

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE: INÍCIO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL¹

Rosane Silva Lima²

Técnico Judiciário da 1ª Vara Federal de Resende;
Especialista em Direito Privado pela Universidade Candido Mendes/RJ;
Especialista em Direito Público pela Universidade Veiga de Almeida/RJ

RESUMO: O presente trabalho visa a analisar a responsabilidade tributária e a data de início da prescrição para a Fazenda Pública requerer o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes da sociedade por cota de responsabilidade limitada no caso de dissolução irregular da sociedade. O desenvolvimento do trabalho pauta-se em pesquisa doutrinária e jurisprudencial, e busca evidenciar os aspectos jurídico, ético e econômico que cercam a responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade. Parte-se do significado jurídico-tributário do termo “responsabilidade”; analisam-se as regras e as exceções relativas à responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais, mediante o exame da responsabilidade subsidiária, solidária e pessoal, bem como da responsabilidade limitada e ilimitada dos sócios pelas obrigações da sociedade. Chega-se aos fundamentos jurídicos da responsabilização pessoal e ilimitada dos sócios pela dissolução irregular da sociedade; e da exceção à regra que fixa o início do prazo de prescrição para que a Fazenda Pública requeira o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio responsável pela dissolução irregular da sociedade. A conclusão evidencia recente orientação jurisprudencial que, em situação excepcional, afasta a regra legal que determina iniciar-se o prazo de prescrição a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade pessoal. Sócio-gerente. Dissolução Irregular. Prescrição.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Responsabilidade tributária 3 Responsabilidade subsidiária e limitada 4 Responsabilidade subsidiária e ilimitada 5 Responsabilidade ilimitada pela dissolução irregular da sociedade 6 Início da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal 7 Conclusão

1 Introdução

Este artigo propõe-se a analisar os aspectos jurídicos, bem como os éticos e econômicos, da responsabilidade dos sócios-gerentes da sociedade por cota de responsabilidade limitada pela dívida tributária contraída pela pessoa jurídica em caso de dissolução irregular da sociedade. Objetiva-se, preponderantemente, responder ao seguinte questionamento: é legítimo considerar como o início do prazo de prescrição para o redirecionamento da execução fiscal o momento em que a Fazenda Pública toma ciência da dissolução irregular da sociedade?

¹ Enviado em 16/3, aprovado em 24/5 e aceito em 14/6/2010

² E-mail: rosanelima@fjrj.jus.br .

Pretende-se chegar a uma resposta conclusiva a partir da análise das seguintes questões: a) o que significa a expressão “responsabilidade” no âmbito tributário? b) os sócios são responsáveis pela dívida tributária contraída pela sociedade? Em caso positivo, qual o limite e a espécie dessa responsabilidade? c) qual a importância prática da distinção entre responsabilidade subsidiária, solidária e pessoal dos sócios pelas dívidas tributárias? d) o que caracteriza a irregularidade da dissolução da sociedade? Como se prova essa situação de fato?

A escolha do tema deve-se ao fato de grande número de litígios versarem basicamente sobre duas questões: a primeira diz respeito à legitimidade passiva do sócio na ação ajuizada contra a pessoa jurídica; e a segunda, sobre a prescrição da pretensão da Fazenda Pública redirecionar a execução contra os sócios-gerentes responsáveis pela dissolução irregular da sociedade. A causa de pedir da ilegitimidade passiva pauta-se, em síntese, no fato de o sócio não integrar a relação jurídico-tributária, é dizer: por não integrar a relação jurídica material, também não teria legitimidade para integrar a relação jurídica processual. A causa de pedir da prescrição pauta-se, por sua vez, no fato de a legislação tributária estabelecer que o início da prescrição para a ação de execução fiscal inicia-se a partir da constituição definitiva do crédito tributário, e não na data em que o Fisco toma ciência da dissolução irregular da sociedade.

O desenvolvimento do trabalho pauta-se em pesquisa doutrinária e jurisprudencial e está dividido em cinco itens.

No primeiro item, analisa-se o conceito de responsabilidade e a distinção entre contribuinte e responsável, a fim de evidenciar o fundamento jurídico que dá base à responsabilização dos sócios pela dívida tributária contraída pela sociedade. São examinadas também as acepções dadas pela doutrina à expressão “substituição tributária”.

No segundo, estuda-se a regra geral que estabelece a responsabilidade subsidiária e limitada dos sócios pelas obrigações sociais, em especial a obrigação tributária. São investigadas as consequências de a responsabilidade ser subsidiária e o limite da responsabilidade dos sócios.

Já no terceiro item, analisam-se as exceções à regra da responsabilidade limitada - a responsabilidade solidária e a pessoal - por meio das quais, presentes os pressupostos legais, os sócios respondem com seu próprio patrimônio, de forma ilimitada, pelas dívidas tributárias da sociedade.

No quarto item, evidencia-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que considera pessoal a responsabilidade dos sócios pela dissolução irregular da sociedade. Também é examinado como se comprova que houve dissolução irregular e de quem é esse ônus probatório - da Fazenda Pública ou do sócio responsável.

O último item trata da regra geral pertinente ao início do prazo de prescrição de cinco anos para a Fazenda Pública ingressar com a ação de execução fiscal, bem como

os fundamentos jurídicos que dão base à exceção a essa regra e viabilizam o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios, mesmo quando ultrapassados cinco anos da constituição definitiva do crédito tributário.

2 Responsabilidade tributária

A responsabilidade, assim como a dívida, é elemento constitutivo do conceito de obrigação, consoante ensinamentos de Silvio Rodrigues (2002). Tal conceito, transportado para o Direito Tributário, poderia ser formulado da seguinte forma: obrigação tributária é o vínculo de direito pelo qual o sujeito passivo fica adstrito a pagar o tributo, sob pena de ver seu patrimônio responder pela dívida. A dívida tributária consiste no dever que incumbe ao sujeito passivo de pagar o tributo; enquanto a responsabilidade tributária equivale à prerrogativa legal, conferida ao Fisco, de executar o patrimônio do sujeito passivo para obter a satisfação do seu crédito. Hugo de Brito Machado afirma que, no Direito Tributário, a palavra “responsabilidade” tem dois sentidos: um amplo e outro, estrito:

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2003, p. 145)

A Fazenda Pública pode exigir o pagamento do tributo quer do contribuinte quer do responsável, conforme a lei estabelecer a responsabilidade deste ou daquele pelo pagamento do tributo. Daí conclui-se que o sujeito passivo da obrigação tributária tanto pode ser o contribuinte quanto o responsável, conforme dispõem o *caput* e o parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nota-se que o responsável - aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, é titular da obrigação tributária por força de lei - pode tornar-se obrigado a responder

pela dívida de forma exclusiva ou supletiva, isto é, com a exclusão total ou parcial da responsabilidade do contribuinte, consoante autoriza o art. 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade 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 cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A responsabilidade de terceira pessoa pelo crédito tributário encontra guarida não só na lei ordinária, como autoriza o art. 128, mas também no próprio Código Tributário Nacional, em especial no que tange à responsabilidade tributária de terceiro pela prática de ato ilícito, prevista nos artigos 134 e 135, pertencentes à Seção III (Responsabilidade de Terceiros) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do CTN.

Em ambas as situações, tem-se a chamada responsabilidade por substituição - *rectius: responsabilidade de terceira pessoa em substituição ao devedor tributário originário* -, que pode se dar em razão de uma situação desejada pelo Direito (prevista em lei como lícita) ou não (prevista como ilícita). Como exemplo de responsabilidade por substituição decorrente de uma previsão legal, tem-se a responsabilidade para frente, na qual a pessoa jurídica antecipa o pagamento do tributo antes de realizar-se o fato gerador da obrigação tributária pelo contribuinte. Como exemplo de responsabilidade por substituição decorrente de um ilícito, tem-se a responsabilidade pessoal dos sócios pela dívida tributária da sociedade quando age com excesso de poderes ou pratica infração e, com esse ato, dá causa ao inadimplemento da obrigação tributária.

Na substituição para frente, a pessoa jurídica atua como substituto tributário, situação em que a responsabilidade do contribuinte é totalmente excluída. Por exemplo, “o ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias” (MACHADO, 2005, p. 355). Essa espécie de responsabilidade tributária encontra previsão no § 7º do artigo 150 da Constituição de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 3/1993: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Na responsabilidade por substituição do sócio, a pessoa física é responsável quando atua de forma contrária à lei e, com sua conduta, provoca o inadimplemento do devedor principal do tributo, consoante prevê o art. 135, III, do CTN:

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

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

O presente estudo, além de se restringir ao sócio da sociedade por quota de responsabilidade limitada - que “representa hoje mais de 90% das sociedades empresárias registradas nas Juntas Comerciais” (COELHO, 2005, p. 153) -, atem-se à modalidade de responsabilidade de terceiro prevista no inciso III do artigo 135: “O preceito examinado regula a responsabilidade por substituição; imputa a responsabilidade pessoal ao gerente, ao diretor ou ao administrador nas hipóteses e condições aí especificadas” (HARADA, 2004, v. 1, p. 262). Embora se trate de uma espécie de responsabilidade por substituição, essa hipótese legal não se confunde com a responsabilidade atribuída ao substituto tributário, consoante exemplificado no parágrafo anterior.

Grosso modo, pode-se dizer que esta última hipótese (pessoa jurídica como substituto tributário) decorre da lei, enquanto aquela (responsabilidade por substituição) decorre da infração à lei. Nota-se que as situações em que a pessoa jurídica atua como substituto tributário é atualmente uma regra: “A pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo, que foi sendo gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcança praticamente todos” (MACHADO, 2005, p. 354). Contudo, as situações em que os sócios são responsáveis por substituição - ou seja, nas situações em que a Fazenda Pública pode executar o patrimônio pessoal dos sócios para satisfação do crédito tributário da pessoa jurídica - continuam a ser exceção à regra da responsabilidade subsidiária dos sócios pelas obrigações sociais.

3 Responsabilidade subsidiária e limitada

A responsabilidade subsidiária dos sócios impõe à pessoa jurídica o dever de honrar com suas obrigações sociais: “Se a pessoa jurídica é solvente, quer dizer, possui bens em seu patrimônio suficientes para o integral cumprimento de todas as suas obrigações, o patrimônio particular de cada sócio é, absolutamente, intangível por dívida social” (COELHO, 2005, p. 116). Ou seja: os sócios sempre respondem de forma subsidiária pelas obrigações sociais. Obrigações sociais são obrigações assumidas pela pessoa jurídica perante terceiros, como: o Fisco (obrigações tributárias); os empregados (obrigações trabalhistas); os fornecedores (obrigações contratuais); os bancos (obrigações financeiras); os sócios (obrigações de pagar dividendo), etc. Portanto, “em razão do princípio da autonomia processual, ou seja, da personalização da sociedade empresária, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações desta” (ibid.).

Na sociedade por quota de responsabilidade limitada, a responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais é limitada à cota subscrita e não integralizada. Subscrever é prometer entregar determinado bem (numerário, móveis, veículos); enquanto integralizar é cumprir com o compromisso assumido. Na hipótese de os credores da sociedade insolvente pretenderem exigir o cumprimento da obrigação dos sócios, eles só poderão exigir que os sócios respondam até o montante da quota subscrita e não integralizada. Por este motivo, é correto dizer que a responsabilidade dos sócios é sempre subsidiária, porque eles só serão chamados a responder pela dívida da sociedade caso essa esteja insolvente. E essa responsabilidade é em regra limitada, já que os sócios apenas podem ser chamados a responder até o limite da quota por eles subscrita e não integralizada.

A responsabilidade subsidiária e limitada dos sócios tanto pode ser pessoal e direta quanto solidária. Isso porque cada sócio pode ser chamado a responder pelo montante por ele próprio subscrito e não integralizado, como pode também ser chamado a responder pelo montante subscrito e não integralizado pelos demais sócios - ressalva-se, contudo, o direito de regresso. "Mesmo que um sócio já tenha integralizado, totalmente, a sua parte, se o outro ainda não fez o mesmo com a parcela que lhe caberia, o primeiro poderá ser responsabilizado pelas obrigações sociais dentro do limite do valor que o seu sócio ainda não integralizou" (ibid., p. 119). Nesse sentido, dispõe o Código Civil (2002), no artigo 1.052: "Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social".

Vê-se, portanto, que, em razão do princípio da autonomia da personalidade da pessoa jurídica, a responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais - nesta incluída a obrigação tributária - é subsidiária e limitada. Excepcionalmente, nos casos expressamente previstos em lei complementar, a serem examinados no item subsequente deste artigo, os sócios da sociedade por quota de responsabilidade limitada podem ser chamados a responder de forma ilimitada pelas obrigações tributárias - que são espécies de obrigações sociais.

4 Responsabilidade subsidiária e ilimitada

A responsabilidade ilimitada dos sócios pelas obrigações tributárias, que são espécies de obrigações sociais (obrigações da sociedade), decorre, no caso da sociedade por cota de responsabilidade limitada, de algum ato ilícito, por eles cometido, que impossibilita o credor tributário de executar o patrimônio da pessoa jurídica. Logo, diante da insolvência da sociedade, a lei faculta à Fazenda Pública buscar a satisfação do seu crédito tributário no patrimônio do sócio que deu causa à impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação tributária principal do devedor originário - no caso, a sociedade.

As exceções à regra da responsabilidade limitada dos sócios pelas obrigações sociais encontram-se previstas nos artigos 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional, que se referem, respectivamente, a atos ou omissões dos sócios responsáveis em caso de liquidação de sociedade de pessoas - hoje, praticamente não há mais no mercado sociedade de pessoas apenas, tal como a sociedade em nome coletivo, razão pela qual a norma contida no art. 134, VII, é de quase nenhuma serventia prática - e a atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que impliquem a impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação tributária (essa norma prevista no art. 135, III, fundamento legal do presente estudo, é largamente utilizada nas lides tributárias):

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

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

Em ambos os casos, embora o *caput* do art. 135 não o diga expressamente, persiste a responsabilidade subsidiária. É dizer: os sócios responsáveis pelo ilícito somente respondem pela dívida tributária nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação da sociedade:

A responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade é *sempre* subsidiária. [...] Quando a lei qualifica de "solidária" a responsabilidade de sócios [...] ela se refere as relações entre eles; quer dizer, se um sócio descumpre sua obrigação, essa pode ser exigida dos demais, se solidários. [...] Os sócios respondem, assim, pelas obrigações sociais, sempre e modo subsidiário, mas limitada ou ilimitadamente. (COELHO, 2005, p. 116-117).

O inciso III do art. 135 do CTN faz menção ao responsável pela direção dos negócios da pessoa jurídica. De fato, não são todos os sócios que respondem pelas dívidas tributárias, mas apenas os responsáveis pela gestão da empresa. Hugo de Brito Machado (2003, p. 152) ressalta que "a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade [...] é a condição de administrador de bens alheios. Por isso a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios." Rubens Requião, por sua vez, esclarece que "a expressão gerente estava consagrada na doutrina e nas leis, para (I) designar o sócio, nomeado pelo contrato social, da administração da sociedade limitada, embora houvesse, comumente, (II) os gerentes 'não estatutários', contratados diretamente pelos sócios" (REQUIÃO, 2003, p. 498).

No entanto, por se tratar de uma expressão corrente no mundo forense, o presente trabalho utiliza a expressão “sócio-gerente” para designar quem responde pessoalmente pela dívida tributária da sociedade.

A responsabilidade pessoal do sócio-gerente (ou seja, responsabilidade tributária por substituição) - por meio da qual o sócio pode vir a ser chamado a responder, de forma ilimitada, com seu próprio patrimônio, pela dívida tributária da sociedade - decorre, em regra, dos casos em que há dissolução irregular da sociedade. Atualmente, a jurisprudência não registra, de forma relevante, outros fatos além desse, que levem a aplicação prática da norma prevista no art. 135, III, do CTN. A responsabilidade por substituição não decorre do não pagamento do tributo; tampouco se trata da hipótese de desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade.

O não pagamento da dívida tributária não enseja a responsabilidade do sócio-gerente pelo adimplemento da obrigação tributária. Essa questão há muito se encontra superada pela jurisprudência e pela doutrina: “Felizmente, neste particular de há muito decidiu a Corte Suprema que o atraso no pagamento de tributo não configura infração ao art. 135, III, do Código Tributário Nacional” (HARADA, 2004, v. 1, p. 262). No mesmo sentido, dispõe a doutrina de Sacha Calmon:

O simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico, decorrente de lei ou contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva e sim subjetiva, ou seja, dolosa... No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé há de ser cumpridamente provados (SACHA CALMON apud LOPES, 2003, p. 25)

A responsabilidade dos sócios por substituição não se confunde com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, embora as consequências sejam as mesmas: responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios. Além disso, ambos os institutos afastam o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para atingir o patrimônio do sócio, quer em caso de fraude quer em caso da prática de outro tipo de ilícito que leve a sociedade à insolvência. Em virtude da similitude dos efeitos, há confusão entre o instituto previsto no art. 135, III (responsabilidade tributária por substituição) e o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, previsto no Código Civil, no Código de Defesa do Consumidor, nas leis que tratam de questões ambientais.

A teoria da desconsideração da pessoa jurídica “autoriza o Poder Judiciário a ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, sempre que ela tiver sido utilizada como expediente para a realização de fraude” (COELHO, 2005, p. 126). O disposto no inciso III do art. 135 do CTN, por ser norma especial, “em hipótese alguma, poderá ser

substituído por aquela teoria, muito menos em situações fáticas não compreendidas em seu corpo normativo” (CEOLIN, 2002, p. 91).

A dissolução irregular da sociedade, por sua vez, não implica necessariamente o uso da personalidade autônoma da pessoa jurídica com o fim de fraudar terceiros: o que se observa, em regra, é um estado de insolvência decorrente, por exemplo, de uma má gestão ou de fatos econômicos imprevistos ou imprevisíveis, que levam os sócios a buscar não o caminho que a sociedade, por meio das leis, deles espera, mas a via que lhes parece mais cômoda, mais fácil, e que lhes gere menos prejuízos.

Os atos previstos no inciso III do art. 135 - atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos - podem levar a sociedade à insolvência: “Os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente” (MACHADO, 2003, p. 154). A insolvência é uma das causas pelas quais há a dissolução irregular da sociedade, situação em que os sócios-gerentes são chamados a responder por substituição pelas dívidas tributárias da sociedade.

5 Responsabilidade ilimitada pela dissolução irregular da sociedade

A aplicação, no Judiciário brasileiro, do disposto no inciso III do art. 135 do CTN restringe-se, basicamente, à responsabilidade dos sócios pela dissolução irregular da sociedade. O sócio-gerente é considerado pessoalmente responsável, por substituição, pela dívida tributária da pessoa jurídica, quando a cobrança do tributo reste inviabilizada por ato seu, praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III), bem como quando dissolve irregularmente a sociedade, consoante sedimentada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos ou, ainda, quando demonstrada a dissolução irregular da sociedade. (STJ, *RE nº 789.138*, DJ: 12/11/2007).

I - O art. 146, III, b, da CF, e o art. 135, III, do CTN, estabelecem, respectivamente, que: cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência e que os diretores, gerentes ou representantes das sociedades são pessoalmente responsáveis pelos débitos das obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

II - As sociedades limitadas são hoje reguladas pela Lei nº 10.406/2002 - Novo Código Civil - que determina que os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

III - Desse modo, resta infirmada a Lei nº 8.620/93 no que pretende ampliar a responsabilidade dos sócios gerentes ou administradores, tendo em vista que tal imposição depende de lei complementar, e observado que a norma vai de encontro com o disposto no Código Civil. Precedentes: REsp nº 722.423/RS, rel. min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 28/11/2005 e REsp nº 736.879/SP, rel. min. JOSÉ DELGADO, julgado em 28/9/2005.

IV - O sócio somente pode ser responsabilizado se ocorrerem concomitantemente duas condições: a) exercer atos de gestão e b) restar configurada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto ou que tenha havido a dissolução irregular da sociedade, ressalvando-se que o inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei.

V - *In casu*, o Tribunal *a quo* expressamente consignou não estar presente nenhuma das hipóteses previstas no art. 135, inciso III, do CTN, sendo certo que a reforma desse entendimento demandaria o reexame do substrato fático-probatório dos autos, o que é vedado a esta Corte, ante o enunciado sumular nº 7 deste STJ.

VI - Agravo regimental improvido. (STJ, *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 677.800*, DJ: 6/3/2006).

A irregularidade da dissolução da sociedade pode se aferida contrapondo-a com a regularidade da referida dissolução. Segundo o Código Civil (2002), art. 1.033, a dissolução regular da sociedade, pode-se dar, entre outras hipóteses, pelo consenso unânime dos sócios; pelo vencimento do prazo de duração; pela extinção, na forma da lei de autorização para funcionar. Para dissolverem regularmente a sociedade, os sócios-gerentes devem proceder à liquidação e à partilha dos bens. Segundo Fábio Ulhoa Coelho (2005, p. 178-179), a liquidação visa à realização do ativo e ao pagamento do passivo da sociedade; enquanto a partilha visa à distribuição do patrimônio líquido remanescente aos sócios de forma proporcional à participação de cada um no capital social.

A dissolução da sociedade, sem a observância dos preceitos legais, considera-se irregular, pois tal conduta impede o Fisco de buscar a satisfação do crédito no patrimônio da sociedade. Assim, o sócio-gerente, como responsável pela administração da sociedade, torna-se também responsável pelos créditos tributários não pagos pela pessoa jurídica quando dissolve irregularmente a sociedade. Isto é, a dissolução de fato acarreta a responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios que deram causa a esse comportamento irregular:

É, lamentavelmente, mais comum do que seria de se desejar a dissolução de fato da sociedade empresária. Os sócios, em vez de observarem o procedimento extintivo previsto em lei, limitam-se a vender precipitadamente o acervo e encerrar as atividades e se dispersarem. Comportamento de todo irregular, que o meio empresarial conhece, amargamente, por "golpe na praça". Tal comportamento é causa de decretação da falência da sociedade (LF, art. 94, III, "f"). Mas, além disso, os sócios respondem pelos prejuízos decorrentes deste comportamento irregular.

Com efeito, o procedimento extintivo da sociedade empresária é prescrito pelo direito no resguardo dos interesses não apenas dos sócios, como também dos credores da sociedade. Se aqueles deixam de observar as normas disciplinadoras do procedimento extintivo, responderão pela liquidação irregular, de forma pessoal e, conseqüentemente, ilimitada (COELHO, 2005, p. 180).

Por isso, quando o sócio responsável pela administração da sociedade simplesmente “fecha as portas”, e a empresa não é localizada no domicílio fiscal, gera-se a presunção *iuris tantum* de sua dissolução irregular:

No que se refere especificamente à prova da dissolução irregular de sociedade, a jurisprudência da Seção é no sentido de que “a não localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular (EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22/9/08; EREsp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 3/11/08). (STJ, *Recurso Especial nº 1.096.444*, DJE 30/3/2009).

Não basta, no entanto, a mera devolução do aviso de recebimento sem cumprimento para caracterizar ter sido a sociedade irregularmente dissolvida, mas considera-se prova suficiente desse fato a respectiva certificação por oficial de justiça haja vista esse servidor possuir fé-pública, situação em que torna-se possível a citação da empresa por edital ou o redirecionamento da execução fiscal contra o gestor da empresa:

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIOS. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

A Turma, ao continuar o julgamento, entendeu, por maioria, que, na hipótese, é possível presumir a dissolução irregular da sociedade e, em consequência, redirecionar a execução fiscal para seus sócios, visto que certificado por oficial de justiça que ela não mais existe no endereço indicado (art. 127 do CTN). No Direito Comercial, há que se valorizar a aparência externa da sociedade, e a mera suposição de que estaria a funcionar em outro endereço, sem que o tivesse comunicado à Junta Comercial, não pode obstar o crédito da Fazenda. REsp 800.039-PR, Rel. originário Min. Peçanha Martins, Rel. para acórdão Min. Eliana Calmon, julgado em 25/4/2006 (ver Informativo n. 281) (*Informativo nº 282*, 20 a 28/4/2006).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO POSTAL FRUSTRADA. CITAÇÃO POR OFICIAL DE JUSTIÇA E POR EDITAL. POSSIBILIDADE.

1 Na Execução Fiscal, frustrada a citação postal (regra), cabe à Fazenda Pública exequente demonstrar que o endereço a que foi dirigida a correspondência é o mesmo que consta do cadastro do Fisco (alimentado por informações fornecidas pelo contribuinte). Tal procedimento assegura que a tentativa de citação se deu no local onde presumivelmente deveria encontrar-se o executado.

2 A verificação da regularidade do procedimento citatório deve levar em conta as seguintes premissas: a) os contribuintes têm o dever de informar ao Fisco o seu domicílio,

bem como eventuais alterações; b) a citação no processo de Execução Fiscal, ao contrário do que se dá no processo de conhecimento, não opera feitos preclusivos quanto ao direito de defesa, já que o prazo dos Embargos do Executado só começa a correr a partir da penhora; e c) não se pode premiar o contribuinte que não age de forma diligente.

3 Contudo, a jurisprudência pacificou o entendimento de que a citação por edital deve ser realizada somente após a tentativa de citação por Oficial de Justiça. Isso porque o servidor poderá: i) colher na vizinhança informações sobre o atual paradeiro do executado; ii) certificar que o devedor encontra-se em local incerto e não sabido. Nessa última hipótese fica autorizada, desde logo, a citação por edital ou o redirecionamento para o gestor da pessoa jurídica, diante de indício de dissolução irregular.

4 Há interesse jurídico na citação por edital porque, antes das alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, a citação era causa de interrupção da prescrição (art. 174, parágrafo único, III, do CTN) e, após a edição desse ato normativo, passou a ser requisito para o requerimento de indisponibilidade de bens do executado (art. 185-A do CTN).

5 Recurso Especial provido para determinar a citação por Oficial de Justiça e, se frustrada, a citação por edital. (STJ, *Recurso Especial nº 910.581*, DJE 4/3/2009).

Assim, quando há prova de que o sócio deu causa à dissolução irregular da sociedade, ele torna-se sujeito passivo da obrigação tributária na condição de responsável por substituição pela dívida tributária contraída pela pessoa jurídica, desde que a pretensão executória da Fazenda Pública não se encontre prescrita.

Constata-se, portanto, que a irregularidade da dissolução da sociedade caracteriza-se pela postura dos sócios-gerentes que, em vez de requerer a falência da própria sociedade, optam por “fechar as portas” do estabelecimento e com isso impedem o exercício legítimo dos credores de buscar a satisfação do próprio crédito. Observa-se que a sociedade empresária que se encontre em estado de insolvência - “estado patrimonial em que se encontra o devedor que possui o ativo inferior ao passivo” (COELHO, op. cit., p. 308) - pode requerer a própria falência (execução concursal). A Lei nº 11.101/2004 (Lei de Falências), que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, assim prevê no art. 105: “O devedor em crise econômico-financeira que julgue não atender aos requisitos para pleitear sua recuperação judicial deverá requerer ao juízo sua falência, expondo as razões da impossibilidade de prosseguimento da atividade empresarial”.

Destaca-se que a falência da empresa não leva os sócios à condição de coobrigados na responsabilidade tributária, tal como ocorre com constatação da dissolução irregular da sociedade:

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO. A falência da empresa não leva os sócios à condição de coobrigados na responsabilidade tributária. Necessário apurar se houve infração à lei, contrato social, estatuto, ou se houve

dissolução irregular da sociedade, o que, conforme o art. 135 do CTN, poderia ensejar a responsabilidade pessoal do dirigente, sendo necessário comprovar, ainda, que este agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes. Assim, o pedido de suspensão da execução fiscal, após o exaurimento dos bens da falida, para que seja redirecionada para a pessoa dos sócios da empresa extinta, não pode ser acolhido por falta de previsão legal. Precedentes citados: REsp 652.858-PR, DJ 16/11/2004, e REsp 212.033-SC, DJ 16/11/2004. (STJ, *REsp nº 718.541/RS*, julgado em 19/4/2005).

Observa-se, portanto, que o fato de o sócio-gerente requerer a falência da sociedade demonstra sua boa fé, sua intenção de dissolver de forma regular a sociedade. Entretanto, como não é isso o que normalmente acontece, como e de quem a Fazenda Pública pode exigir o pagamento do tributo? Como a dissolução irregular é uma situação de fato - aferível por presunção, diante de fatos concretos que evidenciem essa conduta -, no curso da cobrança da dívida ativa, ao se constatar a dissolução irregular da sociedade, opera-se o chamado "redirecionamento" da execução fiscal contra o sócio responsável e nasce a discussão a respeito do prazo de que a Fazenda Pública dispõe para exigir do terceiro, responsável por substituição, o cumprimento da obrigação principal, que originalmente pertencia à pessoa jurídica executada.

6 Início da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal

A execução fiscal visa à cobrança das dívidas tributárias e não tributárias da Fazenda Pública, e o prazo de prescrição para o exercício dessa pretensão executória é de cinco anos, contados, em regra, da data da constituição definitiva do crédito tributário. É o que dispõe o art. 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (*Redação dada pela LC nº 118/2005*)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Na hipótese de redirecionamento da execução fiscal, a citação dos sócios deve ser realizada em até cinco anos, a contar da data da interrupção da prescrição da pretensão executória direcionada contra a pessoa jurídica, sob pena de se consumir a prescrição intercorrente. Antes da nova redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005 ao inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN, a hipótese mais comum de interrupção da prescrição era a data da citação da pessoa jurídica executada.

Excepcionalmente, quando a empresa executada não é citada por ter-se constatado sua dissolução irregular e a demora na citação do sócio-gerente decorra desse fato, tem-se admitido que a citação do sócio responsável se dê mesmo quando ultrapassado o lapso prescricional de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário ou contados da interrupção desse prazo - essa última hipótese de interrupção da prescrição, no mais das vezes, não ocorre, haja vista a pessoa jurídica não se encontrar estabelecida no endereço constante nos cadastros fiscais, já que foi dissolvida irregularmente. Confira-se jurisprudência recente do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. CITAÇÃO DA EMPRESA E DO SÓCIO-GERENTE. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA*.

1 O Tribunal de origem reconheceu, *in casu*, que a Fazenda Pública sempre promoveu regularmente o andamento do feito e que somente após seis anos da citação da empresa se consolidou a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional.

2 A prescrição é medida que pune a negligência ou inércia do titular de pretensão não exercida, quando o poderia ser.

3 *A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da actio nata.*

4 Agravo Regimental provido. (grifo nosso)

O fundamento jurídico dessa interpretação jurisprudencial assenta-se no fato de a prescrição visar não só a garantir a segurança jurídica, mas também a punir o credor que queda-se inerte e não busca satisfazer o seu crédito em tempo hábil. Razão pela qual o início da prescrição vincula-se ao momento em que o credor pode exercer seu direito de cobrar e não o faz por inércia. O princípio da *actio nata* objetiva proteger o titular do direito violado que só toma consciência da violação de seu direito quando ultrapassado determinado lapso de tempo sem que a si possa ser imputada culpa pela demora na persecução da proteção de seu direito. Assim, quando a sociedade é dissolvida irregularmente e o credor é diligente na busca pela satisfação do seu crédito, a culpa pela demora na persecução do crédito não pode ser a ele atribuída: trata-se de medida de justiça que não pode ser ignorada pelo Judiciário, que tem a atribuição precípua de dizer o direito no caso concreto.

7 Conclusão

A responsabilidade do sócio-gerente pela dívida tributária da sociedade, em caso de dissolução irregular da sociedade, não afronta o princípio de direito empresarial que impõe, como regra, a responsabilidade subsidiária e limitada dos sócios pelas

obrigações sociais. O Código Tributário Nacional prevê exceções a essa regra, entre as quais encontra-se a prevista no art. 135, III, que trata da responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios responsáveis pela administração da sociedade, quando da prática de atos que inibam a Fazenda Pública de obter a satisfação de seu crédito tributário no patrimônio da pessoa jurídica obrigada por lei a pagar o tributo. A jurisprudência do STJ, por sua vez, acresceu às hipóteses legais a dissolução irregular da sociedade como causa de responsabilidade pessoal e ilimitada do sócio-gerente.

Em regra, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública redirecione a execução fiscal contra os sócios-gerentes conta-se a partir da constituição definitiva do crédito tributário ou a partir da interrupção da prescrição, mediante a citação da pessoa jurídica. Excepcionalmente, contudo, quando a culpa pela demora na citação não pode ser atribuída à Fazenda Pública – e sim ao sócio-gerente que, de má-fé, encerra irregularmente a sociedade – a jurisprudência, ainda incipiente, entende ser válida a citação dos sócios mesmo quando realizada após o término do prazo prescricional de cinco anos. Isso porque a opção pela dissolução de fato da sociedade, além de impedir o credor tributário de buscar a satisfação do seu crédito, onera o Poder Público e, por conseguinte, a sociedade. As diligências realizadas, por meio de oficiais de justiça, a fim de citar empresa extinta irregularmente, mostram-se infrutíferas e resultam, por consequência, em alto custo ao Erário e em descrédito do Estado, que não consegue executar o patrimônio do devedor. Além disso, esse tipo de conduta onera os bons pagadores e contribui para a morosidade do Judiciário.

Diante dessas circunstâncias, os sócios responsáveis pela dissolução irregular não podem se beneficiar da própria torpeza. Mostra-se, portanto, legítimo considerar como o início do prazo de prescrição, para o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios responsáveis pela dissolução irregular, a data em que a Fazenda Pública toma ciência dessa situação de fato. Deve-se, contudo, restar evidenciado que os sócios responsáveis pela administração da sociedade teriam condições de encerrar regularmente a sociedade, ainda que sem satisfazer todos os credores, mas optaram, de forma consciente e voluntária, por dissolver a sociedade irregularmente. A boa-fé dos sócios pode ser retratada, por exemplo, na boa guarda e na fidedignidade dos registros contábeis, no pedido de autofalência e em outros fatos objetivos que demonstrem conduta ética compatível com o Estado Democrático de Direito pautado na livre iniciativa.

TAX LIABILITY FOR COMPANY IRREGULAR DISSOLUTION: BEGINNING OF THE PRESCRIPTION TO REDIRECT TAX FORECLOSURE

ABSTRACT: This essay aims to analyze the tax liability and the initial date of prescription in which the Public Treasury can require the redirection of the tax foreclosure against the managing partners of a company per share of limited responsibility in case of an irregular dissolution of a society. The development of the essay is based on jurisprudence and doctrinal research and seeks to show the legal, ethical and economic aspects that surround the shareholder's responsibility for the tax debts of a company. It begins with the legal meaning of the term "responsibility", then exams the

rules and exceptions related to the secondary, mutual and personal responsibilities, as well as the limited and unlimited liability of shareholders for the obligations of a society. It gets to the legal basis of a shareholder's personal and unlimited responsibility for the irregular dissolution of a society and the legal basis of the exception to the rule that sets the initial date of prescription in which the Public Treasury can require the redirection of the fiscal execution against the shareholder who is responsible for the irregular dissolution of a society. The conclusion emphasizes recent guidance of jurisprudence that, in exceptional circumstances, withdraws the legal rule that determines that the beginning of the time of prescription is from the final establishment of the tax credit.

KEYWORDS: Personal liability. Managing partner. Irregular dissolution. Time of prescription.

Referências bibliográficas

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 28 maio 2009.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 28 maio 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 677.800* (Processo nº 2004.0126795-3). Agravante: Instituto Nacional do Seguro Social. Agravado: Probra Projetos e Obras da Construção Civil Ltda. Relator: ministro Francisco Falcão. Data da publicação: DJ 6/3/2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.062.571* (Processo nº 2008.0117846-4). Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Ricardo Pacheco. Relator: ministro Herman Benjamin. Data da publicação: DJ 24/3/2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 789.138* (Processo nº 2005.0173270-5). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Fábio Zani Bizzotto. Relator: João Otávio de Noronha. Data da publicação: DJ: 12/11/2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 718.541/RS*. Rel.: min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em: 19/4/2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/infojur/doc.jsp?livre=@cod=0243>. Acesso em: 28 maio 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.096.444* (Processo nº 2008/0217671-7). Recorrente: João Delospital. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: ministro Teori Albino Zavascki. Data publicação: DJE 30/3/2009.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
HARADA, Kiyoshi. *Prática do Direito Tributário e Financeiro: Artigos e Pareceres*. V. 2. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Execução Fiscal e Ações Tributárias*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, 2. ed.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. V. I, 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil: Parte Geral das Obrigações*. V. II, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito: Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: DPJ, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Renovar, 2005.