles empresários que não tinham como estruturar uma grande quantidade de meios de produção e nem possuíam patrimônio suficiente para fazer frente a uma responsabilidade ilimitada, como se podia observar na sociedade em nome coletivo e nas sociedades em comandita simples e por ações. Dessa maneira, visando atender uma demanda cada vez maior de empresas, que diminuía ao passo que a monopolização e “oligopolização” do mercado mundial aumentavam, foi criado um modelo societário, objeto do presente estudo e que nas palavras de Rubens Requião eram: “(...) despidas do mecanismo jurídico burocratizante das sociedades anônimas (...) Constituem, hoje, ao lado das sociedades anônimas, forma comum de organização empresarial, dirigida, porém, para pequenas e médias empresas (...)”. Com o tempo, esta modalidade de organização empresária assumiu a liderança na preferência dos empresários que detinham pequeno ou médio poder de manipulação econômica, chegando ao Brasil a sua primeira regulação em 1919, através do Dec. 3.708/1919, a Lei das Sociedades por Quota Limitada (LSQL), mediante projeto de autoria do então deputado Joaquim Luiz Osório. Atualmente, o modelo de sociedade é denominado pelo Código Civil (LGL\2002\400) de 2002 de “Sociedade Limitada”.³

Ainda há controvérsias na doutrina a respeito do local onde ocorreu a gênese deste modelo de sociedade. Apesar da opinião diversa de Villenor do Amaral, houve diversas leis inglesas, como as Leis de 1855, 1856 e 1857 que estabeleciam uma limitação à responsabilidade dos sócios, quando o assunto era a assunção de dívidas por parte da sociedade. Houve também um grande movimento na França, onde os empresários lutavam contra a excessiva intervenção estatal. No entanto foi na Alemanha, com o deputado Oechelhauser, que foi estatuído o modelo de sociedade por responsabilidade

limitada. Este ilustre legislador tentou contornar a situação de eterna crise pela qual passava o comércio alemão, segundo Rubens Requião, pela dificuldade de se criar uma sociedade que não fosse tão burocrática como a sociedade anônima, mas que pudesse reduzir a responsabilidade de seus sócios ao valor do capital social, o que atrairia muitas pessoas para o empreendimento e alavancaria o desenvolvimento nacional. Tal modelo, após passar pelo Ministro do Comércio e da Indústria da Prússia, foi aprovado pela Lei de 20.04.1892 sobre as sociedades de responsabilidade limitada.

Desta primeira parte, sobre a origem histórica do modelo societário limitado, pode-se observar que, quando da sua criação, esta sociedade serviu para efetuar o crescimento da economia nacional alemã, que em 1882 vivia em regime ainda que feudal sem grandes volumes de negócios e sem grande movimentação de capitais, o que já ocorria em parte da Europa. Pode-se citar também como exemplo brasileiro desta busca por responsabilidade limitada em prol de um desenvolvimento nacional, a Exposição de Motivos do Código Comercial feita por Herculano Inglês de Souza: "A presunção da solidariedade dos sócios nas obrigações assumidas em nome da sociedade é regra predominante no assunto. A limitação da responsabilidade é exceção que precisa ser provada de modo a evitar o engano dos estranhos que venham a contratar com a sociedade; essa prova faz-se pela publicidade, isto é, pelo arquivamento e publicação das restrições postas à regra geral de solidariedade e da ilimitação da responsabilidade dos coobrigados. Este processo permite seguir a tendência que se assinala no regime das sociedades para aumentar a aplicação do princípio da comandita sobre diversas formas, de modo a animar a concorrência das atividades e dos capitais ao comércio, sem precisar recorrer à sociedade anônima, que melhor se reservará para as grandes empresas industriais (...)".

Esta afirmação é importante para efetuarmos uma crítica ao atual modelo de responsabilização tributária e fiscal que vem ocorrendo nas execuções fiscais a nível nacional, o que será exposto posteriormente.

Atualmente, o modelo societário limitado encontra-se em evolução sistemática, em conjunto com o direito comercial brasileiro por inteiro. Abandonou-se a Teoria dos Atos de Comércio, vigente no antigo e parcialmente revogado Código Comercial, passando à Teoria da Empresa, vigente no Código Civil (LGL\2002\400) de 2002. Deste modo, o antigo Dec. 3.708/1919 pode ser considerado revogado, haja vista o conflito aparente de normas que estabelece com o Código Civil (LGL\2002\400) de 2002. A matéria relativa ao direito de empresa está regulada nos arts. 1.039 a 1.092 do CC/2002 (LGL\2002\400), havendo exposição expressa quanto ao modelo objeto do presente estudo, ou seja, a sociedade limitada. Esta disposição está consagrada no art. 1.052 e seguintes do CC/2002 (LGL\2002\400).

A doutrina brasileira, formada por grandes autores traz a definição do que vem a ser o modelo de sociedade por quota de responsabilidade. No próprio conceito dado pelos doutos estudiosos do direito comercial, há referência à questão da responsabilidade pelas dívidas sociais que vierem a ocorrer no existir da atividade empresarial. Paulo Sérgio Restiffe (2006, p. 119) define a sociedade limitada como "a pessoa jurídica constituída por duas pessoas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, que respondem pelas dívidas sócias de modo solidário e limitado ao valor do capital social que deve ser integralizado, e que é dividido em quotas". O fato de a responsabilidade dos sócios ser limitada, ao contrário, por exemplo, da sociedade em nome coletivo, cuja responsabilização das pessoas físicas integrantes é ilimitada e geral, decorre de uma inovação trazida pela nova regra do empresariado: o apartamento do patrimônio social do patrimônio dos sócios, constituindo-se personalidades jurídicas diferentes. Em razão dessa diferenciação, é permitida aos sócios a alegação do que a doutrina chama de "benefício de ordem", segundo o qual, os mesmos poderão determinar que os bens a serem executados em processo de execução sejam primeiramente os da sociedade e não os dos sócios, regra esta exposta nos arts. 592, II, e 596, caput, primeira parte do CPC (LGL\1973\5). Esta é a chamada responsabilidade subsidiária, em contraponto à

chamada responsabilidade solidária, a qual o credor pode exigir o cumprimento total da dívida de qualquer sócio. Quando estamos tratando de dívidas sociais, ou seja, decorrentes da própria atividade da empresa, estamos diante da responsabilidade dos sócios a nível empresarial, a ser discutida e analisada.

3. DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELO ADIMPLEMENTO DAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS

Quando se refere a uma possível responsabilidade dos sócios de uma sociedade limitada, estamos diante de algo comum no mundo empresarial: um empresário ou uma sociedade empresária realiza uma transação comercial mas, em decorrência dos riscos inerentes à própria atividade econômica, este mesmo empresário ou grupo de empresários organizados recai em inadimplemento. Irineu Mariani (2006), Desembargador do TJRS, ensina que existem três hipóteses de responsabilidade civil dos sócios: perante o capital social, perante as obrigações sociais e perante a dissolução da sociedade. Na presente temática, tratamos das três maneiras de se responsabilizar os sócios, com ênfase maior no capital social e nas obrigações sociais, tendo-se em vista que uma das obrigações sociais é exatamente o crédito fiscal. Nesse momento, fazem-se as perguntas: quem deve pagar a dívida da sociedade? Será que alguém agiu com excesso de poderes? Será que algum dos sócios agiu sozinho no negócio? Será que foi cometido algum crime de gestão fraudulenta? Todas as respostas destas perguntas vão determinar a maneira de ser adimplido o compromisso econômico social, além de dizer também quem irá ter seu patrimônio reduzido para adimplir as dívidas.

3.1 Adimplemento em caso de solvência da sociedade

Primeiramente, cumpre-se lembrar que, quando se trata de sociedades em geral, estamos diante de uma ficção jurídica. O Código Civil (LGL\2002\400) de 2002, extinguindo uma antiga discussão doutrinária a respeito da disposição expressa da responsabilidade dos sócios, estabeleceu como as responsabilidades pelas dívidas sociais por parte dos sócios serão baseadas na integralização do capital social. Ao ingressar na atividade empresarial, os futuros sócios estabelecem um plano diretriz em um contrato denominado contrato social, no qual estarão determinadas todas as regras determinantes. Primeiramente, é necessário cobrar qualquer dívida da pessoa jurídica, pois, segundo a regra jurídica vigente a respeito das pessoas jurídicas, estas têm capacidade civil completa, sendo, portanto sujeitos de direito e capazes de defender seus interesses em juízo ou administrativamente. Este é apenas um dos chamados efeitos da personalidade jurídica, que são descritos por Rubens Requião (2007, p. 386-398) na totalidade de quatro: capacidade civil, separação da pessoa dos sócios, separação de patrimônio e possibilidade de mudança. Respondendo à primeira pergunta que foi formulada, segundo o que foi exposto, em caso de solvência da sociedade, ou seja, os bens sociais, o patrimônio social é passível de cobrir o valor da dívida por inteiro, esta irá responder ilimitadamente pelo valor da dívida, de acordo com os arts. 985 e 1.022 do CC/2002 (LGL\2002\400).

3.2 Adimplemento em caso de insolvência da sociedade

A questão começa a tomar outros contornos quando estamos diante da insolvência da sociedade limitada, ou seja, quando esta começa a não ter mais bens suficientes para cobrir o seu passivo. Quando tratamos de outras espécies sociais, tal resposta se tornaria mais fácil: bastaria observar o art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400), aplicável somente às sociedades simples. Segundo tal artigo, os bens dos sócios ilimitadamente responsáveis responderiam pelas dívidas sociais, independentemente de qualquer verificação preliminar, como ocorre na sociedade limitada. Segundo Rubens Requião (2007, p. 450), este dispositivo, que faz uma remissão ao antigo art. 350 do revogado CCo (LGL\1850\1), seria a prova de que a responsabilidade ilimitada não seria solidária e sim, subsidiária ou supletiva, opinião não acompanhada, na íntegra por Fran Martins (2008, p. 205-206). Segundo este último autor (2008, p. 205), existe sim solidariedade entre os sócios da sociedade mercantil quando estas são constituídas na modalidade

chamada de sociedade de pessoas, “em que os sócios acordaram em, durante toda a vida da sociedade de pessoas, responderem subsidiariamente pelas obrigações por esta assumidas (...)”. Já nas sociedades de capital, isto não ocorre. Não há como haver esta opção por responsabilidade supletiva perante a sociedade, devendo, os seus fundadores, optarem por algum dos tipos societários descritos na lei. Esta, aliás, é a redação do art. 983 do CC/2002 (LGL\2002\400). Significa que, se a sociedade não estiver constituída sob algum dos modelos, poderá ser considerada irregular para fins legais.

Para melhor esclarecer o que se compreende por sociedade de capital e sociedade de pessoas, utilizamos os conceitos de Fábio Ulhoa Coelho e Fran Martins. Sociedade de pessoas “são aquelas em que a pessoa do sócio tem papel preponderante, não apenas na constituição como durante a vida da pessoa jurídica” (Fran Martins, 2008, p. 250). Para Martins, a sociedade limitada é exemplo de sociedade de pessoas, reservando somente às sociedades por ações o título de sociedade de capital. Esta última obedece a uma regra inversa daquela. Na sociedade de capitais, “(...) as qualidades subjetivas desse acionista não interferem de forma nenhuma com o desempenho da sociedade (...)”. Se é honesto ou desonesto, trabalhador ou indolente, se entende ou não do mercado financeiro, isso não interessa absolutamente para a realização do objeto social. O único fator a considerar, no ingresso dessa pessoa no quadro de acionistas, é a contribuição material dada para a sociedade. Trata-se, por isso, de uma sociedade de capital” (Fábio Ulhoa Coelho, 2006, p. 24).

Para Fábio Ulhoa Coelho, não existe atribuição taxativa de que uma sociedade será obrigatoriamente de um ou outro modelo classificatório. Segundo o professor paulista, esta determinação deve vir expressa no contrato social da sociedade.⁴ Sobre o assunto, o STJ já se posicionou afirmando que as sociedades limitadas têm características de sociedade de capital, como se pode observar no seguinte julgado: “Tributário. Embargos de declaração. Responsabilidade do sócio-gerente. Dissolução irregular da sociedade. Art. 134, VII, do CTN (LGL\1966\26). Fundamento inatado. Súmula 283 (MIX\2010\2008)/STF. 1. (omissis) 2. Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN (LGL\1966\26), convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas. 3. O recorrente, na via especial, não teceu qualquer consideração sobre a aplicabilidade deste dispositivo legal às sociedades limitadas que não se enquadrem como sociedades de pessoas. Aplicabilidade da Súmula 283 (MIX\2010\2008)/STF. 4. Restou asseverado pelo Tribunal a quo que não foi demonstrado o cometimento pelo sócio-gerente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social. 5. Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, III, do CTN (LGL\1966\26), somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos. 6. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos” (STJ, EDcl no REsp 109143/PR, 2.^a T., j. 14.12.2004, rel. Min. Castro Meira, DJ 02.05.2005).

O assunto relativo à responsabilidade dos sócios não possuiu, no corpo normativo do Código Civil (LGL\2002\400) de 2002, um regime geral, ainda nos ensinamentos de Fábio Ulhoa Coelho,⁵ ou seja, que se aplique a todos os modelos. Isto significa que cada entidade empresarial possui regras próprias quanto à atribuição daqueles que a constituem. Utilizamos essa nomenclatura considerando a opinião de Fran Martins que afirma que sócios não são empresários.⁶ Desta maneira, por consequência, o art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400) não tem aplicação àqueles empresários que são objetos da presente pesquisa. Os sócios das sociedades que optarem pela responsabilidade limitada não terão obrigatoriamente que responder subsidiariamente com seu patrimônio para saldar a dívida da empresa.⁷ Essa regra pode vir a sofrer alguma mitigação quando os sócios na sociedade de pessoas decidem, segundo a égide do princípio da autonomia da vontade, que vão responder com seu patrimônio por aquilo que vier a ser contratado ou

debitado pela sociedade (Fran Martins, 2008, p. 205). No entanto, é muito difícil ver esta situação na prática, tendo em vista que o motivo pelo qual as Juntas Comerciais no Brasil registraram 231.758 sociedades limitadas foi porque as pessoas que se interessam pelo mundo do empreendedorismo desejam minimizar os riscos de sua atividade, transferindo em parte para os credores sociais tais ônus (Fábio Ulhoa Coelho, 2006, p. 28). Sobre o assunto, existe a opinião de Fábio Ulhoa Coelho que afirma a essência capitalista de empreendimentos de responsabilidade, afirmando, que esta sociedade somente se realiza por meio de sociedade de capitais (2006, p. 368).

Superada a questão da norma geral da responsabilidade, que, em verdade, não existe de fato, é necessário averiguar o que aconteceria no caso de a sociedade limitada não possuir bens para arcar com seus compromissos. O que existe é a norma da subsidiariedade ou supletividade, ou seja, os sócios não podem responder, pura e simplesmente, pelos compromissos econômicos da sociedade. É necessário que sejam observadas regras para que esta responsabilidade seja auferida. Já observamos que o critério de subsidiariedade pura e simples dos bens dos sócios para adimplir dívidas sociais não tem apoio das doutrinas de Rubens Requião (2007, p. 386-398) – observe-se que, até mesmo quando o autor fala em solidariedade, fala em parte não integralizada do capital social, confirmando a opinião desta pesquisa que afirma que, em caso de total integralização, não há mais como se invadir o patrimônio do sócio para se pagar dívida da sociedade. Aos credores, só resta mesmo esperar a sociedade ter fundos⁸ – Wagner de Melo Brito (2002, p. 1038) e Fran Martins,⁹ sendo que este último afirma que há solidariedade para o cumprimento dos valores do capital social, seguindo a regra do art. 1.052 do CC/2002 (LGL\2002\400). Fábio Ulhoa Coelho também tem opinião favorável ao não adimplemento das dívidas sociais pelo sócio,¹⁰ porém se contradiz quando afirma que existe uma norma geral de responsabilidade:¹¹ “A partir da afirmação do postulado jurídico de que o patrimônio dos sócios não responde por dívidas da sociedade, motivam-se investidores e empreendedores a aplicar dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco. Se não existisse o princípio da separação patrimonial, os insucessos na exploração da empresa poderiam significar a perda de todos os bens particulares dos sócios, amealhados ao longo do trabalho de uma vida ou mesmo de gerações, e, nesse quadro, menos pessoas se sentiriam estimuladas a desenvolver novas atividades empresariais” (Fábio Ulhoa Coelho, 2006, p. 16).

Os Tribunais nacionais já têm posicionamento bem cristalizado quando o assunto é a responsabilidade por dívidas sócias não dotadas de regimento especial. O STJ, em recente julgamento voltou a afirmar que a responsabilidade dos sócios não deve ser incondicionada:

“Direito civil. Arbitramento de honorários advocatícios e repetição de indébito. Legitimidade passiva dos sócios de sociedade advocatícia. (omissis) Os sócios, ainda que não tenham atuado na representação processual, são responsáveis pelos serviços prestados, em nome da sociedade que integram, a seus clientes. Isto basta para que respondam em juízo pela dívida da sociedade. A satisfação do crédito, por sua vez, é subsidiária, ou seja, condicionada, só se impondo aos sócios quando faltarem os bens sociais. Outra interpretação levaria o possível credor a ajuizar inúmeras ações consecutivas, contra a sociedade e os sócios, até que encontre devedor solvável” (STJ, REsp 1016290/MG, 3.^a T., j. 26.08.2008, rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 05.09.2008).

Wagner de Melo Brito¹² salientou um antigo posicionamento de Fran Martins no sentido de este admitir a solidariedade, ou seja, adimplemento pelos sócios daquilo que a sociedade vier a se comprometer. Porém o mesmo Fran Martins fala da hipótese de haver solidariedade (subsidiariedade) dos sócios apenas nas situações de dissolução das sociedades, ou seja, momento em que a atividade empresária passa por fase de encerramento, apurando-se o patrimônio passivo e, se houver reminiscência de bens, divide-se entre os sócios e quando o capital social ainda não está devidamente integralizado. Quanto ao assunto relacionado à dissolução social, será tratado em momento oportuno.

Quanto à questão relativa à solidariedade da integralização capital social, não há qualquer dúvida de que isto enseja a responsabilização solidária do sócio por uma dívida qualquer da sociedade empresária. Afirmo esta posição porque não sou favorável à irresponsabilidade quando o assunto é o empreendedorismo. Como já foi afirmado acima, existe uma carga social muito grande envolvendo a atividade empresária, a sociedade empresária ou o empresário individual e seus dirigentes administradores. Não se pode admitir que pessoas constituam sociedades empresárias e as deixem sem movimento ou que ingressem sem qualquer meio de arcar com a integralização social e, por consequência, com as dívidas sociais, gerando alto nível de inadimplência no setor produtivo da economia, levando ao aumento do preço do crédito, devido ao crescimento dos juros, por parte de instituições financeiras, que, por sua vez, acabam por repassar aos seus clientes, valores cada vez maiores pelos serviços bancários, já tão altos. A norma da solidariedade em caso de não integralização está perfeitamente adequada ao ordenamento sócio-econômico nacional, pois inibe a prática abusiva do exercício empresarial, como já dito acima, o verdadeiro impulsionador da economia nacional, o "termômetro" da verdadeira situação das riquezas nacionais.

Esta posição é favorável à solidariedade social, ou seja, à responsabilização daquele sócio que não contribuiu. Porém não deve ser interpretada como uma posição favorável à dilapidação desarrazoada do patrimônio pessoal do sócio. Há de se recordar dos ditames legais do art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400), que garante o benefício de ordem para o sócio e para o administrador da sociedade, permitindo que, mesmo nas hipóteses de responsabilidade pessoal, deve ser primeiro exaurido o patrimônio social para que depois seja adentrado no patrimônio do sócio ou do administrador. Como se verá adiante, no caso de responsabilidade tributária, esta hipótese é contemplada no art. 134 do CTN (LGL\1966\26).

3.3 Responsabilidade ilimitada por créditos não negociais

Ex positis, para saldar a dívida da sociedade não se poderá ingressar sumariamente no patrimônio individual do sócio. Este processo de invasão patrimonial deve ser feito de acordo com algumas especificações. Primeiramente, deve-se verificar se o contrato social prevê a possibilidade de responsabilização patrimonial pessoal, procurando-se as cláusulas responsáveis por tal disposição. Após, verifica-se se já houve a integralização total do capital social. Se esta já houver sido efetuada, não se poderá mais ensejar a responsabilização patrimonial do sócio. A solução possível seria a hipótese de, se já houver ação de execução, que a mesma seja suspensa até que a sociedade possua bens suficientes para o adimplemento. A outra solução seria pedir diretamente a falência da sociedade ou tentar um diálogo com o devedor para uma possível recuperação judicial ou extrajudicial, verificando-se os requisitos da Lei 11.101/2005. O que não se pode permitir é uma agressão sumária ao patrimônio de um sócio que já investiu, por vezes, todas as suas economias em um negócio que veio a não proferir os lucros que os sócios desejavam. Como a sociedade limitada já é caracterizada pela jurisprudência do STJ como sociedade de capital, qualquer cláusula que viesse a dar, ao empreendimento que está nascendo, traços ou regras relativas à sociedade de pessoas deveria ser considerada ineficaz, haja vista o posicionamento do E. Tribunal Superior.

As hipóteses de responsabilidade ilimitada do sócio ou do administrador estão dispostas em exceções legais expressas. Fábio Ulhoa Coelho (2006, p. 406), ao tratar da temática, diz que há exceções à limitação da responsabilidade social em dois grupos diferentes: o primeiro, já analisado, é aquele que trata da subscrição e integralização do patrimônio social; o segundo diz respeito "(...) à tutela dos credores que não dispõem, diante da autonomia patrimonial da sociedade limitada, de meios negociais para a preservação de seus interesses. São eles o credor fiscal, a Seguridade Social, o empregado e o titular de direito extracontratual à indenização".

A problemática principal ocorre com a formulação da seguinte pergunta: quem é o credor da sociedade? Rafael Severo de Lemos (2006, p. 1) tem opinião que diz respeito à possibilidade de responsabilização patrimonial pessoal em virtude do princípio da

dignidade da pessoa humana: "Outra exceção se refere aos créditos trabalhistas, visto que a jurisprudência tem constantemente superado a personalidade jurídica para executar bens dos sócios, seja administrador ou não, no caso de insuficiência ou inexistência de bens da sociedade. Nesse campo, a desconsideração ocorre não somente com fulcro na teoria da desconsideração da personalidade jurídica, mas também, ante a natureza alimentar de créditos trabalhistas, respaldado pelo princípio da dignidade da pessoa humana. A proteção infraconstitucional ao crédito trabalhista decorre pela observância [a] este princípio, que é inspirador e informador de todo o Direito (...)".

Das demais hipóteses descritas acima pelo doutrinador paulista, somente a questão do crédito tributário e de Seguridade Social possuem regime próprio, razão pela qual o mesmo Fábio Ulhoa Coelho (2006, p. 406) manifesta-se pela possibilidade de, enquanto a legislação não for específica para os casos de responsabilidade pessoal, seja mantida a regra da responsabilização limitada. A questão relativa à responsabilidade da classe empresária pelas dívidas com o Fisco e com a Seguridade Social será objeto de aprofundada análise posteriormente.

3.4 Responsabilidade ilimitada por infrações à lei e ao contrato social: teoria da desconsideração da personalidade jurídica

Quando houve a formulação da pergunta descrita no item "2" do presente trabalho, buscou-se verificar se há algum indício de que um sócio ou administrador tenha agido mediante fraude ou utilizou a sociedade para encobrir atos que prejudiquem terceiros ou, até mesmo, a própria sociedade. É a chamada responsabilidade por infrações. Este terceiro grupo é uma forma de se evitar que os riscos de uma sociedade empreendedora sejam transferidos a credores, beneficiando, desta maneira, aquele empresário irresponsável que utiliza a sociedade para fins de fraude.¹³ Para que sejam evitadas estas situações ou, ao menos, amansadas, o legislador tratou de responsabilizar o patrimônio do sócio que for responsável por esta fraude, esteja ele agindo solitariamente ou não.

Através de uma construção teórica importada do direito anglo-saxão, chamada de teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a figura da pessoa jurídica desaparece da relação, permanecendo apenas a figura do sócio ou do administrador responsável pelo ato considerado ilícito. Esta regra, ao contrário das demais acima, não enseja a existência de uma legislação específica para ser invocada, bastando que haja a ocorrência provada de um ato ilícito por parte dos sócios (Mariani, 2006, p. 34). Minha única discordância à opinião do eminente Magistrado gaúcho diz respeito ao fato do mesmo assinalar que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica somente se aplica àqueles que são sócios, descabendo aos administradores. Enquadro-me à opinião de Amador Paes de Almeida (2007, cap. 19, p. 18),¹⁴ que doutrina no sentido de afirmar que os sócios administradores serão os atingidos pela teoria do art. 50 do CC/2002 (LGL\2002\400).

A regra da desconsideração da personalidade jurídica está descrita no art. 50 do CC/2002 (LGL\2002\400).¹⁵ Posteriormente, esta regra será analisada em consonância com o art. 135 do CTN (LGL\1966\26), no que diz respeito à regra relativa a dívidas de cunho fiscal.

Esta regra decorre do regime da personalidade das pessoas jurídicas. Significa que, assim que uma sociedade tem arquivado seus atos constitutivos na respectiva Junta Comercial, adquire personalidade para todos os efeitos da vida civil, ou como prefere Rubens Requião, "realidade no mundo jurídico" (1977, p. 71). Da mesma maneira que ocorre com a personalidade, ocorre com o patrimônio social, que será construído com a colaboração de cada sócio através de valores mencionados no capital social. Assim, ficam devidamente separados para fins legais, as personalidades e o patrimônio da sociedade e dos sócios e administradores, não devendo jamais, um ser responsável pelas atitudes que o outro venha a tomar. É importante frisar que as sociedades são ficções jurídicas, existindo apenas para fins legais. Elas não são seres pensantes,

capazes de tomar suas próprias decisões. É neste momento que se torna indispensável a figura do administrador, que irá geri-la de maneira a melhor atender os seus interesses.

Entretanto, existem pessoas que ultrapassam os limites de sua administração, cometendo atos que vão ocasionar a ilimitação da responsabilidade pessoal.¹⁶ A pessoa jurídica, em tese, aquela que deveria ser a única responsável por aquele ato, será posta de lado para que o administrador que foi o responsável por aquela situação tenha seu patrimônio atingido pela desconsideração, que passa a não mais considerar a separação patrimonial ocorrida no momento da personificação da sociedade. É o que ensina Sueli Baptista de Sousa (2006, p. 120) quando diz que o caráter absoluto da pessoa jurídica foi sendo mitigado ao longo dos tempos.

A doutrina brasileira tem posicionamento direcionado para a teoria subjetivista,¹⁷ em seu molde mais puro, de criação de Rolf Serick, que sistematizou tal estudo por meio de sua obra "Abuso de Direito e fraude através da personalidade jurídica". Atualmente, é preferível adotar a terminologia "teoria da maior desconsideração" e "teoria da menor desconsideração", bem lecionada por Fábio Ulhoa Coelho. Segundo o autor, a teoria da maior desconsideração tem preceitos e raciocínios mais elaborados: "(...) que condiciona o afastamento episódico da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas à caracterização da manipulação fraudulenta ou abusiva do instituto. Nesse caso, distinguem-se com clareza a desconsideração da personalidade jurídica e outros institutos jurídicos que também importam a afetação de patrimônio de sócio por obrigação da sociedade (p. ex., a responsabilização por ato de má gestão, a extensão da responsabilidade tributária ao gerente etc.)" (2006, p. 35).

Já segundo Sueli Baptista de Sousa, essa nova construção teórica feita pelo eminente professor paulista se deve ao advento do Código de Defesa do Consumidor (LGL\1990\40). No caminho da simplicidade, visando apenas a satisfação dos credores e sem se importar com a nova função pública exercida pela atividade empresária, está a teoria da menor desconsideração, "que se refere à desconsideração em toda e qualquer hipótese de execução do patrimônio de sócio por obrigação social, cuja tendência é condicionar o afastamento do princípio da autonomia à simples insatisfação de crédito perante a sociedade. Trata-se da teoria menor, que se contenta com a demonstração pelo credor da inexistência de bens sociais e da solvência de qualquer sócio, para atribuir a este a obrigação da pessoa jurídica" (Sueli Baptista de Sousa, 2006, p. 131).

Houve aceitação da jurisprudência pela teoria mais elaborada, havendo orientação do E. STJ no sentido de permitir que sejam oportunizados aos sócios e aos administradores os direitos de se defenderem das acusações de fraude ou abuso. Nesta orientação jurisprudencial, firmo opinião, tendo em vista a norma constitucional da ampla defesa, descrita no art. 5.º da CF/1988 (LGL\1988\3). Outro argumento contra a teoria da menor desconsideração se deve ao fato de que, não há norma geral no Código Civil (LGL\2002\400) tratando de responsabilidade. A regra do art. 1.052 do CC/2002 (LGL\2002\400), sobre as sociedades limitadas, objeto do presente trabalho, sobre a solidariedade dos sócios para com a constituição do capital social somente é válida até o momento da total integralização do dito capital. Após, tal fato jurídico, não há mais como se auferir qualquer responsabilização pessoal dos sócios. Se fôssemos aplicar a teoria da menor desconsideração, cair-se-ia em uma ilegalidade, ou em uma prática abusiva do instituto da desconsideração, ignorando todos os referenciais teóricos e toda a evolução histórica da sociedade limitada,¹⁸ que passaria a ser limitada formalmente. Materialmente, seria sociedade simples, com aplicação do art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400). Por bem, resolveram nossos Egrégios Tribunais, manifestarem-se pela teoria da maior desconsideração. O seguinte julgado afirma tal posição:

" Comercial, civil e processo civil. Embargos de declaração para fins de prequestionamento. Necessidade de que o acórdão recorrido padeça de omissão, contradição ou obscuridade. Declaração de desconsideração da personalidade jurídica. Necessidade de comprovação de abuso. Encerramento de atividade sem baixa na junta comercial. Circunstância insuficiente à presunção de fraude ou má-fé na condução dos

negócios. Arts. 592, II, e 596 do CPC (LGL\1973\5). Normas em branco, que não devem ser aplicadas de forma solitária. Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Ausência de administração irregular e do capital social integralizado. Sócios não respondem pelo prejuízo social. Precedentes. (omissis). 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 de a 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. (omissis). Os sócios de empresa constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada não respondem pelos prejuízos sociais, desde que não tenha havido administração irregular e haja integralização do capital social. Recurso especial não conhecido" (STJ, REsp 876974/SP, 3.^a T., j. 09.08.2007, rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 27.08.2007).

Assim, devem estar presente os requisitos essenciais para que haja a distorção patrimonial.

3.4.1 Fraude

A fraude é a "utilização da sociedade para lesar terceiros, também chamada desconsideração inversa" (Mariani, 2006, p. 32). Esta é a forma mais comum de ser desconsiderada a personalidade de alguma pessoa jurídica. Utilizando-se do exemplo de uma pessoa que não obedece à cláusula de restabelecimento no trespasse. Ao invés de se retirar do mercado, a pessoa fraudadora acaba por prejudicar terceiros, que, no presente caso, trata-se do adquirente do fundo empresarial (Sousa, 2006, p. 125). Outro exemplo pode ser dado por Fábio Ulhoa Coelho.¹⁹ Nesse caso, "a manipulação da autonomia das pessoas jurídicas foi o instrumento para a realização de fraude contra os credores ou, ao menos, abuso de direito" (Fábio Ulhoa Coelho, 2006, p. 33).

3.4.2 Abuso de direito

Não há como negar que a separação patrimonial proporcionada pela adoção do regime societário traz inúmeros benefícios às pessoas que tratam com o mundo dos empreendimentos, sejam eles pequenos ou grandes. Esta é, como já dito veementemente, uma forma de se proteger a pessoa do empreendedor dos altos riscos existentes no mercado empresarial. As pessoas querem, cada vez mais, não envolver suas vidas particulares – incluindo seus bens – nos negócios de suas atividades empresárias. É direito garantido em lei ao sócio e ao administrador não se ver atacado por qualquer credor quando se trata de dívidas sociais. O sócio tem direito de ter respeitada sua responsabilidade limitada. Violar este instituto seria a mesma coisa que cobrar dívida de pessoa diferente daquela que é o titular do dever jurídico. Em remissão ao item "2.4", o Estado e aqueles que lidam com a atividade empresária, seja no campo da Administração, Direito, Economia ou Contabilidade, devem sempre ter em mente que empresa fechada tem um custo muito maior que aberta, mesmo que em situações passageiras de crise financeira, econômica ou patrimonial.

Mas, existem empresários que não têm nenhum compromisso com a ética nos negócios, utilizando-os, em determinadas situações, como "pano de fundo" para o cometimento de abusos e até crimes contra as pessoas que interagem com a sociedade e contra o Estado. Esta situação é denominada de abuso de direito, muito bem descrita por Silvio de Salvo Venosa,²⁰ quando esclarece o tema, também chamado de desvio de finalidade da sociedade. Segundo a doutrina de Louis Josserrand (apud Sousa, 2006, p. 126), aduz-se que "é abusivo qualquer ato que por sua motivação e por seu fim, vá contra o destino, contra a função do direito que se exerce; é, enfim, o mau uso do direito (1999, p. 4)". O novo Código Civil (LGL\2002\400) tratou de disciplinar tal situação de modo a evitar que as situações de abuso de direito sejam levadas ao esquecimento. Os arts. 187 e 927 do CC/2002 (LGL\2002\400) têm atuação conjunta. O primeiro elevou à categoria de ato ilícito, o abuso de direito, enquanto que o segundo, adotante da teoria do risco

passou a ser empregado para garantir indenização aos credores prejudicados em caso de a sociedade assumir um compromisso muito elevado e muito perigoso sem possuir capital suficiente para tanto (subcapitalização). Como a personalidade jurídica será desconsiderada, o administrador ou a pessoa responsável pelo negócio que não teve o sucesso pretendido, terá que arcar com o pagamento, garantindo este último com seus bens particulares.

3.5 Responsabilidade ilimitada em caso de dissolução, liquidação e falência da sociedade

Como foi afirmado acima, há a possibilidade de responsabilização social dos sócios e administradores quando da dissolução e da liquidação social. Em primeiro lugar, é prudente fazer a definição dos assuntos a serem tratados, situando-os dentro da história de vida de uma sociedade. A dissolução é o momento final da sociedade, quando esta se dissolve, deixando de existir para fins legais e jurídicos. Fran Martins (2008, p. 269) diz que este “é um período durante o qual se projeta a real mudança de etapas, com a paralisação das atividades comuns”. Algum motivo foi determinante para que a sociedade fosse desfeita, seja porque seu termo expirou (esta situação ocorre quando há a constituição de uma sociedade a tempo determinado), ou porque não mais há affectio societatis entre as pessoas que compunham o quadro ou porque tal dissolução foi determinada por uma autoridade judicial.²¹

A dissolução não encerra a personalidade jurídica da sociedade, desta maneira devem ser mantidos todos os princípios e regras atinentes à separação patrimonial e à disciplina de limitação de responsabilidade (art. 1.052 do CC/2002 (LGL\2002\400)). Tiro essa conclusão das palavras de Fran Martins, quando este afirma que somente há o fim da personalidade jurídica da sociedade quando esta solve todas as suas obrigações perante os credores (2008, p. 269). A mesma opinião é compartilhada por outros doutrinadores, como Wagner de Melo Brito (2002, p. 1026-1027). De posse desta conclusão é que se coloca esta hipótese de responsabilidade como uma exceção à regra da responsabilidade limitada dos sócios e administradores.

Decidido, seja pelos sócios em comum acordo, seja por decisão judicial, seja por extinto o objeto da sociedade, ingressa-se na figura da liquidação e da partilha da sociedade. Essas são a segunda e a terceira fase do processo de extinção de uma sociedade empresária. A liquidação é o procedimento pelo qual será apurado o patrimônio social, verificando-se a parte ativa, ou seja, os bens de capital e os créditos a serem auferidos pela sociedade empresária. Neste momento, segundo a lição de Fábio Ulhoa Coelho (2006, p. 458), a sociedade sofre o que ele chama de “considerável restrição na personalidade”, tendo em vista que todos os atos jurídicos e comerciais que a empresa vier a efetuar deverão estar de acordo com o objetivo principal da atitude liquidatária, consistente na garantia e no pagamento dos credores da sociedade.²² Esta regra é de suma importância para auferir uma futura responsabilização do administrador ou do sócio que vier a praticar atos que colidem diretamente com os interesses dos credores. Por exemplo, um sócio ou um administrador resolve fazer uma transação comercial sem informá-la aos demais componentes do quadro societário e ao liquidante. Como este elemento fraudador fez tudo sozinho, assumindo os riscos de produzir um ato desastroso, que irá diminuir ainda mais o patrimônio societário, aumentando-se, assim, o desfalque a ser assumido pelos credores. Neste caso, a pessoa que causou todo esse prejuízo, seja sócio ou administrador, pode vir a ser responsabilizado pessoal e ilimitadamente, de acordo com os arts. 51 e 1.036 do CC/2002 (LGL\2002\400), não sendo observadas nem as regras da própria sociedade limitada.²³ Sou de opinião favorável a esta hipótese extra de responsabilidade ilimitada. A nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas, Lei 11.101/2005 estabeleceu uma nova mentalidade sobre a inadimplência das empresas, passando a tratá-las como entraves ao próprio crescimento da economia nacional.

Ato contínuo, será feita a apuração do passivo social, a ser liquidado com a alienação do patrimônio ativo. Aqueles valores que remanescerem a esta transação comercial serão rateados entre os sócios, através da partilha, como prescreve o art. 1.108 do CC/2002

(LGL\2002\400). As normas relativas à liquidação e a figura da pessoa que será responsável por esta atitude, denominada de liquidante, estão descritas entre os arts. 1.102 e 1.112 do CC/2002 (LGL\2002\400). As normas relativas à dissolução social estão computadas no capítulo destinado às sociedades simples, aplicados subsidiariamente à sociedade limitada (art. 1.053 do CC/2002 (LGL\2002\400)). Desta maneira, as regras da divisão patrimonial devem ser de acordo com a quota social de cada sócio.

Como se observa, no procedimento de dissolução e liquidação, quando ainda há bens ou rendimentos suficientes, não deveria ser levantada nenhuma responsabilidade dos sócios ou administradores pelo adimplemento social. Baseando-se na afirmação de que, mesmo em situação de dissolução, e, até mesmo, falimentar, a sociedade mantém a sua personalidade jurídica e sua separação patrimonial do patrimônio pessoal dos sócios, estes e os administradores ainda podem se valer do benefício de ordem quando vierem a ser incomodados pelos credores que desejam invadir as suas reservas, como já foi explicitado acima. Quando não há mais bens sociais, quando a dissolução e a liquidação societária apuram que existem mais obrigações do que direitos a serem recebidos pelos sócios, podem ser tomadas algumas decisões por parte dos credores. Aquela que considero a mais justa para a possível resolução dos créditos seria a conciliação prévia entre as partes. É corolário da nova regra falimentar brasileira, inaugurada com a Lei 11.101/2005 a conservação da atividade empresária. Não é prudente que um credor, tenha privilégio ou não, pelo simples fato de ter valores a receber da empresa, retire todos os valores possíveis de um empresário, inclusive seu capital de giro. O credor deve recordar que outras pessoas, como funcionários, fornecedores, acionistas ou quotistas minoritários têm dependência financeira daquela instituição comercial. Atacar o patrimônio de tantas pessoas sumariamente seria uma agressão extrema a princípios mais básicos assegurados pela Constituição Federal (LGL\1988\3), como a dignidade da pessoa humana, além do fato de contribuir para o aumento da pobreza, do desemprego e da inadimplência perante os órgãos sociais e públicos.²⁴ As tentativas de conciliação, mesmo que infrutíferas, podem trazer a conclusão de que a empresa devedora é viável a uma possível recuperação, de acordo com os arts. 47 e 161 e ss. da Lei 11.101/2005. Caso não seja possível, os credores podem pedir a falência da sociedade, como diz Fábio Ulhoa Coelho.²⁵ Durante o processo falimentar, no qual foi devidamente apurado que a sociedade não deve mais estar presente no mercado, há uma maior preocupação com o pagamento dos credores.

A principal regra relativa à responsabilização de sócios que detenham responsabilidade limitada está disposta no art. 82 da Lei 11.101/2005. Segundo este dispositivo, há uma maior abertura para que se possa ingressar livremente no patrimônio dos sócios, administradores e controladores da sociedade.

A regra da dissolução e da partilha deveria ser obedecida rigorosamente por todos os empresários que desejassem encerrar suas atividades, não deixando que credores e pessoas que confiaram na empresa fiquem a mercê de receberem o que lhes é devido. No entanto, segundo a pesquisa do Sebrae acima citada, 68% das empresas afirmaram que não deram “baixa” da empresa na Junta Comercial, sob diversos motivos como, altos custos, burocracia ou até mesmo a esperança de um dia retomar os negócios.

Seja ou não um problema social, a verdade é que há um nível muito alto de empresas que não conseguem fechar suas portas de maneira correta, dissolvendo-se de maneira irregular, com pendências administrativas, trabalhistas, tributárias e quirografárias. O mais desastroso é que esta é uma hipótese, aceita pela jurisprudência, de responsabilização pessoal dos sócios e administradores, até mesmo na sociedade limitada. O TRF-1.^a Reg. já se posicionou nesse sentido:

“Processo civil. Ação de cobrança dirigida contra os sócios de sociedade limitada. Extinção do processo, sem apreciação do mérito, por ilegitimação passiva. Extinção irregular da sociedade. Comprovada ausência de bens. Responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios. Sujeição passiva. 1. Se o contexto probatório comprova a

dissolução irregular da sociedade e a inexistência de bens para garantir suas dívidas, a responsabilidade dos sócios passa a ser pessoal e ilimitada, conforme reiterada jurisprudência, justificando, desde aí, a sujeição passiva dos mesmos na ação de cobrança, afastando, portanto, a extinção do processo com fulcro no art. 267, VI, do CPC (LGL\1973\5). 2. Apelação provida. Sentença anulada.” (TRF-1.^a Reg., ApCív 19990100020512-8/DF, 3.^a T., j. 14.06.2002, rel. Juiz Carlos Alberto Simões Tomaz, DJU 04.07.2002).

No entanto, há de se considerar uma variável a essa hipótese: quando o credor alega que uma sociedade se dissolveu de maneira irregular, isto é, uma imputação fática de algo que se considera fraudulento. Obedecendo ao ditame constitucional da ampla defesa, há de se garantir aos sócios e administradores da sociedade liquidanda, direitos como o da ampla defesa e do contraditório. Como dito anteriormente neste trabalho, não se pode colocar, no mesmo campo de incidência sancionatória, empresários que deixaram de fazer a liquidação devido aos motivos que expusemos com base na pesquisa realizada pelo Sebrae, e empresários que não realizaram a liquidação para auferir os lucros que restaram da sociedade, fechando as portas das empresas e deixando um “rombo” patrimonial a ser arcado pelos credores.

4. DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES PELO ADIMPLEMENTO DAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

O termo “responsabilidade” significa que alguém irá assumir o compromisso de realizar ou de não realizar determinada ação ou omissão. No campo do direito tributário, quando tratamos de responsabilidade tributária, estamos diante da situação jurídica de definir quem vai ser a pessoa, física ou jurídica, que irá onerar o seu patrimônio para o abastecimento dos cofres públicos. Geraldo Ataliba (2006, p. 30) ressalta tal fato na seguinte passagem: “As normas tributárias, portanto atribuem dinheiro ao Estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.”

Porém, a responsabilidade tributária é apenas um dos elementos de um sistema maior. A responsabilidade tributária é apenas um elemento da relação jurídica tributária, na qual fazem parte o Estado, na qualidade de credor, e o contribuinte ou responsável. Além destes, Renato Lopes Becho (2004, p. 49) admite a possibilidade do substituto tributário, como sendo a pessoa “que não seja contribuinte, mas que tenha relação pessoal e direta vinculada à ocorrência do fato imponible”, na condição de devedor, ou seja, pessoa que deve repassar para o Estado-credor parte de seus rendimentos como forma de contribuição para o desenvolvimento e formação do patrimônio público ou de outras funções extrafiscais ou parafiscais (Carvalho, 2005, p. 234-239), sendo que para Paulo de Barros Carvalho, esta é o “antecedente da norma” (op. cit., p. 253). No entanto, para que se estabeleça uma relação jurídica como a tributária, não se admite o uso da teoria da livre iniciativa. Se assim fosse definido, todos iriam escolher por não contribuir para com o Estado, deixando este em situação de não conseguir manter suas instituições e nem de investir nos setores sociais, essenciais para se garantir os direitos fundamentais positivados na Constituição de 1988. Desta maneira, a construção teórica da obrigação de natureza tributária deve vir positivada em legislação, em lei stricto sensu, devendo esta indicar, de maneira precisa, cinco elementos ou critérios,²⁶ consagrados pela doutrina. A descrição legal precisa, indicando os elementos ou critérios, e criada no mundo jurídico de maneira hipotética, tal qual uma lei em sentido abstrato é chamada de hipótese de incidência. Ataliba trata do assunto com muita propriedade.²⁷

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 247), o termo “hipótese de incidência” foi utilizado pela primeira vez por Geraldo Ataliba, em sua obra denominada Hipótese de incidência tributária (2006). Segundo este renomado autor, a hipótese de incidência é o momento legislativo, de nascimento potencial de uma obrigação tributária. A ^{região} que

descreva o evento fenomênico capaz de separar, do mundo fenomênico, fatos jurídicos relevantes e irrelevantes, gerando uma obrigação tributária, comportando-se, desta maneira, como toda lei em abstrato. "À descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação – fato jurígeno condicionante – chamamos de hipótese de incidência tributária" (Carvalho, 2005, p. 247). De acordo com Eduardo de Moraes Sabbag (2005, p. 165), a hipótese legal é o primeiro passo de uma "linha do tempo", no qual fazem parte mais três institutos: o fato gerador, a obrigação tributária e o crédito tributário. Esta "linha do tempo" é bem aceita por outros doutrinadores como Geraldo Ataliba (2006, p. 55, item 18.10): "Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (hipoteticamente de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza. Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária colocando a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, ligado ao Estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação".

Nesse momento inicial, não é prudente afirmar que já há obrigação tributária de se pagar o tributo. Na lição de Peres de Ayala (apud Ataliba, 2006, p. 59), a criação de um tributo está subdividida em dois elementos: o primeiro é a promulgação da lei tributária. É nesse momento que se estabelece a "função tributária abstrata", ou, como prefere a doutrina brasileira, a hipótese de incidência. Após a criação abstrata, aguarda-se até a realização daquele comando normativo: o chamado fato imponible. Este é o segundo momento cronológico a ser estudado.

O fato imponible ou o fato gerador faz parte da norma tributária. Trata-se da concretização do texto normativo que estava em abstrato e, agora, encontra-se efetivamente realizado no mundo dos fatos. Sua definição legal está no art. 114 do CTN (LGL\1966\26). A ocorrência do fato imponible é de suma importância para a definição dos aspectos práticos da hipótese de incidência. No momento da realização do fato, nasce, efetivamente, uma obrigação legal de se transferir para o Fisco certa quantia pecuniária, denominada de crédito tributário, posteriormente formalizado através de um ato jurídico denominado "lançamento tributário". Esta é a regra do art. 113, § 1.º, do CTN (LGL\1966\26). A este fenômeno, dá-se o nome de "subsunção" do fato à norma. No entanto, a obrigação nascitura ainda é extremamente abstrata, na qual ainda não estão perfeitamente delineados os seus componentes. No momento inicial, só estão definidos o objeto da obrigação, consistente no tributo, e o sujeito ativo da prestação que, dependendo da competência constitucional tributária, pode ser a União Federal, Estado ou Município. Com a exata subsunção do ato humano ao arquétipo normativo da hipótese de incidência, pode-se averiguar: "(...) a configuração do fato (aspecto material) sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), que reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso" (Ataliba, 2006, p. 69).

Quando Geraldo Ataliba descreve quatro aspectos da hipótese de incidência, está se referindo, indiretamente ao tema da responsabilidade tributária, tendo em vista que a mesma faz parte do aspecto pessoal da norma, ou seja, quem deve arcar com os pagamentos e repasse de determinados valores aos cofres públicos. Na descrição legal estarão presentes, mesmo que hipoteticamente, todos os aspectos citados no parágrafo anterior. O primeiro deles é o aspecto temporal, de altíssima importância, pois ele irá determinar as chamadas circunstâncias de tempo. Aquelas descrições que estiverem descritas na norma tributária abstrata serão aplicadas somente a fatos futuros, uma decorrência do princípio da irretroatividade da lei tributária. O segundo aspecto, não menos importante diz respeito à parte do território nacional que estará sujeita à incidência de tal tributo, descrito na norma. Segundo esta noção espacial, somente serão tributados os fatos imponíveis realizados no território descrito. Se o tributo for de competência legislativa federal, o território será todo o território nacional, por exemplo. O terceiro aspecto é o material, considerado por Geraldo Ataliba o mais complexo de

todos. Nesta parte da lei serão definidos dois dos mais importantes institutos do direito tributário, que são a base de cálculo e a alíquota do tributo. Para o Fisco, esse aspecto determina o quantum debeatur a ser adimplido por alguém. Porém, vem a seguinte questão: Quem deve pagar?

O quarto aspecto responde a essa indagação. A parte pessoal da hipótese de incidência determina quem será a pessoa jurídica de direito público credora do crédito fiscal, descrita no art. 119 do CTN (LGL\1966\26), e quem será aquele que irá pagar, direta ou indiretamente, os valores requeridos pela Administração Pública por força legal. O sujeito passivo, como é chamado o último, pode ser auferido de duas maneiras. A primeira delas é a figura do contribuinte ou sujeito passivo direto (Sabbag, 2005, p. 169), descrita legalmente no art. 121, parágrafo único, I, do CTN (LGL\1966\26). Segundo Zelmo Denari (2006, p. 177), esta qualificação ocorre: "(...) quando a situação-base ostenta natureza de fato econômico, como sucede na generalidade dos casos previstos na Constituição (v.g., importação e exportação de mercadorias, industrialização e fornecimento de bens ou serviços, disponibilidade de bens ou rendas etc.), o legislador ordinário não tem alternativas, pois só pode qualificar como contribuinte o operador econômico que realiza o pressuposto tributário."

A segunda forma de sujeição passiva é a que interessa à pesquisa, pois é nela que se enquadram as pessoas dos sócios e dos administradores de uma sociedade mercantil: o responsável tributário. A descrição legal deste sujeito da relação tributária está descrita no art. 121, parágrafo único, II, do CTN (LGL\1966\26), além de um capítulo integral destinado ao estudo mais aprofundado da responsabilidade tributária, a partir do art. 128 do CTN (LGL\1966\26). Com base neste último artigo, Renato Lopes Becho (2004, p. 49) e Zelmo Denari (2006, p. 182-190) admitem a ocorrência do substituto tributário, como uma terceira forma de sujeição passiva. Segundo Becho, a palavra "responsabilidade viria a ser substituída pela expressão 'substituição'".²⁸ No entanto, esta doutrina é minoritária, pois o restante dos estudiosos do direito tributário admitem a substituição como uma espécie de responsabilidade, como Eduardo de Moraes Sabbag (2005, p. 170), Hugo de Brito Machado,²⁹ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 321-328), Kiyoshi Harada (2005, p. 485-493), Geraldo Ataliba (2006, p. 91), Ricardo Lobo Torres (2005, p. 261), Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2005, p. 208-234).

Adotando a classificação da doutrina majoritária, cumpre-se identificar quais são as espécies de responsabilidade tributária existentes no Código Tributário Nacional (LGL\1966\26) e quais delas se aplicam ao que se deseja: em caso de inadimplência ou insolvência de uma sociedade empresária limitada, os sócios e administradores deverão utilizar seus patrimônios particulares para saldar tais dívidas. Quando a sociedade estiver solvente, não cabe fazer observação maior, tendo em vista que, mesmo que constituída impropriamente sobre o nome de "sociedade limitada", responde ilimitadamente pelos seus compromissos financeiros. A sociedade é qualificada como "contribuinte". No entanto, caso esta última não consiga arcar sozinha com seus compromissos, será que o patrimônio dos sócios e dos administradores deverá ser utilizado para saldar o balanço tributário passivo?

4.1 Responsabilidade tributária por transferência

Ingressando na segunda forma de responsabilidade tributária, é necessário fazer uma subdivisão, tendo em vista a amplitude do tema e sua aplicabilidade a vários personagens e setores da sociedade. Segundo posicionamento majoritário da doutrina, a responsabilidade por transferência, caracterizada "quando existe legalmente o sujeito passivo direto (...) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária" (Machado, 2005, p. 151). Para Eduardo de Moraes Sabbag (2005, p. 183), "(...) o 'responsável' responde por débito alheio, enquanto o 'substituto' tributário responde por débito próprio".

É subdividida em responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros,³⁰ e

responsabilidade por infrações. Esta divisão foi proposta por Rubens Gomes de Souza, um dos autores do CTN (LGL\1966\26). Na lição do mesmo Hugo de Brito Machado (2005, p. 159), essa terceira pessoa a qual é atribuída o dever jurídico de prestação tributária, é denominada de responsável tributário, em sentido estrito, devendo ter sempre uma relação ou vinculação com o fato impositivo. Nesse tipo de responsabilidade encaixa-se perfeitamente a situação de uma obrigação tributária da sociedade limitada ser transmitida para seus sócios e administradores. Cumpre-nos identificar em qual dispositivo encontra-se a regra geral da responsabilidade e entender tal regra para que possamos identificar o que ocorre, na realidade, com diversos empresários que constituem uma empresa valendo-se do tipo societário limitado, sem que haja respeito das regras de responsabilização do modelo de sociedade mercantil.

4.1.1 Responsabilidade de terceiros

A segunda situação possível de haver a transferência de responsabilidade do contribuinte para o responsável tributário, previamente descrito na hipótese de incidência, ocorre quando o contribuinte tem o seu patrimônio gerido ou administrado por uma terceira pessoa, a qual deveria manter o zelo sobre os bens alheios. Na lição de Eduardo de Moraes Sabbag (2005, p. 196), não há “transmissão patrimonial, como se pôde observar na responsabilidade dos sucessores”. A previsão legal deste modo de responsabilidade está disposta nos arts. 134 e 135 do CTN (LGL\1966\26). No primeiro artigo estão destacadas as hipóteses de responsabilidade supletiva, ao passo que no segundo dispositivo, estão dispostas as situações de responsabilidade tributária pessoal.

Referente ao art. 134, apesar de o CTN (LGL\1966\26) afirmar uma eventual responsabilidade solidária, a doutrina já é pacífica em afirmar que não se trata de responsabilidade solidária, e sim, subsidiária ou supletiva. Luiz Alberto Gurgel de Faria (2005, p. 604) aponta dois requisitos essenciais para a configuração da subsidiariedade: o primeiro é a falta de cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte; o segundo é a intervenção do responsável nos atos que originaram o crédito tributário em favor da Fazenda Pública. Além do mais, o mesmo autor afirma que há benefício de ordem na relação de responsabilidade, não sendo possível exigir o cumprimento primeiramente do responsável, devendo haver uma impossibilidade de adimplemento por parte do contribuinte. Nesta mesma linha de raciocínio estão Eduardo de Moraes Sabbag³¹ e Luciano Amaro.³² Como se pode observar na citação do artigo, existem duas situações que podem ensejar a responsabilização pessoal de sócios ou administradores empresariais em razão de dívidas sociais. A primeira delas é o art. 134, III, do CTN (LGL\1966\26), quando afirma que os administradores responderão pelos tributos devidos por seus administrados. A respeito desse tema, existe silêncio por parte da doutrina, tendo em vista esta regra não ser a mais aplicada para auferir responsabilidade de dirigente empresarial. É necessário fazer uma diferenciação do que seja administrador de bens e administrador de empresas. No art. 134 do CTN (LGL\1966\26), a pessoa que se pretende atingir é aquela que apenas gera bens de terceiros, não possuindo qualquer atrelamento mais forte com a pessoa proprietária dos bens. Esta situação não ocorre com os sócios e administradores em relação à sociedade empresária. Os administradores sociais são as mãos e os pés da sociedade, que, na verdade, é apenas uma ficção jurídica. Exemplo passível de apreciação é aquele no qual um proprietário de um imóvel entrega a administração de seu bem para uma imobiliária, sendo esta responsável por encontrar eventual comprador ou locatário. Essa imobiliária deixa de ter os cuidados para com o IPTU da residência. Ao serem citados para integrar o pólo passivo de uma execução fiscal, os donos do imóvel podem pedir o redirecionamento da mesma para a imobiliária, nos termos do art. 134, II, do CTN (LGL\1966\26).

Como já foi dito, esta regra não é a mais adequada para se estabelecer critérios de responsabilidade pessoal tributária. Primeiramente porque, mesmo que fosse possível interpretar o art. 134, III, do CTN (LGL\1966\26) extensivamente aos administradores sociais, tal regra colidiria com a limitação de responsabilidade encontrada na sociedade limitada. O limite dessa responsabilidade, no caso subsidiária, seria o valor da

integralização das quotas sócias (art. 1.052 do CC/2002 (LGL\2002\400)). Significa que, caso o sócio já tenha integralizado todas as suas quotas sociais, o credor fiscal nada poderá alegar. Outro motivo para a não utilização dessa interpretação é o fato de haver, no próprio Código Tributário, uma regra específica para casos de responsabilidade pessoal de pessoas ligadas ao mundo do empreendedorismo: art. 135 do CTN (LGL\1966\26).

Outro inciso do mesmo art. 134 do CTN (LGL\1966\26) que pode alimentar a invasão patrimonial dos sócios é o inc. VII, dispondo que os sócios são responsáveis no caso de liquidação de sociedade de pessoas. A respeito do que seja uma sociedade de pessoas, remetemos o leitor até o item "3.2", quando explicamos o que seja uma sociedade de pessoas, falando, inclusive sobre a divergência doutrinária a respeito da inclusão da sociedade limitada como sendo sociedade de pessoas. No campo da jurisprudência, o STJ já se posicionou em afirmar que sociedade limitada não é sociedade de pessoas, ao item "3.2" deste artigo. Ex positis, como a sociedade limitada não é sociedade de pessoas, a norma do art. 134, VII, não é aplicável a mais de 90% do empresariado nacional.³³

O art. 135 do CTN (LGL\1966\26) é o que mais vem causando polêmica no tocante à responsabilidade de sócios e administradores. Durante muitos anos, desde a época em que a competência para julgamento de questões infraconstitucionais era do STF, discute-se a respeito da correta interpretação e aplicação dos ditames do artigo. A polêmica ocorre porque esta é a regra que autoriza, de maneira expressa, que não seja observado nenhum dispositivo de limitação da responsabilidade dos administradores, autorizando-se o Fisco a adentrar no patrimônio pessoal dos sócios ou administradores para que seja adimplida uma obrigação de cunho tributário.

Havemos de concordar que esta é uma regra especial que visa prevenir o Fisco contra eventuais fraudes na administração social, de modo a buscar valores que, possivelmente ingressaram o patrimônio dos sócios de maneira irregular, constituindo-se, na realidade, patrimônio social, que poderia ser destinado ao pagamento do credor fiscal, mas foram desviados de maneira fraudulenta para o bolso dos administradores e sócios. No entanto, esta regra, que deveria ser tratada como uma exceção à regra da responsabilidade limitada e subsidiária, vem sendo utilizada predatoriamente, valendo-se o Fisco de instrumentos fortíssimos para saquear e desestabilizar a contabilidade das empresas, principalmente de pequenos e médios empresários, que representam a maior parcela do empresariado nacional. Para comprovar tal afirmação, deve-se fazer uma análise minuciosa do art. 135 do CTN (LGL\1966\26), desde sua gênese até a consolidação da jurisprudência do STJ, que deu tratamento definitivo ao assunto, no tocante à sua interpretação.

Criado para evitar a evasão fiscal na época do Regime Militar, tal artigo dispõe que diretores, gerentes ou representantes legais de pessoas jurídicas serão responsáveis com seus próprios patrimônios pelo adimplemento de obrigações tributárias de qualquer natureza (impostos diretos ou indiretos), desde que, conditio sine qua non, tenham incorrido nas hipóteses de excesso de poderes ou infração a lei ou contrato social, este último considerado por Amador Paes de Almeida (2007, p. 189-208) uma lei. Quando afirmamos que se trata de uma condição sine qua non, significa que, sem a certeza de que houve a infração ou o cometimento de atos com excesso de poderes, não se pode agredir o patrimônio dos sócios em hipótese alguma. Porém, constatando-se que houve qualquer das hipóteses do art. 135 do CTN (LGL\1966\26), as pessoas listadas no mesmo artigo deveriam ser penalizadas com a responsabilidade patrimonial pessoal. Entretanto, como se pode verificar que existe uma das situações acima descritas de infração à lei ou ao contrato social e excesso de poderes? A resposta vem com Humberto Theodoro Júnior (2007, p. 36-70). O renomado autor mineiro alerta para o fato de que deve haver sempre, antes do lançamento definitivo do crédito tributário, procedimento administrativo para averiguar se houve alguma situação que possa ensejar responsabilidade, até mesmo penal. Este procedimento, após transitado em julgado

servirá para a confecção do título executivo da futura execução fiscal direcionada ao administrador que foi responsável pela infração legal. A inscrição em dívida ativa outorga a essa apuração, a presunção de certeza e liquidez do crédito fazendário. Por isso, é pelo exame do título e por outros documentos, em exceção que se pode pesquisar e definir a legitimação do sujeito passivo da execução fiscal.

É importante observar que a lei tributária nacional não fala em "sócios" como prováveis responsáveis por transferências.

O STF foi o primeiro a tratar da exegese do art. 135 do CTN (LGL\1966\26), ao afirmar que seria possível redirecionamento contra sócio gerente mesmo que este não estivesse descrito na certidão de Dívida Ativa. Vejamos o posicionamento do STF na década de 1980:

"Tributário. Sociedade limitada. Execução fiscal. Legitimação passiva. Aplicação do art. 568, V, do CPC (LGL\1973\5) às pessoas referidas no art. 135, III, do CTN (LGL\1966\26). Situação em que podem ser citadas e terem seus bens penhorados. Pode a penhora recair sobre bens de sócio de sociedade limitada que desaparece sem deixar vestígios de seus próprios bens, ou prova de sua dissolução regular." (RE 97610/RJ, 2.^a T., j. 28.09.1982, rel. Min. Décio Miranda, DJ 12.11.1982).

O STJ também já expôs seu pensamento da mesma maneira, esclarecendo que seria configurada a hipótese de infração a lei, o que não fugiria ao prescrito no art. 135 do CTN (LGL\1966\26):

" Tributário. Redirecionamento da execução fiscal. Caso em que o nome do sócio não figura na CDA. I – Restou firmado no âmbito da Primeira Seção desta Corte o entendimento de que, sendo a execução proposta somente contra a sociedade, a Fazenda Pública deve comprovar a infração a lei, contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da sociedade para fins de redirecionar a execução contra o sócio, pois o mero inadimplemento da obrigação tributária principal ou a ausência de bens penhoráveis da empresa não ensejam o redirecionamento. De modo diverso, se o executivo é proposto contra a pessoa jurídica e o sócio, cujo nome consta da CDA, não se trata de típico redirecionamento, e o ônus da prova de inexistência de infração a lei, contrato social ou estatuto compete ao sócio, uma vez que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza. A terceira situação consiste no fato de que, embora o nome do sócio conste da CDA, a execução foi proposta somente contra a pessoa jurídica, recaindo o ônus da prova, também neste caso, ao sócio, tendo em vista a presunção de liquidez e certeza que milita a favor da CDA. Precedentes: EREsp 702232/RS, rel. Min. Castro Meira, DJ 26.09.2005, e AgRg no REsp 720043/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJ 14.11.2005. II – No caso em exame, o nome do sócio não figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa. III – Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1041402/SP, 1.^a T., j. 13.05.2008, rel. Min. Francisco Falcão, DJe 28.05.2008.)

Até aquele momento, na transição para a nova ordem constitucional, em meados de 1990, a competência para julgamento de matéria infraconstitucional passou a ser do STJ. Nesse momento, houve uma grande alteração na jurisprudência daquele Tribunal Superior. Passou-se a se considerar como fraude à lei o simples inadimplemento das dívidas de cunho tributário. Esse entendimento foi demasiadamente prejudicial para qualquer empresário, mesmo que este fosse integrante de uma sociedade dotada de responsabilidade limitada. Ao garantir ao Fisco poderes para executar qualquer empresário que deixasse de recolher no tempo e lugar certo os seus impostos, o STJ, de maneira pura e singela, tornou "letra morta" as então disposições do Dec. 3708/1919, que estabelecia a responsabilidade limitada. Sempre se configurou algo injustificável confundir inadimplemento do débito da pessoa jurídica com abuso de gestão praticado pela administração, sem qualquer indagação sobre as condições em que o fato se deu. Isso novamente seria uma hipótese de transformar em sociedade solidária todas as pessoas jurídicas de direito privado, já que em todos os casos de inadimplemento recairiam automaticamente sobre os sócios dirigentes, desrespeitando a regra do título

executivo, haja vista que não haveria certeza e liquidez da obrigação contra o sócio gerente e, caso fosse considerada a jurisprudência do STF, que diz que não é necessário que se afigure o nome da pessoa física na CDA, as hipóteses de infração à lei (solidariedade) descritas no art. 1.057 do CC/2002 (LGL\2002\400) e arts. 124 e 135, III, estariam comprometidas. Ao fazer isso, a Fazenda infringe todos esses dispositivos, além de tomar uma atitude extremamente gravosa para com os contribuintes. Até aquele momento da jurisprudência do STJ, ficou estabelecida a responsabilidade objetiva do sócio-gerente para com o Fisco.

Essa orientação sofreu diversas críticas e, até o ano 2000, continuou forte e vigente perante os Tribunais do país. Ocorre que, na lição da Min. Eliana Calmon Alves, houve no STJ, a partir do ano 2000, uma grande reviravolta no que tange à responsabilidade dos sócios gerentes ou administradores sociais quanto às dívidas tributárias. O elemento “infração à lei”, constante do art. 135 do CTN (LGL\1966\26), que havia incorporado uma excelente ferramenta em favor do Fisco, que era a possibilidade de se considerar o mero inadimplemento como causa de ilimitação de responsabilidade, teve seu entendimento reformulado pelo STJ. Tal mecanismo de invasão patrimonial passa a não ser mais admitido pelo STJ, vigorando, a partir de então (meados do ano de 2001) a responsabilidade subjetiva do sócio-gerente ou administrador societário. Ao se averiguar se houve algum dos elementos constantes do art. 135 do CTN (LGL\1966\26), deve ser dada ao sócio-gerente ou administradores ³⁴ a oportunidade de se defender, em consonância com o corolário da ampla defesa, ³⁵ cabendo o ônus da prova à Fazenda exeqüente. O Min. Humberto Martins do STJ, em julgamento definitivo, analisando divergência suscitada sobre o tema da responsabilidade dos sócios na execução fiscal contra a sociedade, pronunciou:

“Tributário – Execução fiscal – Redirecionamento – Responsabilidade subjetiva do sócio-gerente – Art. 135 do CTN (LGL\1966\26). 1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o artigo 135 do CTN (LGL\1966\26), a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade. 2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos.” (EDiv em Ag 494887/RS, 1.^a Seção, j. 23.04.2008, DJe 05.05.2008.)

4.2 Responsabilidade por obrigações previdenciárias

A receita do Estado, além daquela auferida com a atividade econômica descentralizada e com a atividade financeira, por meio da tributação, possui mais uma contribuição destinada a atender, direta e vinculadamente, serviços públicos considerados pela Constituição Federal (LGL\1988\3) como Seguridade Social: as chamadas contribuições sociais. Esses serviços públicos são a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde. A previsão legal é o art. 194 da CF/1988 (LGL\1988\3). ³⁶ No artigo seguinte, o art. 195 da CF/1988 (LGL\1988\3), existe a previsão de que a Seguridade Social, por constituir serviço essencial à sobrevivência daqueles que já trabalharam (aposentados que dependem da Previdência), daqueles que vivem em situação de pobreza (assistência social, que se destina a atender um dos objetivos da CF/1988 (LGL\1988\3), descrito no art. 3.^o, III) e de todos os residentes no território nacional (saúde, que é dever do Estado e direito de todos), deve ser suportada por todos que desempenham atividade produtiva, dentre as quais está incluída a figura do empresário, que deve recolher sobre três fatores diferentes: sobre a remuneração do trabalhador, descrita no art. 195, I, a, da CF/1988 (LGL\1988\3), sobre seu faturamento bruto, também descrito no art. 195, I, b, da CF/1988 (LGL\1988\3), e sobre o lucro, ou seja, sobre a própria remuneração da sociedade empresária, descrito no art. 195, I, c da CF/1988 (LGL\1988\3). Esta é mais

uma obrigação a ser adimplida por aqueles que exploram a atividade econômica, obrigação que, segundo o STJ, nos ditos do Min. Luiz Fux, constitui mais uma espécie tributária do ordenamento jurídico brasileiro: “É cediço que a contribuição para a seguridade social é espécie do gênero tributo, devendo, portanto, seguir o comando do Código Tributário Nacional (LGL\1966\26)”.³⁷

Dessa maneira, as contribuições sociais se submetem às normas gerais relativas às figuras tributárias, ou seja, as normas dos arts. 146, 149 e 150 da CF/1988 (LGL\1988\3). Através da obediência a estes institutos constitucionais, em especial ao art. 146 da CF/1988 (LGL\1988\3), as contribuições relativas ao custeio da Seguridade Social devem adequar-se a uma regra que, posteriormente, será constatado o seu descumprimento: segundo o art. 146, é matéria reservada à lei complementar estabelecer as diretrizes e normas gerais a respeito do Direito Tributário. Como já foi dito acima, as contribuições sociais, por configurarem, durante a sua “existência”, diversos institutos pertencentes aos tributos, tais como lançamento, sujeição passiva, sujeição ativa e recuperação por meio de execução fiscal, devem estar em perfeita sintonia com tal regra constitucional.

No entanto, é conhecido da população brasileira que a Seguridade Social não teve a eficiência e a excelência que foi anunciada na Constituição Federal (LGL\1988\3), a qual ainda teve posteriores tributos que deveriam solucionar ou, ao menos, amenizar a situação da Seguridade Social brasileira, dentre os quais se pode destacar a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que foi instituída em substituição ao Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), devendo destinar toda sua arrecadação ao custeio da saúde pública.³⁸ Sem atingir seu objetivo primário, o Estado procurou, de todas as formas, compelir a pessoa pertencente ao setor produtivo a contribuir sem inadimplemento para com a Seguridade Social. É nesse contexto de um verdadeiro desespero por parte do Estado que é publicada a Lei 8.620/1993, que estabeleceu em seu art. 13, uma regra que dinamitou qualquer outra disposição atinente à responsabilidade das pessoas integrantes da sociedade limitada. Este artigo dispõe que: “O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”. De acordo com esta regra, o simples fato de ser acionista ou quotista de uma sociedade limitada pode resultar em uma agressão patrimonial por parte do Estado para sanar as dívidas devidas pela sociedade, o que, como já explicitado, trata-se de um ente dotado de capacidade e personalidade jurídica própria, quando devidamente registrado. Esse artigo vem causando crises financeiras e, até mesmo, na mentalidade das pessoas que exploram a atividade econômica profissionalmente ou que pretendem, em breve, explorar. Em defesa a estas pessoas, tenho por bem insurgir-me contra este dispositivo por alguns motivos.

Segundo o art. 146, III, b, da CF/1988 (LGL\1988\3), todas as normas relativas à obrigação tributária deveriam ser editadas por meio de lei complementar. É nítido e visível que não houve a mínima obediência a essa norma constitucional, havendo o legislador ordinário se utilizado do meio inidôneo para conseguir alargar as hipóteses de responsabilidade solidária e pessoal. Além do mais, o STF e a doutrina brasileira já são unânimes em afirmar que o Código Tributário Nacional (LGL\1966\26), apesar de ter sido editado sob a forma de uma lei ordinária (Lei 5.172/1966), tem eficácia de lei complementar, pois sua “parte geral” atende ao espírito da norma elencada no citado art. 146, III, b, da CF/1988 (LGL\1988\3). Portanto, é cediço recordar que existem, no próprio Código Tributário Nacional (LGL\1966\26), regras de responsabilização patrimonial pessoal que exigem, para a sua configuração, que o administrador (e somente o administrador) aja com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social (art. 135, III, do CTN (LGL\1966\26)). Havendo uma lei complementar do porte do CTN (LGL\1966\26) tratando da matéria, é flagrantemente inconstitucional que uma lei ordinária tenha sua eficácia declarada. Este é, inclusive, o posicionamento do STJ.³⁹ Pensando dessa maneira e visando atender a interesses de seus filiados, a Confederação Nacional da Indústria ingressou, no STF, com a ADIn 3672/DF, visando a declaração da inconstitucionalidade com efeito erga omnes do art. 13 da Lei 8.620/1993. Atualmente,

os autos estão à conclusão para o rel. Min. Cezar Peluso.

Estas questões são inconstitucionalidades formais, por inadequada utilização dos meios legais. No entanto, há também as chamadas inconstitucionalidades materiais, que atentam contra o conteúdo intrínseco e normativo das regras constitucionais. Esta discussão será feita em conjunto no item seguinte.

5. SITUAÇÃO CONTEMPORÂNEA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NOS JULGAMENTOS DE PRIMEIRO GRAU: ABUSO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO E DO ART. 135 DO CTN

A Constituição Federal de 1988 trouxe ao Brasil, além da redemocratização de sua estrutura política, uma imensa proteção jurídica envolvendo os direitos básicos e fundamentais do cidadão, que foram demasiadamente violados e desrespeitados em governos anteriores. Além da proteção ao indivíduo, houve uma grande preocupação do legislador constitucional originário em aperfeiçoar e reestruturar a máquina administrativa nacional, que foi deteriorada com 25 anos de intensos gastos, às vezes desnecessários, por parte do governo militar, que desejava elevar a sua popularidade frente à parcela mais humilde e desinformada da população. Foi um objetivo extremamente altruísta da Constituição Federal (LGL\1988\3) positivar e aplicar de imediato as normas principiológicas e estruturais, haja vista que, em 1988, em plena “década perdida”, estávamos diante de um verdadeiro caos social, com a economia voltada ao pagamento dos juros da dívida externa. No entanto, reportando o leitor à parte introdutória deste escrito, é preciso lembrar que, desde os tempos da remota idade média, o Estado não produz, de regra, nenhuma riqueza própria. Ele depende da tributação. Por esse motivo que, na Constituição Federal de 1988, existe uma parte destinada somente à tributação do Estado, visando que o mesmo possa ter controle das normas que irão reger a sua forma mais lucrativa de auferir receitas para seu sustento e para o sustento da sociedade. Por esse motivo, a Carta de 1988 é denominada de “desastre tributário”, porque não havia, antes da promulgação do texto constitucional, estrutura e dinheiro para se garantir tudo que estava escrito na Lei Maior. Houve uma verdadeira “promessa” de que todos os direitos e garantias fundamentais que agora estavam positivados seriam devidamente entregues à sociedade e mantidos pelo Estado.

⁴⁰ Sem renda e sem uma máquina administrativa capaz de se organizar a ponto de levar o desenvolvimento social ao Brasil, o Estado brasileiro começou a procurar quem seria o melhor setor econômico apto a gerar riquezas e divisas para si. É nesse ponto que ingressa a figura do empresariado nacional.

Inserido em um contexto de globalização da economia, pautado em um modelo desenvolvimentista neoliberal do início da década de 1990, o empresariado vive seu momento de reestruturação, não mais direcionado a uma organização rígida, favorecendo a flexibilização das antigas hierarquias e se tornando cada vez mais dinâmicas dentro de um contexto onde é necessário ser sempre melhor, em termos gerais do que o concorrente. É, também, nesse momento, que os empresários passam a ter uma maior lucratividade e alavancam a economia nacional. Tudo isso seria excelente para o desenvolvimento nacional se não ficasse restrito aos grandes conglomerados e multinacionais que adentraram no mercado nacional impulsionados pelas políticas neoliberais dos governos de Fernando Collor e Fernando Henrique Cardoso. Uma parcela do público empresarial convivia com as mesmas situações de antes, ou seja, vendo o crescimento cada vez mais distante por causa das ações do Estado. Entre essas ações predatórias, encontra-se a tributação. Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e a notícia veiculada no jornal O Liberal, de 24.08.2007 (Governo..., 2007, p. 1), a carga tributária brasileira já atingiu o nível de 80 diferentes espécies tributárias, totalizando, no primeiro trimestre de 2008, R\$ 258,90 bilhões, contra R\$ 221,75 bilhões do primeiro trimestre de 2007, perfazendo crescimento nominal de 16,75%.

O mais interessante não é propriamente a carga tributária que atinge o setor produtivo e social brasileiro, haja vista que já é do conhecimento público que a carga tributária

brasileira é uma das mais altas do mundo. Ultimamente, até mesmo com a utilização de sistemas eletrônicos, a Fazenda Pública vem ultrapassando todos os limites da constitucionalidade, da legalidade, da moralidade e da dignidade humana. Na mesma notícia do jornal O Liberal, de 24.08.2007 (op. cit., p. 1), foi anunciada a utilização da inscrição dos devedores fiscais em sistemas de proteção ao crédito, visando restringir o acesso dos contribuintes às facilidades da vida econômica. Os tributaristas, entre eles o Prof. paraense Fernando Scaff foram rápidos em alegar a inconstitucionalidade da presente ação da Procuradoria da Fazenda Nacional.⁴¹

Essa não é a única atrocidade que o Estado, representado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional vem cometendo. Em pesquisa de campo realizada perante a 6.^a Vara da Fazenda Pública do Estado do Pará, comprovou-se a utilização exacerbada e predatória do sistema BacenJud, pelo qual o Banco Central bloqueia os valores existentes em contas bancárias e aplicações financeiras do devedor com a finalidade de convertê-las em penhora e sanar as obrigações tributárias. Esta medida foi instituída pela LC 118/2005, que acrescentou o art. 185-A do CTN (LGL\1966\26).⁴² Do ponto de vista da facilidade para a cobrança dos valores a serem recuperados pela Fazenda, tais medidas representaram um avanço memorável, tendo em vista que os devedores não terão mais como ocultar ou omitir suas rendas, agora bloqueadas na fonte.

Entretanto, tal facilidade começou a extrapolar os limites do próprio ordenamento jurídico tributário. Segundo as normas de incidência, descritas no item 3, os componentes da hipótese de incidência de um tributo são considerados unos, ou seja, não devem sofrer qualquer fragmentação, devendo ser compreendidos como um sistema fechado de conceitos. Quando a Fazenda Pública requer e o juiz defere o bloqueio ou a penhora de bens pertencentes à pessoa dos sócios ou administradores de uma sociedade mercantil sem que seja feita a averiguação preliminar, determinante para configurar a presença de fraude ou infração à lei, há uma verdadeira ruptura da hipótese de incidência, pois aquele deveria figurar como responsável pelo patrimônio de uma sociedade, e irá, sumariamente, substituí-la com seu próprio patrimônio, ferindo desta maneira, normas principiológicas da própria Constituição Federal (LGL\1988\3), como o postulado normativo da proporcionalidade. Fernando Facury Scaff (2000, p. 471) traduz com propriedade o que seria este postulado ao afirmar que se trata de "bloqueio ao arbítrio estatal; e outra, de resguardo, condicionadora da concretização dos diferentes direitos constitucionais. Como tal, constitui o limite e o fim da atuação estatal, consubstanciando-se em um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o interesse público que suporta (...)" (grifo nosso). Ainda de acordo com o eminente professor paraense, existem três preceitos subjacentes ao princípio da proporcionalidade. O primeiro deles é a adequação (Fernando Facury Scaff, 2000, p. 473), traduzida no "meio escolhido (...) para a obtenção do resultado". Não há dúvida de que a maneira como vem sendo cobrada e executada a dívida tributária de uma sociedade limitada traz os resultados desejados para a Fazenda Pública: maior arrecadação a cada ano, sendo somente no primeiro trimestre de 2008 R\$ 258,90 bilhões, contra R\$ 221,75 bilhões do primeiro trimestre de 2007. O segundo preceito é a chamada necessidade (Fernando Facury Scaff, 2000, p. 473), entendendo-se que "a medida restritiva seja necessária para a implementação de outro princípio constitucional que naquela situação entenda-se mais relevante para dirimir o conflito de interesses colocado". A Fazenda Pública não se preocupa com princípios ou respeito ao chamado Estatuto Mínimo do Contribuinte⁴³ e nem com as possíveis consequências dos atos restritivos de propriedade sobre as pessoas físicas e jurídicas do mundo do empreendedorismo. Valendo-se sempre de uma pseudo-vinculação ao interesse público, as pessoas que defendem o Estado não se atentam para o fato de que podem estar sepultando anos de dedicação de um empresário, que lutou para conquistar seu espaço no mercado concorrido, ou a atitude e a ambição de um jovem que pretende ingressar no mundo dos negócios. É importante lembrar, também que, em muitos casos, ocorre a falência ou o fechamento da sociedade empresária, o que irá esgotar a possibilidade de que aquela empresa atacada possa gerar mais lucros para o Estado. Sob essa ótica, é razoável afirmar que a medida que vem sendo adotada em nosso Palácio da Justiça

colide com o terceiro preceito do postulado da proporcionalidade: a chamada proporcionalidade em sentido estrito, que “trata das análises das possibilidades jurídicas existentes para alcançar a melhor relação meio-fim para aquele conflito” (Fernando Facury Scaff, 2000, p. 473).

Maior espanto se causa ao constatar-se que o Poder Judiciário coaduna com tal prática. Por um lado, é justificável considerar o fato de as Procuradorias, sejam elas federal, estaduais ou municipais busquem, das diversas maneiras, recuperar seus créditos, principalmente pelo fato de, infelizmente, suas atuações são pautadas em interesses políticos advindos do Chefe do Executivo. Injustificável é a anuência do Poder Judiciário. Geraldo Ataliba qualifica o Poder Judiciário como a única fonte de consecução de direitos e garantias fundamentais em países como o Brasil, nos quais o Estado Democrático de Direito, o Poder Legislativo e o Poder Executivo não atendem ao conceito da res publica de maneira plena, perfazendo sempre o interesse das maiorias que financiam as campanhas dos que ocupam os cargos políticos: “De nada vale fazer uma Constituição, se ela não for obedecida. Não adianta haver lei para tudo, se não for respeitada. Daí a importância do Poder Judiciário. Este merece especial cuidado dos Constituintes, porque é a chave de todas as instituições. Elas só funcionam com o virtual ou atual controle do Judiciário, como demonstra o sábio Seabra Fagundes. Na nossa sociedade tão deformada, involuída e subdesenvolvida, o Judiciário é mais importante do que nos países adiantados (que, aliás, o são, porque têm boas instituições judiciais). É que os fracos, os pobres, os destituídos, os desamparados, bem como as minorias (raciais, religiosas, econômicas, políticas, étnicas etc.) só têm por arma de defesa o direito. E direito só existe onde haja juízes que obriguem o seu cumprimento (...)” (Ataliba, 1987).

Quanto ao fim referido pelo Prof. Fernando Scaff, creio que atualmente encontra-se em crise. O maior argumento utilizado pela Fazenda Pública para, cada vez mais restringir, os direitos dos contribuintes é o interesse público. Ouso questionar este interesse da seguinte maneira: o interesse é público ou é da Administração? A população não vê o serviço público emergencial e essencial funcionar como deveria, mas se depara com servidores públicos recebendo vencimentos que extrapolam a razoabilidade e a realidade das remunerações brasileiras, Palácios de Justiça cada vez mais vultosos, nos quais são abrigados inúmeros servidores que sequer fizeram uma prova de concurso na vida. Esse fenômeno é muito bem retratado por Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 25) na seguinte passagem: “Nessa linha de raciocínio, a formulação doutrinária de juristas, economistas, sociólogos, filósofos e historiadores, na busca de uma política tributária ideal, esbarra na certeza e que, na prática, a teoria é sempre outra, e quem tem o poder de tributar sempre tributa mal, o mais das vezes sem qualquer respeito aos direitos individuais, o que exacerba a litigiosidade entre Fisco e Contribuinte. E, no Brasil, não é diverso o quadro, pois, num país em que o serviço público é de péssima qualidade (saúde, educação, segurança, previdência social, transportes etc.), a carga tributária, destinada à manutenção dos privilégios do poder (aposentadoria oficial 10 vezes superior ao do segmento privado), atinge o elevado percentual de 33% do PIB (...)”.

Cada vez mais o Estado vem se afastando de sua função social, destinando mais recursos para seu próprio custeio em detrimento dos setores sociais. Para a manutenção desses privilégios, ataca o setor produtivo da economia, ou seja, o empresariado que, na tentativa de se proteger dos arbítrios do Estado, escolhe o modelo societário limitado, atualmente, longe de ser devidamente respeitado pelo ente estatal.

6. CONCLUSÃO

Desta feita, conclui-se que dentre os modelos societários existentes no ordenamento jurídico brasileiro, o mais utilizado, por mais de 90% da população empresarial, é o modelo da sociedade limitada, por sua característica de limitar a responsabilidade dos sócios e administradores à quota parte do capital social ainda não integralizada. Esta é a regra básica da sociedade limitada, descrita no art. 1.052 do CC/2002 (LGL\2002\400). Entre os sócios e a sociedade existe o regime de subsidiariedade, descrito no art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400), devendo o sócio responder com seu patrimônio, pelos

compromissos que a sociedade não puder adimplir. No caso da sociedade limitada, o limite da responsabilidade continua sendo a integralização das cotas sociais.

Quando a sociedade for utilizada para fins ilícitos, fraudulentos ou abusivos por parte de seus componentes, o ordenamento jurídico autoriza a “desconsideração da personalidade jurídica”, devendo os sócios responderem com seus patrimônios pelos prejuízos causados a seus credores e sócios, dependendo da situação. Nos casos de falência da sociedade, o art. 82 da Lei 11.101/2005 autoriza uma hipótese excepcional de responsabilidade dos sócios, justificada pelo fato de a empresa estar em fase de extinção e apurando seus haveres para pagamento de credores. Porém é importante lembrar que esta é uma situação excepcional.

Essas regras são válidas somente para obrigações consideradas não negociais, nos ditames de Fábio Ulhoa Coelho. Quanto às obrigações de natureza tributária, abandona-se a regra do art. 1.052 do CC/2002 (LGL\2002\400) e passa-se a analisar a questão sob a ótica dos arts. 128 a 135 do CTN (LGL\1966\26). De acordo com esses artigos, existe a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência. A responsabilidade por substituição ocorre quando a obrigação tributária já nasce tendo como pólo passivo o responsável ou substituto tributário. Já na responsabilidade por transferência, a obrigação nasce com o contribuinte e passa para o responsável. Inserida na responsabilidade por transferência existem os arts. 134 e 135 do CTN (LGL\1966\26) que trazem a regra especial de responsabilidade tributária, segundo a qual os sócios de uma sociedade de pessoas deve responder subsidiariamente com a sociedade (art. 134, VII, CTN (LGL\1966\26)), porém esta regra não é aplicável à sociedade limitada, considerada pelo STJ como sociedade de capitais. A segunda hipótese é a do art. 135 do CTN (LGL\1966\26), que permite o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio-administrador, apenas, se foram configurados os elementos do art. 135, III, do CTN (LGL\1966\26).

Ocorre que, apesar da lei expor os requisitos e o STJ já ter posicionamento a respeito do tema, ao advertir que mero inadimplemento de tributo não é suficiente para redirecionamento de execução fiscal, a Fazenda Pública vem atuando de maneira extremamente inconstitucional, imoral, e ilegal, redirecionando execuções fiscais para pessoas que sequer eram administradores, com o intuito de sempre lucrar mais e arrecadar recursos para a manutenção das estruturas sociais desiguais deste país.

ALEXANDRINO, M.; Paulo, V. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

ALMEIDA, Amador Paes de. Desconsideração da personalidade jurídica. In: _____. Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência). 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. cap. 19.

ALVES, Eliana Calmon. Responsabilidade tributária e penal dos administradores. Disponível em: [<http://bdjur.stj.gov.br>].

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Justiça para todos. Revista da Ajufe 19, ano 6, out. 1987.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária e o novo Código Civil (LGL\2002\400). In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). Impacto tributário do novo Código Civil (LGL\2002\400). São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BRITO, Wagner de Melo. Direito de empresa. O novo Código Civil (LGL\2002\400) comentado. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Barros, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. vol. 2.

_____. Comentários à nova Lei de Falências e de recuperação de empresas (Lei 11.101/2005, de 09.02.2005). 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo na relação jurídico-tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006.

ESPÍRITO SANTO FILHO, Cristóvam do. Natureza jurídica das contribuições sociais. Jus Navigandi, Teresina, ano 3, n. 32, jun. 1999. Disponível em: [http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1432]. Acesso em: 08.09.2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. Obrigação tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). Código Tributário Nacional (LGL\1966\26) comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2005.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006.

LEMO, Rafael Severo de. A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 964, 22.02.2006. Disponível em: [http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8015]. Acesso em: 16.05.2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO Segundo, Hugo de Brito. A execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas. Revista de Estudos Tributários 4-23/124, Porto Alegre: Síntese, jan.-fev. 2002.

MARIANI, Irineu. Responsabilidade civil dos sócios e dos administradores de sociedades empresárias (à luz do novo Código Civil (LGL\2002\400)). ADV Advocacia dinâmica: seleções jurídicas, [S.l.: s.n.], p. 27-34, mar. 2006.

MARTINS, Fran. Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades comerciais, fundo de comércio. 31. ed rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Direitos fundamentais do contribuinte: conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. Pesquisas Tributárias. Nova Série; n. 6. São Paulo: Ed. RT, 2000.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. A desrazão tributária. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 652, 21.04.2005. Disponível em: [http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6602]. Acesso em: 27.05.2007.

REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. 27. ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2007. vol. 1.

_____. Aspectos modernos de direito comercial. São Paulo: Saraiva, 1977.

RESTIFFE, Paulo Sérgio. Manual do novo direito comercial. São Paulo: Dialética, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Direitos fundamentais do contribuinte: conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. Pesquisas Tributárias. Nova Série; n. 6. São Paulo: Ed. RT, 2000.

SOUSA, Sueli Baptista de. A responsabilidade dos sócios e a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. In: _____. Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada: aspectos legais e constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 45 de 08.12.2004, e a LC 118, de 09.02.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional (LGL\1966\26) à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

1 No entanto, é necessário ressaltar que, durante a primeira fase de acumulação do capital, ou seja, a teoria do liberalismo, não há a noção moderna de justiça social. O que há é um total afastamento do Estado das atividades econômicas, as quais devem ser reguladas autonomamente.

2 “1. Toda pessoa tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros. 2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.”

3 O que, diga-se, é uma inconsistência terminológica, tendo em vista que a sociedade responde ilimitadamente por todos os seus compromissos da vida moderna, incluindo o passivo. A limitação da responsabilidade é referente aos sócios, que, para se proteger das ações dos credores, ordenam que os mesmos procurem exaurir primeiramente os bens da sociedade, limitando a agressão de seu patrimônio pessoal ao montante do capital ainda não integralizado.

4 “As sociedades em nome coletivo, comandita simples e limitada podem ser de pessoas ou de capital, de acordo com o previsto no contrato social; as sociedades anônimas e em comandita por ações são sempre de capital.” (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial..., vol. 2, p. 25.)

5 Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial..., vol. 2, p. 27 “Não existe no direito brasileiro nenhuma regra geral de solidariedade entre sócios e sociedade (simples ou empresária), podendo aqueles sempre se valer do benefício de ordem, pela indicação de bens sociais livres e desembaraçados, sobre os quais pode recair a execução da obrigação societária”.

6 Cf. MARTINS, Fran. Curso de direito comercial..., p. 207: “O sócio tem, perante a sociedade, uma posição especial, que se resume em um direito de crédito eventual, só exequível se a sociedade obtiver lucros nas transações que opera”.

7 Contudo, é importante lembrar que a regra do art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400), aplicável à sociedade simples, tem aplicação subsidiária ao modelo societário limitado, como bem prescreve o art. 1.053 do CC/2002 (LGL\2002\400). A norma do art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400) é a que determina que a responsabilidade dos sócios por dívidas sociais é subsidiária, sendo solidária apenas quando ainda não houve a

integralização do capital social. Caso algum credor resolvesse invocar esta regra para atacar o patrimônio pessoal de um sócio ou de um administrador, deveria o mesmo, verificar se houve a integralização das quotas sociais dos sócios o qual deseja atacar. Se eles já integralizaram as suas respectivas quotas, o limite de sua responsabilidade será "zero". Concluindo: mesmo que entendêssemos que há a aplicação do art. 1.024 do CC/2002 (LGL\2002\400) à sociedade limitada, não haveria qualquer consequência patrimonial negativa para o sócio ou administrador.

8 "A sociedade em nome coletivo caracteriza-se pela solidariedade dos sócios no que concerne às dívidas da sociedade. Na sociedade limitada, em princípio, inexistente esta solidariedade, pois os sócios se obrigam pela integralização de suas partes e a consequente responsabilidade limita-se à força do capital social (art. 1.052 do CC/2002 (LGL\2002\400)). Num caso, apenas, a lei estabelece a solidariedade entre os quotistas, pela parte a descoberto de suas quotas, quando isso ocorrer: no caso de falência" (REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial..., vol. 1, p. 386-398).

9 "A limitação da responsabilidade dos sócios ao total do capital social é matéria que se radiografa na norma e emerge do contrato social. Inúmeras decisões têm sido proferidas em termos de responsabilidade fiscal dos sócios, mas a maioria tem aceito a responsabilidade apenas dos gerentes, na hipótese de praticarem atos com abuso, desvio ou excesso de poder. Questão que tem sido alvo de preocupação, em tema de sociedade limitada, diz respeito se, uma vez integralizado o capital social, continuam os sócios a responder pelo mesmo, em caso de ser ele desfalcado, durante a vida societária. Doutrinadores sinalizam, na maior parte, e também a jurisprudência, que uma vez integralizado o capital social, não ficam mais os sócios sujeitos ao complemento, esse ele vier a diminuir em virtude de operações ou fatos de insucesso para a sociedade." (Curso de direito comercial..., p. 255-256.)

10 "A responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais, além de subsidiária, pode ser limitada ou ilimitada. Em determinadas condições, os sócios respondem sem qualquer limitação, arcando com o valor integral da dívida da sociedade. Em outras, eles respondem pelas obrigações sociais dentro de um limite, relacionado ao valor do investimento que se propuseram a realizar. Justifica-se a sistemática de submeter as perdas dos sócios ao limite do investimento, transferindo o prejuízo para os credores da sociedade, na medida em que ao direito positivo cabe, por meio do controle dos riscos, motivar os empreendedores na busca de novos negócios. Se todo o patrimônio particular dos sócios pudesse ser comprometido, em razão do insucesso da sociedade empresária, naturalmente os empreendedores adotariam posturas de cautela, e o resultante poderia ser a redução de novas empresas, especialmente as mais arriscadas." (Curso de direito comercial..., vol. 2, p. 28.)

11 "Em razão da natureza subsidiária da responsabilidade dos sócios, nas sociedades em geral, e da decorrente exaustão do patrimônio social como pressuposto da responsabilização." (Curso de direito comercial..., vol. 2, p. 28.)

12 "Prevalecia o entendimento de que a responsabilidade dos sócios era pela integralização do Capital Social. Uma vez que este estivesse a ser totalmente integralizado, se, no curso das atividades sociais, a sociedade viesse a se deparar com uma situação de insolvabilidade, insolvência ou mesmo falência, os sócios não deveriam responder ou outra vez liberar as suas quotas. Este entendimento era fundado no Princípio fundamental das sociedades limitadas, ou seja, o de que a responsabilidade dos sócios era limitada à importância total do Capital Social e, se, por acaso, o Capital Social não estivesse totalmente integralizado, necessário será que os sócios (solidariamente) o integrem, um por todos, todos por um. No entanto, o Prof. Fran Martins tinha posicionamento diverso do da maioria da doutrina, posto que entendia que no caso em exame, a obrigação dos sócios deveria ser solidária, na hipótese de insolvência da sociedade. Sustentava a idéia de que entrando a sociedade em liquidação, a primeira coisa a se verificar deveria ser o fato do Capital Social estar ou não desfalcado. Em

hipótese afirmativa, e desde que o ativo não seja suficiente para cobrir as obrigações para com terceiros (passivo exigível), os sócios terão de completar o Capital Social, pois a isso os compele a responsabilidade subsidiária que assumem, em virtude do disposto no art. 2.º do Dec. 3.708/1919. O novo Código Civil (LGL\2002\400) brasileiro (Lei 10.406/2002), na segunda parte de seu art. 1.052, parece ter se inclinado para o entendimento do prof. Fran Martins, posto que, diferentemente do que dispunha o arts. 2.º e 9.º do Dec. 3.708/1919, o referido art. 1.052, estabelece que a responsabilidade dos sócios será solidária pela integralização do Capital Social, independente do fato de ele ter sido desfalcado, ou não, independentemente do fato da sociedade se encontrar em situação de ruína por motivos imponderáveis ou imprevistos, independentemente do fato da sociedade se encontrar no estado de Falência decretada por sentença.” (BRITO, Wagner de Melo. Direito de empresa..., p. 1039.)

13 “Observou-se que a personalização de sociedades empresárias dava azo a manobras maliciosas de pessoas que agiam por detrás da pessoa jurídica, causando prejuízos e danos a terceiros ou à própria sociedade, aproveitando-se da autonomia patrimonial que a personalidade jurídica lhe concede. É possível extrair dos ensinamentos de Tullio Ascarelli que a existência da sociedade não pode servir para alcançar um escopo ilícito, isto é, não pode servir para burlar as normas ou as obrigações que dizem respeito aos seus sócios. Tampouco, justifica-se a existência de uma coligação de sociedades com o propósito de burlar as normas e obrigações que estejam relacionadas com uma das sociedades coligadas (1945:490).” (Sousa, Sueli Baptista. A responsabilidade dos sócios..., p. 119-120.)

14 Responderá o administrador (gerente) para com a sociedade e para com terceiros, quando atuar com culpa (negligência, imprudência ou imperícia) no desempenho das suas funções, violação ao contrato ou à lei.

15 CC/2002 (LGL\2002\400), 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”.

16 É preciso fazer uma pequena diferenciação relativa ao afastamento do ente coletivo. Segundo Fábio Konder Comparato, existe diferenciação entre despersonalização e descon sideração da personalidade jurídica. A primeira ocorre quando a pessoa jurídica deixa de existir, seja por invalidade de seus atos constitutivos, seja pela sua dissolução. Já na descon sideração, não há desaparecimento de sociedade. Esta última apenas será afastada para que possa ser auferida uma responsabilização pessoal.

17 Apud SOUSA, Sueli Baptista. A responsabilidade dos sócios..., p. 126. Discussão essa que, atualmente, não tem tanto valor devido ao fato de o Código Civil (LGL\2002\400) de 2002 ter considerado o abuso de direito como ato ilícito (art. 187 do CC/2002 (LGL\2002\400)).

18 Vide, item “2”.

19 “Suponhamos que uma pessoa física, Antonio, organize, em seu nome, um completo e moderno estabelecimento para a exploração de atividade industrial. Esse bem integra a propriedade daquela pessoa física, por evidente. Posteriormente, ele constitui uma sociedade limitada com seu irmão, ao qual cabe participação pequena no capital social; mas, em vez de integralizar suas quotas na sociedade com a transferência do estabelecimento, Antonio vende à pessoa jurídica. A venda é feita a prazo, até mesmo porque a sociedade não tem recursos para adquirir à vista o estabelecimento industrial. Note-se, contudo, que, ao escolher essa específica forma jurídica para a operação (venda), e não a da integralização em bens do capital social, Antonio passa a titularizar a condição de credor da sociedade (da qual é sócio com a maior participação). Se tivesse

contribuído para a formação da sociedade com a transferência, para esta, do seu estabelecimento, evidentemente ele teria apenas os direitos de sócio, não os de credor.” (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial..., vol. 2, p. 31.)

20 “No vocábulo abuso encontramos sempre a noção de excesso; o aproveitamento de uma situação contra pessoa ou coisa, de maneira geral. Juridicamente, abuso de direito pode ser entendido como o fato de se usar de um poder, de uma faculdade, de um direito ou mesmo de uma coisa, além do que, razoavelmente o Direito e a sociedade permitem.” (VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil..., p. 586.)

21 É o que a maior parte da doutrina chama de classificação da liquidação de acordo com o seu motivo. Ela pode ser judicial, consensual ou de pleno direito. Esta opinião é compartilhada por Wagner de Melo Brito, Fran Martins e Fábio Ulhoa Coelho, sendo que este último não menciona os termos acima citados como os demais.

22 “Qualquer negócio jurídico realizado em nome da sociedade empresária dissolvida que não vise dar seguimento à solução das pendências obrigacionais não pode ser imputado à pessoa jurídica. Esta não é mais um sujeito apto a titularizar direitos ou contrair obrigações, salvo os indispensáveis ao regular processamento da liquidação. Imputam-se, desse modo, as conseqüências do ato exclusivamente à pessoa física que o praticou em nome da sociedade dissolvida.” (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial..., vol. 2, p. 458.)

23 Esta opinião de Fábio Ulhoa Coelho poderia ser entendida como uma especificação da regra da responsabilidade ilimitada por infrações ao contrato social, descrita no item “3.4”. A especificação se daria pelo fato de a infração se dar em momento de dificuldade da sociedade empresária, às vésperas de fechar as suas portas, e em processo de liquidação, no qual deverão ser garantidos os quinhões creditícios das pessoas que mantiveram algum contato profissional com aquela sociedade em término.

24 Atitudes como esta fazem com que sejam esquecidos todos os princípios e orientações dados nos arts. 170 a 173 da CF/1988 (LGL\1988\3), no capítulo atinente à ordem econômica e financeira.

25 “Após a realização do ativo e a satisfação do passivo, o patrimônio líquido remanescente é partilhado entre os sócios. A regra é a da divisão do acervo, segundo a participação de cada um no capital social, mas os sócios podem livremente negociar outras formas, visto tratar-se de direitos inteiramente disponíveis. Se não forem suficientes os bens do patrimônio social para o atendimento das dívidas da sociedade, e estando o capital social totalmente integralizado, o liquidante tem duas alternativas: pedir, desde logo, a falência da sociedade (art. 210, VII, Lei 6.404/76; art. 1.031, VII, CC/2002 (LGL\2002\400)), ou realizar, com estrita observância das preferências titularizadas por cada credor (art. 214, Lei 6.404/76; art. 1.106, CC/ 2002), os pagamentos possíveis, confessando a falência da sociedade após o esgotamento dos recursos da liquidação.” (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial..., vol. 2, p. 460.)

26 Apesar de alguns doutrinadores como Eduardo de Moraes Sabbag e Kyoshi Harada (2005, p. 478 a 494) afirmarem a existência de uma “decomposição” na hipótese de incidência, é necessário lembrar que a hipótese de incidência tem uma disciplina de integralidade, não podendo ser cindida ou decomposta, porém, Paulo Barros de Carvalho (2006, p. 253 e 273) não repugna a utilização de “aspectos” para fins didáticos.

27 “Tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação ex lege, (...) que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado. Esta relação jurídica – que reveste todas as características estruturais da obrigação – por corresponder à categoria das obrigações ex lege, surge com a realização in concreto, num determinado momento de um fato, previsto em lei anterior e que dela (lei) recebeu

a força jurídica para determinar o surgimento desta obrigação.” (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária..., p. 53.)

28 “Diz o art. 128: ‘sem prejuízo do disposto neste capítulo’, ou seja, para além de tudo que for tratado nos artigos seguintes, que é a responsabilidade por sucessão, responsabilidade por terceiros e responsabilidade por infrações, ‘a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade (deveria ser substituição) pelo crédito tributário a terceira pessoa’. Por que eu sei que deveria ser utilizada a palavra substituição e não responsabilidade? Pelo que o próprio artigo aponta agora: deveria atribuir de modo expresso a substituição pelo crédito tributário a terceira pessoa, ‘vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do comprometimento total ou parcial da referida obrigação’ (...) Diante disso, nós vamos perceber que o legislador na verdade não identificou isso de forma muito clara, mas criou três categorias distintas de sujeitos passivos tributários: contribuintes, quem realiza o fato imponible; substitutos, quem não seja contribuinte mas tenha relação pessoal e direta vinculada à ocorrência do fato imponible; e responsável, quem não esteja vinculado à ocorrência do fato imponible.” (BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária..., p. 49.)

29 “É importante notar que o conceito de responsável tributário, na doutrina elaborada antes do advento do Código Tributário Nacional (LGL\1966\26), é mais restrito. Abrange somente aqueles que se submetem à exigência do tributo como decorrência do inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte. Com o Código, o conceito de responsável ampliou-se, passou a abranger até a figura do substituto, que por isto mesmo deixou de ser referência nos manuais de Direito Tributário.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário..., p. 151.)

30 Em opinião própria, creio que há uma impropriedade no termo “responsabilidade de terceiros”. Em qualquer situação na qual o Fisco atribui o dever jurídico da obrigação tributária a pessoa diversa do contribuinte, atribui a um terceiro.

31 “A responsabilidade ‘solidária’, prevista no artigo supramencionado, não é solidária plena, mas, sim, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um quanto de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida.” (SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário..., p. 198.)

32 “O Código Tributário Nacional (LGL\1966\26) rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade subsidiária. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio), já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo não cuida de responsabilidade solidária, mas subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.” (AMARO, Luciano, p. 326.)

33 Autores como Hugo de Brito Machado Segundo (A execução fiscal..., p. 134) e Eduardo de Moraes Sabbag (Direito tributário..., p. 196) afirmam que a regra do art. 134, VII, do CTN (LGL\1966\26), não é aplicável às sociedades que tenham algum tipo de limitação da responsabilidade, considerando uma “atecna” o termo “sociedade de pessoas”, quando deveria, o Código Tributário Nacional (LGL\1966\26), expressar, sociedades de responsabilidade ilimitada. “Não estamos, aqui, incorrendo no ‘arbitrário expediente de atribuir ao legislador tributário (como se fosse um outro e ainda por cúmulo, ignorante de direito) uma linguagem sua própria que atribuiria a palavra ou expressão que tem um preciso e conhecido significado jurídico, um esquisito significado novo de direito tributário’ (BECKER, obra citada, p. 124). Não. Primeiro porque são comuns as impropriedades e atecnias legislativas, como é o caso. Detectá-las não implica em realizar a conduta criticada por A. A. Becker. Segundo, porque o conceito de sociedade de pessoas é puramente doutrinário, não havendo qualquer previsão

normativa a seu respeito. Não se trata, portanto, de um significado normativo, ou de lógica jurídica, mas de uma classificação criada pela doutrina, que inclusive sobre ela diverge.”

34 A jurisprudência é pacificada no STJ, também ao afirmar que são responsáveis por possíveis infrações somente os gerentes e administradores, não podendo estender tal responsabilidade patrimonial para os sócios minoritários.

35 Segundo a doutrina de Humberto Theodoro Júnior (Lei de Execução Fiscal...), para que se averigüe se houve ou não infração à lei, contrato social ou abuso de poder, deve haver abertura de prazo para que a pessoa que está sendo chamada a integrar o pólo passivo de uma execução fiscal, possa contradizer os ditames da Fazenda Pública.

36 A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social

37 “O advento da Constituição de 1988 concretizou a natureza tributária das contribuições sociais ao estabelecer, com base em seu art. 149, que estas só poderiam ser exigidas por meio de lei complementar, respeitando-se os princípios da irretroatividade da lei e da anterioridade (art. 150, III, a e b, CF/1988 (LGL\1988\3)). Ainda, o aludido art. 149 exige a observância ao inc. III do art. 146 da Carta Magna (LGL\1988\3) (exigência de observância a Lei Complementar para fixação do fato gerador, base de cálculo e contribuinte). Trata-se, portanto, da estrita observância a institutos de natureza também tributária.” (ESPÍRITO SANTO FILHO, Cristóvam do. Natureza jurídica..., p. 1.)

38 No entanto, como se pode observar em cada posto de saúde e hospital público do país, as arrecadações da CPMF não surtiram o efeito desejado, sendo inclusive desviado para outros setores da sociedade. Esta atitude revela-se, a cada ano, mais difícil de se justificar, tendo em vista que o Brasil bate recordes anuais de arrecadação e, mesmo assim, recorre, cada vez mais e mais predatoriamente, ao setor produtivo. O exemplo recente é a tentativa de recriação da CPMF, através da Contribuição Social da Saúde (CSS). Esta nova forma de tributação foi alvo de intensas críticas por parte do presidente da Confederação Nacional da Indústria, Armando Monteiro Neto, que, em nota oficial de 03.01.2008, disse que: “A CNI não concorda com o aumento de tributação como forma de compensar o fim da CPMF. A alta das alíquotas dos dois tributos (IOF e CSLL) deverá se refletir em aumento de taxas de juros aos tomadores finais, pois irá aumentar a cunha fiscal e o spread bancário. (...) Em resumo, a não-renovação da CPMF é um dado novo e implica mudanças no quadro fiscal. Mas não pode se constituir em ameaça à responsabilidade fiscal e ao controle das contas públicas. Há lições a serem aproveitadas: a) É clara a percepção de que há limites à extração tributária da sociedade e que não podemos manter indefinidamente tributos provisórios e um sistema tributário anacrônico e sem racionalidade econômica. Portanto, a discussão da Reforma Tributária pode – e deve – avançar de imediato; b) O detalhamento do ‘corte de gastos’ é também oportunidade única para tornar clara a necessidade de revisão do sistema de vinculações de receitas e de despesas obrigatórias e da implementação de mecanismos de controle do crescimento dos gastos”.

39 “Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei 8.620/1993, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, III, b, da CF (LGL\1988\3), estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.” (STJ, REsp 811692/SP, 1.^a T., j. 06.04.2006, rel. Min. José Delgado, DJ 02.05.2006.)

40 É oportuno recordar que, mesmo antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil já era signatário de diversos documentos internacionais que garantiam a

sociedade os direitos fundamentais de cunho individual e coletivo, o que significa que deveria ter havido uma maior responsabilidade por parte de governos passados, o que infelizmente não ocorreu, o que legou para a geração presente de governantes a difícil tarefa de compensar e corrigir os excessos de seus antecessores.

41 “Um abuso, uma impropriedade e uma inconstitucionalidade flagrante”; “A inclusão dos contribuintes devedores no Serasa é uma forma muito injusta. Ninguém deveria, além de tudo, ter de lidar com isso”; “O ato não vingou e só piorou a imagem do então governo, aumentando sua impopularidade. É o que deve acontecer com o governo do presidente Lula, que vai sofrer mais uma derrota perante a opinião pública” (SCAFF, Fernando Facury. Estatuto mínimo..., p. 2.)

42 CTN (LGL\1966\26), art. 185-A: “Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial”.

43 Denominação dada pelo Prof. Fernando Facury Scaff (2000, p. 456) às normas constitucionais relativas ao Sistema Tributário Nacional, adotando o posicionamento do Plenário do STF que elevou à categoria de direitos fundamentais, aqueles atinentes ao contribuinte.