

RELEITURA DO ENUNCIADO DA SUMULA N° 430 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA À LUZ DA JURIDICIDADE

*A reflection on the inadequacies of the 430 understanding of the superior
court of justice of Brazil considering the legal system as a whole*

ANA PAULA AMARAL CORREA

Procuradora da Fazenda Nacional

lotada na Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional de Campinas/SP.

Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais; MBA em Direito

Tributário, concluído na Universidade Anhanguera-Uniderp.

Campinas/SP

Sumário: I Introdução; II Considerações acerca do enunciado da sumula n° 430 do STJ; III Inteligência do *caput* e do inciso III do artigo 135 do código tributário nacional; III.1 Considerações gerais acerca da norma do artigo 135 do CTN; III.2 Apontamentos acerca da jurisprudência sobre a responsabilidade do sócio que exerceu poderes de gerência na sociedade à época da dissolução irregular; IV A responsabilização do sócio que exerceu poderes de gerência na sociedade à luz do paradigma da juridicidade e da filtragem constitucional; V Outras bases legais que servem de lastro para a responsabilização pelo inadimplemento de obrigações tributárias; VI Considerações finais; Referências bibliográficas.

RESUMO - Trata-se de um estudo acerca da responsabilização do sócio-gerente pelas dívidas tributárias da sociedade empresária, com foco em uma reflexão acerca das impropriedades do enunciado da Súmula n° 430 do Superior Tribunal de Justiça, as quais são reveladas especialmente ao se considerar que a atuação do Estado se vincula não apenas à lei, mas ao bloco de legalidade, ou seja, ao ordenamento jurídico como um todo, tendo-se a Constituição da República como fundamento primeiro do agir estatal. Com o intuito de se demonstrar a inadequação da referida jurisprudência, segundo a qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-

gerente, bem como com o escopo de trazer luzes sobre a possibilidade de haver a responsabilização do sócio-gerente não apenas com lastro no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, qualitativa e exploratória, seguindo-se o método dialético. Concluiu-se pela necessidade de ser realizada uma releitura do entendimento até então consolidado no Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria.

PALAVRAS-CHAVE - Infração à Lei. Releitura. Filtragem Constitucional. Interpretação Sistêmica. Juridicidade.

ABSTRACT -This is a study on the responsibility of the manager of the company for tax debts of the company, focusing on a reflection on the inadequacies of the 430 understanding of the Superior Court of Justice of Brazil, which appear especially considering that state action is linked not only to law, but for the block of legality, in other words, the legal system as a whole, taking the Constitution as the basis of state action. In order to demonstrate the inadequacy of that jurisprudence, according to which the breach of tributary duty by society does not generate, by itself, the solidarity responsibility of the managers and in order to bring knowledge about the possibility of accountability of the manager, based on different standards of Article 135 of the Code Tributary of the Brazilian Nation. A literature search was performed, qualitative and exploratory, followed by the dialectical method. It was concluded by the need to be performed a reinterpretation of understanding until then consolidated in the Superior Court of Justice about the matter.

KEYWORDS - Violation of the Law. New Understanding. Filtering Constitutional. Interpretation Considering the Legal System as a Whole. Block of Legality.

I INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo realizar um estudo acerca das possíveis hipóteses de responsabilização do sócio-gerente pelas dívidas tributárias da sociedade empresária, no caso de o patrimônio desta não ser suficiente para satisfação dos créditos fazendários, especialmente, quando ocorrida a dissolução irregular da sociedade.

Diferentemente dos estudos existentes, enfatiza-se as impropriedades do enunciado da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo o qual o não pagamento de tributo, por si só, não caracteriza infração à lei. Ademais, com base em uma análise multidisciplinar e sistêmica do direito, bem como com lastro na juridicidade e na filtragem

constitucional, realiza-se uma reflexão acerca da possibilidade de a responsabilização do sócio-gerente ter fundamento em dispositivos legais diversos do artigo 135 do Código Tributário Nacional¹.

O tema tratado é de extrema relevância, na medida em que a jurisprudência consubstanciada no referido enunciado obsta o redirecionamento de milhares de execuções fiscais em face de administradores de sociedades, visto que seguindo o enunciado da Súmula n° 430 do Superior Tribunal de Justiça, os magistrados pátrios têm interpretado de forma bastante restritiva o disposto no artigo 135 do CTN. Assim, muitas dessas ações têm seu objetivo frustrado e, conseqüentemente, não se satisfaz o interesse público, violando-se, ainda, princípios constitucionais diversos, em especial, a função social da propriedade, que é um princípio da ordem econômica.

A releitura do enunciado da Súmula n° 430 do STJ baseia-se nos três principais modos de interpretação do direito tributário, quais sejam: o pensamento conceitualista, o pensamento normativista e o pensamento sistemático, abordando-se a distinção entre conceitos, cláusulas gerais e tipos, bem como considerando o enquadramento mais adequado a ser dado à expressão infração à lei dentro dessa diferenciação.

Em seqüência, e para fim de contextualização, trata-se da inteligência do caput e do inciso III, ambos do artigo 135 do CTN, abordando-se as principais controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais acerca do referido dispositivo.

A seguir, passa-se à análise da responsabilidade do sócio-gerente à luz do paradigma da juridicidade e da filtragem constitucional, aferindo-se a possibilidade de responsabilização do administrador da empresa com base em outras normas jurídicas.

II CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ENUNCIADO DA SUMULA N° 430 DO STJ

O enunciado da súmula n° 430 do STJ² originou-se de julgamento proferido pela Primeira Seção – S1 – do STJ em 24/03/2010 e sua publicação data de 13/05/2010. Segundo seu conteúdo, “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Os precedentes mencionados quando do julgamento, são AgRg nos EREsp 471107 (DJ 25/10/2004), AgRg no Ag 1093097/MS (DJ

1 BRASIL. Lei n° 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais do direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 31 out. 1966.

2 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n 430. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulass/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=42>>. Acesso em: 07 maio 2012.

23/06/2009), AgRg no Ag 1247879/PR (DJ 25/02/2010) ³, dentre outros. Em todos eles foi defendida tese no sentido de que a imputação da responsabilidade prevista no art.135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas também à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No mesmo sentido, tem-se o EREsp 174.532/PR⁴:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. *A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.*

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

3 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Precedentes da Súmula 430 do STJ. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=42>>. Acesso em: 07 mai. 2012

4 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Divergência no Recurso Especial 174532/PR, 1ª Turma, relator Min. José Delgado, DJ de 20.8.2001. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200001211480&dt_publicacao=20/08/2001 Acesso em 28 abr. 2012.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de Divergência rejeitados” (grifou-se).

Seguindo esse entendimento sumulado, os juízes pátrios não têm considerado o inadimplemento da obrigação tributária como infração à lei para o fim de autorizar a atribuição de responsabilidade pessoal às pessoas mencionadas no artigo 135 do CTN.

Há, contudo, julgados anteriores do próprio o STJ em que se considerou o não pagamento como infração à lei, a exemplo do REsp 291617/SP⁵:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – INCLUSÃO DOS SÓCIOS DA EMPRESA NO PÓLO PASSIVO DA AÇÃO – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PELA PRÁTICA DE INFRAÇÃO À LEI (NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS) QUANDO NO EXERCÍCIO DA GERÊNCIA DA EXECUTADA – PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

I – Consoante jurisprudência pacífica deste STJ, *os sócios gerentes são responsáveis pela dívida tributária da empresa, resultante de atos praticados com infração à lei, a exemplo do não recolhimento do ICMS devido.*

II – *Quem, na condição de gerente da empresa, deixa de recolher tributos devidos pela sociedade, pode figurar no pólo passivo da execução fiscal contra ela ajuizada.*

III – Recurso provido (grifou-se).

É imperioso concluir, distintamente do atual posicionamento do STJ, que não há embasamento jurídico para se afirmar que o não cumprimento de uma obrigação tributária principal, qual seja, o pagamento de tributo, não seja considerado violação ao ordenamento jurídico. A propósito, faz-se necessário tecer algumas considerações a respeito da adequada definição da expressão *infração à lei*.

O tributarista CASTRO (2007, p.7-8) ensina que as definições de palavras ou expressões, em direito tributário, são dadas a partir de *conceitos* (determinados e indeterminados), de *cláusulas gerais* ou de *tipos*.

O *conceito*, segundo ele, seria uma idéia ou categoria teórico-científica fechada, ou seja, uma soma de notas ou características passível de definição. Dispõe que “a ausência de uma nota ou característica denuncia que não

5 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 291617/SP, 1ª Turma, relator Min. Garcia Vieira, DJ de 13.03.2001. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200001298933&dt_publicacao=11/06/2001 Acesso em 28 abr. 2012

estamos diante da realidade definida no *conceito*. Ademais, o *conceito* aplica-se por subsunção lógica estrita”.

Quanto aos *tipos*, o referido tributarista diz que seriam conceitos abertos, “caracterizados pela abertura, pela gradação, pela flexibilidade (um sistema elástico de características), facilitam a apreensão dos fenômenos, pela sua elasticidade, mas, em contrapartida, envolvem uma significativa dificuldade de manuseio”.

Acerca das *cláusulas gerais*, GONDINHO explica que:

deve-se entender por cláusula geral um tipo especial de norma jurídica que, por sua natureza, encontra-se carecida de preenchimento de seu conteúdo, a ser efetuado com valorações provenientes de seu aplicador, ou seja, a cláusula geral não fornece critérios necessários para a sua concreção, podendo estes, fundamentalmente, serem determinados apenas com a consideração do caso concreto. A cláusula geral, portanto, não é meramente direito material, mas *standing points* ou pontos de apoio para a formação judicial da norma no caso concreto (GONDINHO, 2000, p. 05).

PERLINGIERI (2002, p.27), ao tratar das *cláusulas gerais*, dispõe que, ao lado da técnica de legislar com normas regulamentares, ou seja, através de previsões específicas e circunstanciadas, coloca-se a técnica das cláusulas gerais, que permitem ao juiz, ao intérprete, uma maior possibilidade de adaptar a norma às situações de fato.

Pode-se afirmar que, nas *cláusulas gerais* são indeterminadas tanto as diretrizes (pressuposto/conteúdo), quanto às conseqüências (conseqüente/solução), no que diferem dos conceitos jurídicos indeterminados, nos quais a imprecisão está no significado de palavras e/ou expressões contidas em uma norma, o que não acontece quanto às conseqüências legais do descumprimento desta norma.

Com base no exposto, conclui-se que a expressão *infração à lei*, que consta no *caput* do artigo 135 do CTN, é verdadeiro *conceito* determinado, visto se tratar de uma idéia fechada, aplicável por subsunção lógica estrita. Não apresenta características de *tipo* e nem de *cláusula geral*.

Infração, segundo definição do dicionário Infopédia⁶, significa ato ou efeito de infringir; violação de uma lei ou convenção; transgressão; delito. A palavra tem origem no termo latino *infractio*, que se refere à ação de quebrar.

Esse é, inquestionavelmente, o significado dado à *infração* em todos os ramos do Direito, ou seja, infringir a lei nada mais pode ser do que deixar de cumpri-la. Não se vislumbra qualquer outra exigência para que esteja caracterizada a *transgressão* à norma.

⁶ Disponível em: <<http://www.infopedia.pt/lingua-portuguesa/infração>;jsessionid=zTXzGeVmnsTfBnxu1oZ2cQ__>. Acesso em: 25 fev. 2012.

Por essa razão, vê-se que o legislador é expresso quando determinado ato deva ser realizado de modo específico para que enseje violação à lei.

No caso do *caput* do artigo 135 do CTN, por exemplo, não se previu qualquer modo específico de infração à lei, ao contrário, dispôs-se que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”.

É cediço que a conjunção “ou” designa alternativa. Portanto, o que se conclui é que o legislador pátrio elencou atos contrários às normas jurídicas (princípios e regras⁷), dos quais qualquer um é apto a ensejar a responsabilização pessoal. Dentre eles, está a infração à lei, pura e simplesmente, sem qualquer condição.

A propósito, destaque-se que toda interpretação tem como princípio e como limite o texto da norma. É, inclusive, uníssono o entendimento de que a tarefa interpretativa encontra limites no próprio texto interpretado.

Corroborando o exposto, mencione-se CANOTILHO (1999, p. 1151), que ensina que “o aplicador de uma norma não pode contrariar a letra e o sentido dessa norma”.

Destaque-se que o atual entendimento consubstanciado na Súmula em apreço além de tornar inviável a satisfação do interesse público em inúmeras execuções fiscais, também acaba por violar o sentido uno da expressão *infração à lei*, prevista no artigo 135 do CTN.

Ademais, o não-recolhimento dos tributos exigidos pelas regras jurídicas configura um ato não apenas contrário à lei, como contrário à juridicidade, especialmente por prejudicar o fim social a que se destina a arrecadação e a função social da empresa.

III INTELIGENCIA DO *CAPUT* E DO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

III.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA NORMA DO ARTIGO 135 DO CTN

Para fins de estudo da norma do *caput* e do inciso III do artigo 135 do CTN, é importante mencionar que não há consenso entre os doutrinadores a respeito da natureza da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN.

⁷ O reconhecimento da *normatividade dos princípios* e sua distinção qualitativa em relação às regras é um dos símbolos do pós-positivismo. Princípios não são, como as regras, comandos imediatamente descritivos de condutas específicas, mas sim normas que consagram determinados valores ou indicam fins públicos a serem realizados por diferentes meios. (BARROSO, Luís Roberto. *A Reconstrução Democrática do Direito Público no Brasil*, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 14)

RIBEIRO DE MORAES (1995, p. 522), por exemplo, sustenta que a responsabilidade das pessoas mencionadas no artigo 135 do CTN exclui a responsabilidade das pessoas jurídicas, havendo, portanto, apenas responsabilidade pessoal e inexistindo a solidariedade.

AMARO (2004, p. 318/319), COSTA (2009, p. 205) e CANAZARO (2007, p. 23) ensinam que o artigo 135 retira a solidariedade mencionada no artigo 134 do CTN e transfere a responsabilidade exclusivamente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados.

Em sentido diverso posiciona-se MACHADO (2009, p. 161), que afirma que a exclusão da responsabilidade da sociedade teria que ser expressa, uma vez que ela decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária, de modo que independe de disposição legal que expressamente a preveja.

Em comentário à inteligência do artigo 135, o Colendo STJ já se manifestou no sentido de ser solidária a responsabilidade prevista em tal norma, consoante disposto no julgamento do REsp 1051347/RS⁸.

Registre-se que o melhor entendimento parece ser o que trata a responsabilidade pessoal, prevista no dispositivo em apreço, como solidária, uma vez que a norma do artigo 135 do CTN não exclui expressamente a responsabilidade da sociedade. Ao contrário, é possível concluir que tal norma tem por objetivo dar maiores garantias ao Estado-credor, além de ter aspecto sancionador, ao possibilitar a responsabilização das pessoas que menciona quando tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No tocante à responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, em matéria tributária, ela tem sido atribuída basicamente com fundamento no *caput* c/c inciso III, do artigo 135, do CTN.

Sobre a aplicabilidade do inciso III, do art. 135, o colendo STJ tem entendimento consolidado no sentido de que tal dispositivo, assim como todas as disposições do Código Tributário Nacional, é inaplicável aos créditos de natureza não tributária, a exemplo do FGTS. Nesse sentido dispõe a decisão do AgRg no REsp 1208897 / RJ⁹ e o enunciado da Súmula n° 353 do STJ¹⁰.

8 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1051347/RS, 1ª Turma, relator Min. Francisco Falcão, ago/08. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=REsp+1051347&b=ACOR>. Acesso em: 3 maio 2012.

9 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial 1208897 / RJ, 1ª Turma, relator Min. Benedito Gonçalves, DJ de 15/02/2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001594631&dt_publicacao=22/02/2011. Acesso em 7 mai 2012.

10 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n° 353. As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições ara o FGTS. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='353'>>. Acesso em: 7 maio 2012.

PAULSEN (2011, p. 1027), ao tratar da inteligência do inciso III, afirma que se entende que essa “responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência”. Acrescenta que a mera posição de sócio seria insuficiente, pois a condução da sociedade é que seria relevante; e que, também por isso, não seria possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou os gerentes por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.

Há, contudo, juristas e doutrinadores que sustentam a possibilidade de serem responsabilizados os sócios que não tenham exercido poderes de gerência, pelas dívidas tributárias da respectiva sociedade, embora não seja esse o entendimento do Egrégio STJ. Eles mencionam o artigo 1080 do Código Civil¹¹ como fundamento. Tal artigo, que está inserido dentro do capítulo das Sociedades Limitadas, dispõe que os sócios também respondem ilimitadamente pelas dívidas societárias quando expressamente tenham aprovado as deliberações infringentes do contrato ou da lei.

Em comentário ao artigo 1080 do Código Civil, Leonardo Nunes Marques leciona:

A responsabilidade prevista no artigo 1080 do Código Civil é mais genérica porque abarca todas as hipóteses de atos ilegais e violadores do contrato social, e não apenas os que geram o nascimento da obrigação tributária. E, ao contrário do artigo 135 do CTN, que se aplica aos administradores das sociedades limitadas, o artigo 1080 do Código Civil submete ao cumprimento da obrigação justamente os sócios que aprovam as deliberações caracterizadas em tal dispositivo (MARQUES, *apud* FERREIRA FILHO, 2010).

Há, ainda, quem sustente que teria havido um silêncio eloqüente na norma do artigo 135 do CTN, que não previu a possibilidade de responsabilização pessoal dos sócios, acrescentando serem inaplicáveis as normas de direito civil a esta questão tributária.

Já o Tribunal Regional da Federal da 4ª Região – TRF4 – faz uma ponderação, admitindo a responsabilização de todos os sócios quando não houver comprovação de quem exercia os atos de gerência da empresa. Dispõe que, nesse caso, há presunção de que todos os sócios a exerciam, consoante decisão proferida nos Embargos à Execução Fiscal nº 1998.04.01.057898-8/RS¹².

11 BRASIL. Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 11 jan. 2002.

12 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 1ª Turma, Embargos à Execução Fiscal 1998.04.01.057898-8/RS, nov/99, DJ2, nº 8, 12/01/00, p. 196.

Relativamente ao ônus probatório para o redirecionamento de execuções fiscais em face do sócio-gerente, registre-se que há entendimento consolidado no Egrégio STJ no sentido de que, constando o nome dele na Certidão de Dívida Ativa – CDA -, cabe ao sócio-gerente da sociedade o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80¹³. Corroborando o disposto, mencione-se o AgRg no REsp 1196537 / MG¹⁴.

Contudo, PAULSEN (2011, p. 1030 e 1032) adverte que, ao ser indicado o sócio como devedor na CDA, deve ser feita também a indicação do fundamento legal da sua responsabilidade e da sua efetiva apuração na esfera administrativa. Acrescenta que o título não pode inovar, devendo corresponder ao conteúdo do termo de inscrição em dívida ativa que, por sua vez, deve ser espelho daquilo que tenha sido apurado no processo administrativo fiscal. Portanto, segundo ele, a presunção de certeza da CDA pressupõe a prévia verificação da responsabilidade em processo administrativo regular em que seja assegurada a defesa do suposto responsável.

Essa discussão é relevante em relação às dívidas das sociedades por ações e das sociedades limitadas.

Registre-se que não há previsão semelhante à norma do artigo 1080 do Código Civil na Lei n.º 6404/76¹⁵, a qual traz o regime jurídico das sociedades por ações.

No tocante às demais formas societárias, esclareça-se que a própria legislação civil já contém imputação de responsabilidade solidária e ilimitada a um ou mais sócios. E não é dado tratamento diferenciado em relação às dívidas tributárias, tais sócios responderão por estas igualmente de forma solidária e ilimitada.

O empresário individual também responde de forma ilimitada pelas obrigações societárias. A propósito, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região¹⁶ esclarece que, considerando-se [o empresário individual] tratar-se de ficção jurídica, criada para fins de tributação,

13 BRASIL. Lei n.º 6830/80. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 24 set. 1980.

14 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial 1196537 / MG, 1ª Turma, relator Min. Luiz Fux, DJ de 03/02/2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001025815&dt_publicacao=22/02/2011>. Acesso em: 7 maio 2012.

15 BRASIL. Lei n.º 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 17 dez. 1976.

16 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 1ª Turma, Agravo no Agravo de Instrumento 2002.04.01.012785-6/RS, Des. Fed. Wellington M. de Almeida, mai/02. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 13 jan. 2012.

não há separação de patrimônios, havendo somente um responsável tributário e respondendo a pessoa física pessoalmente pelas obrigações da empresa.

III.2 APONTAMENTOS ACERCA DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO QUE EXERCEU PODERES DE GERÊNCIA NA SOCIEDADE À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Esclareça-se, primeiramente, que essa análise é relevante no tocante aos administradores de sociedades por ações e das sociedades limitada, conforme exposto no tópico anterior.

Nos termos da Súmula nº 435 do STJ¹⁷, “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

A propósito, COELHO ensina que, irregularmente dissolvida a sociedade, caracteriza-se a infração, afirmando que:

os sócios respondem perante os credores da sociedade, caso não realizem o procedimento dissolutório regular, em desobediência aos preceitos do direito societário; mas nessa hipótese, não estão exatamente respondendo por dívidas da sociedade, e sim por ato ilícito que eles mesmos praticaram. É a figura da dissolução irregular, ou ‘golpe na praça’, como alguns comerciantes costumam dizer (COELHO, 2002, p.18).

Contudo, como a redação da *supra* mencionada Súmula não é clara a respeito de qual sócio-gerente poderá ser responsabilizado, essa questão é bastante controvertida.

No TRF da 1ª Região, por exemplo, há decisão no sentido de ser prescindível a demonstração, por parte do exequente, de que os sócios-gerentes tenham sido gestores da entidade executada no período da geração da dívida; e que, eventual defesa nesse sentido deve ficar diferida para eventuais embargos do devedor. Nesse sentido é a decisão do AI 1998.01.00.059459-4/BA¹⁸.

Já os juristas que sustentam a possibilidade de redirecionamento, no caso de dissolução irregular da sociedade, tanto para o sócio que exerceu gerência à época do fato gerador, como para o sócio que a exerceu à época da dissolução irregular, afirmam que a conduta causadora de dano ao

17 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=435>>. Acesso em 13 jan. 2012.

18 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Agravo de Instrumento 1998.01.00.059459-4/BA, 3ª Turma, relator Olindo Menezes, nov/99, DJU de 24/03/2000.

Erário é uma só, pois consistiria em conduta ilícita complexa, composta por, pelo menos, dois atos: um consistente no não pagamento do tributo pelos sócios-gerentes à época do fato gerador, em flagrante infração à lei; outro consubstanciado na postura dos gerentes que ingressaram na sociedade após o fato gerador e a extinguiram irregularmente.

Para quem entende aplicáveis as disposições do Código Civil em matéria de responsabilidade tributária, a responsabilidade do sócio gerente à época da dissolução irregular também encontraria respaldo nos artigos 1025 e 1032 do Código Civil¹⁹, que estão previstos no capítulo que trata das regras da sociedade simples, as quais seriam aplicáveis subsidiariamente às demais formas societárias.

Os dispositivos acima referidos são expressos no sentido de que o sócio responderá pelas dívidas da sociedade, mesmo que ele tenha sido admitido posteriormente na sociedade já constituída; e que a exclusão, retirada ou morte do sócio, não o exime, ou a seus herdeiros, da responsabilidade pelas obrigações sociais anteriores.

Por outro lado, o Egrégio STJ tem se posicionado no sentido de que, verificada a dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da Execução Fiscal somente é possível contra o sócio que exerceu poderes de gerência à época do fato gerador. Corroborando esse posicionamento, mencione-se o AgRg no Ag 1173644 / SP²⁰ e o AgRg no Ag 1394554 / RJ²¹.

Há, contudo, julgados isolados da 2ª e da 3ª Turma do próprio STJ nos quais se concluiu que havendo dissolução irregular da sociedade inadimplente, haveria presunção de que o sócio que exercia a administração à época da dissolução teria se apropriado do patrimônio social, em detrimento dos credores.

Corroborando o exposto, mencione-se o REsp 736325/PR²²:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL
- REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO
SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO
IRREGULAR.

19 BRASIL. Lei n.º 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 17 dez. 1976.

20 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo 1173644 / SP, 1ª Turma, relator Min. Luiz Fux, DJ de 07/12/2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200900613017&dt_publicacao=14/12/2010>. Acesso em: 7 maio 2012.

21 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo 1394554 / RJ, 2ª Turma, relator Min. Herman Benjamin, DJ de 07/06/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/servlet/BuscaAcordaos?action=mostrar&sg_classe=Ag&num_processo=1394554>. Acesso em: 7 maio 2012.

22 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 736325/PR, 2ª Turma, relator Min. Eliana Calmon, DJU 24/10/2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500448995&dt_publicacao=24/10/2005>. Acesso em: 7 maio 2012.

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei.
2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar.
3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade do sócio-gerente que fica com o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.
4. A diferença entre as duas situações, em relação do redirecionamento, é a inversão do ônus da prova: na extinção regular cabe ao exequente fazer a prova em desfavor do sócio-gerente, e na extinção irregular da sociedade, cabe ao sócio gerente fazer a prova em seu favor, ou seja não ter agido com dolo, culpa fraude ou excesso de poder.
5. Recurso especial provido.

Embora essa questão não seja pacífica, prevalece no âmbito do Colendo STJ o entendimento de que, havendo dissolução irregular da sociedade, o redirecionamento da Execução Fiscal somente é possível contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador, pois se deve vincular o não recolhimento com a atuação pessoal do sócio. Dispõe-se que a responsabilidade do sócio não alcança os créditos tributários cujos fatos geradores precedem o seu ingresso na sociedade, como é próprio da responsabilidade meramente objetivada.

É imperioso refletir sobre esse entendimento do STJ, pois, se há súmula desse Tribunal afirmando que o simples não pagamento do tributo não configura infração à lei, seria contraditório sustentar que se deve vincular o redirecionamento com a atuação pessoal do sócio que deixou de efetuar o recolhimento.

Na verdade, isso apenas reforça o disposto neste estudo acerca do sentido da expressão *infração à lei* e das impropriedades da Súmula nº 430 do STJ.

Conforme exposto, há, inclusive, julgados anteriores do próprio STJ em que se considerou o não pagamento como infração à lei, a exemplo do REsp 291617/SP²³.

Acrescente-se que as normas do Código Tributário Nacional são anteriores à Constituição Federal de 1988, motivo pelo qual elas devem ser

23 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 291617/SP, 1ª Turma, relator Min. Garcia Vieira, DJ de 13.03.2001. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200001298933&dt_publicacao=11/06/2001>. Acesso em: 28 abr. 2012.

revidas à luz da Constituição em vigor. Demais disso, o próprio fenômeno da legalidade necessita de algumas ponderações.

IV A RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO QUE EXERCEU PODERES DE GERÊNCIA NA SOCIEDADE À LUZ DO PARADIGMA DA JURIDICIDADE E DA FILTRAGEM CONSTITUCIONAL

Acerca da lei formal - ato emanado das entidades às quais a Constituição atribua função legislativa -, BINENBOJM (2008, p. 126) ensina que “não há disciplina jurídica sobre a qual o fenômeno da crise da lei não haja espreado efeitos”. Dispõe, ainda, que “a lei, no pensamento liberal iluminista, era fruto da razão emanada dos representantes da sociedade e capaz de regular todo e qualquer assunto relevante, constituindo-se na mais importante fonte do direito”.

O referido doutrinador afirma que, notadamente após o fim da Segunda Guerra Mundial, “a Constituição ganha destaque como norma jurídica irradiando seus efeitos por todo o ordenamento jurídico, que apenas poderá ser compreendido a partir da própria normativa constitucional”. A Constituição passa a figurar como norma diretamente habilitadora da atuação do Estado, de modo que “a atuação do Estado só será válida e legítima quando condizente, muito além da simples legalidade, com o sistema de princípios e regras delineado na Constituição”.

Nessa citação, BINENBOJM, além de se referir à mudança do paradigma da legalidade ao da juridicidade, também se refere à denominada *filtragem constitucional*, que deve ser entendida como a necessidade de que todas as espécies normativas inseridas no ordenamento jurídico de um país sejam analisadas sempre à luz da Constituição.

O doutrinador Paulo Ricardo Schier explica que:

Esse fenômeno toma como eixo a defesa da força normativa da Constituição, a necessidade de uma dogmática constitucional principialista, a retomada da legitimidade e vinculatividade dos princípios, o desenvolvimento de novos mecanismos de concretização constitucional, o compromisso ético dos operadores do Direito com a Lei Fundamental e a dimensão ética e antropológica da própria Constituição, a constitucionalização do direito infraconstitucional, bem como o caráter emancipatório e transformador do Direito como um todo (SCHIER, 1999, p.160).

Como se vê, a idéia de juridicidade é indissociável da noção de *filtragem constitucional*, porquanto a Constituição vigente, com seus princípios e regras, deva ser considerada o fundamento imediato do agir estatal. Aliás, não só do Estado, haja vista haver o reconhecimento, cada vez maior, da eficácia horizontal dos direitos fundamentais.

Muito embora BINENBOJM tenha dedicado sua obra a estudos do direito administrativo contemporâneo, a abordagem do fenômeno da crise da lei foi realizada de forma genérica, referindo-se aos diversos ramos do direito, especialmente, de direito público. Concluiu-se que a atuação do Estado se vincula ao bloco de legalidade, ou seja, ao ordenamento jurídico como um todo, tendo-se a Constituição como fundamento primeiro do agir estatal. Enfatizou-se também que o campo da legalidade estaria abrangido pelo da juridicidade.

Essa reflexão é muito importante, na medida em que dela se extraem inúmeras conseqüências, como, por exemplo, a conclusão de que a interpretação meramente literal das normas é insuficiente para traduzir seu conteúdo.

É cediço que o modo de pensar o direito tributário varia conforme o modelo teórico escolhido.

CALIENDO explica que podem ser identificados os seguintes modos de interpretação: pensamento conceitualista, pensamento normativista, pensamento sistemático. Segundo ele:

O pensamento conceitualista adota um modelo silogístico de interpretação, dominado pelo formalismo jurídico e pela concepção de que a tarefa interpretativa se caracteriza como sendo uma tarefa lógico-dedutiva. [...] Trata-se de um sistema de coerência judicial necessária e de coerência material rígida e, portanto, a coerência das decisões judiciais é absolutamente necessária com o sentido material do sistema de conceitos jurídicos (CALIENDO, 2009, p.244).

CARVALHO (1999, p. 68-69) ensina que a doutrina interpretativa conceitual propõe a aplicação simultânea dos seguintes critérios: literal gramatical; histórico; lógico; teleológico e sistemático.

Já o sistema de pensamento normativista, também segundo CALIENDO:

Trata-se de um modelo de *discrecionabilidade judicial* em que ao juiz é autorizado preencher de sentido a norma jurídica, nos limites de sua moldura normativa. [...] Para este entendimento a exigência de uma coerência judicial com o sistema jurídico somente é necessária do ponto de vista formal e desejável no seu sentido material, mas nada impede que o sistema produza posições contraditórias materialmente, porém legítimas pelo resultado da ação de competências tributárias diversas (CALIENDO, 2009, p. 244).

Alfredo Augusto Becker²⁴ (1953) é expoente dessa corrente de pensamento e, como menciona CALIENDO (2009, p. 253), ele defende o

24 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 102-103.

cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico como modo de compreensão do fenômeno jurídico, de tal forma que a interpretação será tarefa de conhecimento da totalidade da fenomenologia do sistema jurídico. Assim, uma lei ou artigo jamais será identificado com uma norma jurídica e talvez nem exista como tal, somente será possível extrair a regra jurídica da lei ou artigo em relação ao conjunto das demais leis vigentes (plano horizontal) e antecedentes (plano vertical).

O sistema normativista difere-se do conceitualista principalmente porque, naquele, não se busca apenas a extração de sentido do dispositivo normativo, mas especialmente a construção de sentido.

Por outro lado, o pensamento sistemático, conforme esclarece CALIENDO (2009, p. 245), “trata-se de um modelo que exhibe os requisitos de coerência necessária e suficiente, ou seja, um requisito essencial na interpretação e aplicação do Direito”.

Sobre o pensamento sistemático, FREITAS (2002, p. 70) ensina que “cada preceito deve ser visto como parte viva do todo, porque apenas no exame de conjunto tende a ser melhor equacionado qualquer caso, quando se almeja uma bem-fundada hierarquização tópica dos princípios tidos como proeminentes”.

Citado por CALIENDO (2009, p. 258), Luís Roberto Barroso²⁵ (2004) dispõe que a interpretação sistemática é fruto da idéia de unidade do ordenamento jurídico. Através dela, o intérprete situa o dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as conexões internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas.

Observa-se que a interpretação meramente literal não tem guarida em nenhum dos três sistemas. Mesmo o sistema conceitualista, que é o mais tradicional deles, preceitua que a interpretação deve observar simultaneamente cinco critérios, sendo a interpretação literal apenas um deles.

Dessa forma, a responsabilização do sócio-gerente da sociedade empresária deve ser compreendida à luz do ordenamento jurídico como um todo.

Destaque-se que, além do artigo 135 do CTN, há outras normas no ordenamento jurídico aptas a ensejar a responsabilização do sócio pelas dívidas da sociedade, especialmente se considerarmos, conforme destaca ABRAHAM (2008/2009, p. 186), “a própria Constituição Federal (art. 170, inciso III) estabelece que as atividades empresariais somente sejam protegidas se cumprirem a sua função social” e, ainda, que “toda ação do administrador que contrarie os referidos princípios, poderá configurar uma violação à lei”.

25 BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 6ª Ed. Saraiva, 2004, p. 136/137.

A função social é alcançada quando a empresa observar a solidariedade (CRFB/88, art. 3º, inc. I), promover a justiça social (CRFB/88, art. 170, caput), a livre iniciativa (CRFB/88, art. 170, caput e art. 1º, inc. IV), a busca de pleno emprego (CRFB/88, art. 170, inc. VIII), o valor social do trabalho (CRFB/88, art. 1º, inc. IV), possibilitar a redução das desigualdades sociais (CRFB/88, art. 170, inc. VII), proteger a dignidade da pessoa humana (CRFB/88, art. 1º, inc. III), observar os valores ambientais (CDC, art. 51, inc. XIV), enfim, quando cumprir os seus deveres perante a sociedade, dentre os quais está o pagamento de tributos.

Por óbvio, a função social da empresa, que está atrelada aos princípios da moralidade e da responsabilidade, somente pode ser cumprida quando há o correto pagamento dos tributos, pois, sem a receita tributária, a atuação do Estado em prol do desenvolvimento social não é possível.

Tal asserção baseia-se tanto no pensamento sistemático - que atualmente é o mais aceito pelos juristas pátrios, e que está em harmonia com o entendimento de que o campo da legalidade estaria abrangido pelo da juridicidade -, como na *filtragem constitucional*, motivo pelo qual não há que se alegar qualquer ofensa à legalidade.

Cumpra destacar que o Código Tributário Nacional, Lei nº 5172²⁶, de 25 de outubro de 1966, deve ser interpretado em consonância com as normas da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Relativamente à aplicabilidade das normas do direito civil ao direito tributário, porém, é necessário esclarecer que há diferentes teses. Registre-se, inicialmente, que nenhuma delas trata diretamente da questão da juridicidade e da *filtragem constitucional*, limitando-se a abordar as normas específicas do CTN, motivo pelo qual devem ser lidas com cautela.

Há uma corrente de pensamento que sustenta uma relação de autonomia e interdependência do direito tributário com os demais ramos do direito. Sobre essa primeira corrente, CASTRO dispõe que:

O art. 109 do Código Tributário Nacional estabelece uma diretriz hermenêutica relacionada com a pesquisa do conteúdo dos conceitos, ou seja, com a busca do sentido dos conceitos utilizados. Ele fixa um balizamento para o desenvolvimento, e não para a conclusão, do processo de interpretação. Assim, por força desse comando legal, o legislador tributário não se encontra impedido de construir conceitos ou definições paralelos e especiais em relação aos já existentes no seio do direito privado (CASTRO, 207, p. 5).

26 BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais do direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 31 out. 1966.

Como se observa, a interpretação de CASTRO tem como foco a possibilidade de aplicação do direito tributário na definição de conceitos, os quais, a princípio, seriam buscados no direito privado.

Há, ainda, outra corrente de pensamento a qual, segundo CASTRO (2007, p. 2), identifica uma relação de dependência do direito tributário, na elaboração de conceitos e noções, particularmente em relação aos ramos do direito privado. Ela sustenta que o direito tributário seria um direito de sobreposição, de modo que os conceitos presentes nos vários ramos do direito privado deveriam ser respeitados e aproveitados na seara tributária tal como conformados na sua “origem”.

Adepto dessa linha de pensamento, COELHO ensina que:

Se a lei tributária não pode sequer modificar os institutos e conceitos de direito privado, consoante dispõe expressamente o art. 110 do Código Tributário Nacional, as mudanças operadas nesses mesmos institutos pela própria lei civil irão, conseqüentemente, alterar a estrutura das relações jurídico-tributárias, avultando como importante a análise do efetivo alcance dessas transformações no Direito Tributário (COELHO, 2004, p.198).

Esta parece ser a interpretação que possibilita a coexistência de forma mais harmônica entre os diversos ramos do Direito.

Ademais, é necessário ponderar que a redação do artigo 109 do CTN - que dispõe que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários” - não foi alterada desde a publicação do CTN-, ou seja, desde 1966.

Portanto, é cediço que o referido artigo, assim como todo o CTN, deva ser interpretado em conformidade com a Constituição Federal de 1988, por *filtragem constitucional*.

Ademais, segundo a moderna hermenêutica constitucional, deve haver uma interpretação coerente do sistema jurídico, de forma que a aplicação de regras e institutos do direito civil-empresarial a matérias tributárias torna-se inevitável.

Isso porque, na realidade, os institutos jurídicos se entrelaçam. A inadimplência tributária, por exemplo, interfere no funcionamento da empresa e pode ter repercussões no mercado financeiro, pode ter reflexos na solvência civil das dívidas da sociedade e até mesmo na continuidade do contrato de trabalho dos empregados da empresa, caso ela venha a ser dissolvida; e, além disso, sempre configurará violação ao cumprimento da função social da empresa.

Como se vê, é leviana a interpretação isolada de institutos jurídicos. Por óbvio, as peculiaridades de cada ramo do Direito devem ser respeitadas. Contudo, não há como negar a inter-relação existente entre eles, de modo que a aplicação de normas do direito privado a matérias tributárias acaba sendo mesmo necessária.

Tanto é assim que se encontra pacificado o entendimento (já mencionado nesse estudo) no sentido de ser cabível a responsabilização do empresário individual pelas dívidas tributárias, por exemplo. Essa responsabilização baseia-se em normas do direito civil-empresarial. No direito tributário não há normas específica sobre essa questão.

Havendo norma específica no direito tributário, tal norma deve ser interpretada em harmonia com o sistema jurídico como um todo, especialmente, com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Significa que ela não excluirá a aplicação, em matéria tributária, de normas de outros ramos jurídicos, desde que não sejam incompatíveis com aquela norma específica e desde que a própria Constituição não exija que a matéria seja tratada por Lei Complementar.

Destaque-se que a Constituição Federal, ao elencar no seu artigo 146 matérias que devem ser tratadas por Lei Complementar, nada dispôs acerca da responsabilização tributária, razão pela qual não há que se falar em vícios formais na aplicação de dispositivos previstos no Código Civil²⁷, por exemplo, quando inadimplidas obrigações tributárias.

A respeito da norma do artigo 146 da Constituição, CARRAZZA (2011, p. 1000 e 1002) ensina que sua interpretação deve ser restritiva e que “só será válida a lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou a regular limitações constitucionais ao poder de tributar”. Considerando a autonomia dos entes federativos, acrescenta que:

a rigor, não será a lei complementar que definirá `os tributos e suas espécies`, nem os `fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes` dos impostos discriminados na Constituição. A razão dessa impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto. Tal afirmação baseia-se políticos principalmente (CARRAZZA, 2011, p. 1000 e 1002).

Embora o entendimento de CARRAZZA seja criticado por alguns doutrinadores, pode-se afirmar, com base na doutrina e jurisprudência mais abalizadas, que o responsável tributário não se confunde com a figura

27 BRASIL. Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da República*. Brasília, 11 jan. 2002.

do contribuinte^{28 29} e que, ao artigo 146 da Constituição, não pode ser dada interpretação ampliada a ponto de abranger também a responsabilidade.

Exige-se Lei Complementar apenas para tratar de matéria que lhe seja expressamente reservada. E a alínea a, do inciso III, do artigo 146 da CRFB/88 menciona apenas fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; nada dispendo sobre responsabilidade tributária.

Corroborando o exposto, mencionem-se os ensinamentos de COELHO³⁰ (1988), citado por Leandro Paulsen:

A lei complementar, na forma e no conteúdo, só é contrastável com a Constituição, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe seja expressamente reservada. Se por ventura cuidar de matérias reservadas a pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. Se regular matéria de competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade, incorre em queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal (PAULSEN, 2011, p. 66).

Assim, não obstante a controvérsia acerca da definição do significado da expressão *infração à lei* – que consta no *caput* do artigo 135 do CTN, e que concluímos tratar-se de um *conceito*, o qual deveria, portanto, ser aplicável por subsunção lógica estrita –, certo é que há outras normas no ordenamento jurídico que possibilitam a responsabilização do sócio-gerente pelas dívidas societárias.

28 Leandro Paulsen, ao comentar a inteligência do artigo 121 do CTN, afirma que “a rigor, só o contribuinte é sujeito passivo da obrigação contributiva. Os demais são sujeitos passivos de relações específicas de substituição ou de responsabilidade tributária, com deveres próprios cujo descumprimento pode implicar a obrigação de pagar o montante do tributo devido pelo contribuinte. A posição do substituto e do responsável é estabelecida a partir de pressupostos de fato específicos e tem objeto próprio”. Acrescenta que “somente o contribuinte é sujeito passivo da obrigação de contribuir para as despesas públicas” (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 13ª ed, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011, p. 963).

29 Sobre responsabilidade tributária, em voto proferido no RE 562.276, em 2010, a Ministra Ellen Gracie sustentou que “a relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste. Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação. Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. [...] O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte. A relação de responsabilidade não se confunde, pois, com a relação contributiva”.

30 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Del Rey, 1992.

V OUTRAS BASES LEGAIS QUE SERVEM DE LASTRO PARA A RESPONSABILIZAÇÃO PELO INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Em consequência da conclusão a que se chegou, no presente estudo, acerca da aplicabilidade de outros dispositivos legais além do artigo 135 do CTN, para responsabilização do sócio-gerente, faz-se necessário analisar quais normas existentes no ordenamento jurídico serviriam de lastro para isso.

Mencione-se, primeiramente, que o artigo 154 da Lei nº 6404/76³¹, consagra a necessidade de que o administrador da sociedade por ações exerça suas atribuições de forma a satisfazer, além dos interesses da companhia, também as exigências do bem público e da função social da empresa.

Descumpridas tais exigências, como já se dispôs, ter-se-á violação do princípio constitucional que exige o cumprimento da função social da empresa. Logo, tal fato, além de violação à lei, configurará também violação à Constituição Federal.

Cite-se, ainda, o inciso II c/c o *caput* do art. 158, da Lei nº 6404/76, os quais prevêm a responsabilidade do administrador que proceda com violação da lei ou do estatuto.

É cediço que a Lei nº 6404/1976, que disciplina a sociedade por ações, também pode ser aplicada de forma subsidiária às sociedades limitadas, por força do parágrafo único do artigo 1053 do Código Civil³², bem como em virtude do disposto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 4657/1942³³.

Ademais, o artigo 116 da Lei nº 6404/1976³⁴ preceitua que o acionista controlador tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da sociedade e também para com a comunidade em que atua, devendo cumprir a função social da empresa.

Portanto, tratando-se de sociedades por ações (e, por aplicação subsidiária, de sociedade limitada), tanto o administrador, como o acionista controlador (que pode ser ou não administrador; e somente existe na sociedade por ações), têm responsabilidades perante a comunidade em que a sociedade atua. E essa responsabilidade não se limita ao valor de suas ações. No caso de aplicação subsidiária dessa norma à sociedade limitada,

31 BRASIL. Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 17 dez. 1976.

32 BRASIL. Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 17 dez. 1976.

33 BRASIL. Decreto-Lei nº 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 9 set. 1942.

34 BRASIL. Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 17 dez. 1976.

a responsabilidade do administrador também não se limita ao valor de suas quotas, nem mesmo pelo valor da integralização do capital social.

Vê-se que o legislador procurou dar ampla proteção ao interesse da coletividade relativamente às atividades econômicas nela desenvolvidas.

Por óbvio, e com base no entendimento majoritário e consagrado no Egrégio STJ, a responsabilização do administrador deve ser priorizada em detrimento da responsabilização de outro sócio, isso porque é aquele que exerce poderes de gestão da sociedade. Porém, a responsabilização do acionista controlador tem como fundamento a presunção de que ele exerça considerável influência sobre o administrador, o que, é claro, deverá ser aferido no caso concreto, visto que somente pode assumir a condição de responsável tributário aquele que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação.

É importante mencionar que, segundo a doutrina majoritária, tais hipóteses de responsabilização não se tratam de desconsideração, mas apenas de atribuição de responsabilidade a terceiro, já legalmente previstas. Nesse sentido é o entendimento de VAZ (2003, p.182) e de SILVA (2004, p. 455).

Acerca da responsabilização de sócios da sociedade limitada, o artigo 1080 do Código Civil³⁵, que está inserido no capítulo sobre sociedade limitada, dispõe que os sócios que expressamente aprovaram as deliberações infringentes do contrato ou da lei têm responsabilidade ilimitada por elas.

Esse dispositivo, assim como os anteriormente mencionados, está em conformidade com o princípio geral do direito que dispõe que *ninguém pode se beneficiar da própria torpeza - nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

De fato, o direito não pode proteger aquele que conscientemente age em contrariedade com suas normas e, posteriormente, tenta usar alguma de suas regras para eximir-se da responsabilidade que a ele seja atribuída.

É importante ressaltar, ainda, que a lei que prevê as regras de interpretação das normas do direito brasileiro (Decreto-Lei n° 4657/42³⁶), em seu artigo 5°, dispõe que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Entende-se, assim, que seria possível cogitar a responsabilização do sócio de sociedade limitada quando este expressamente anuiu com o inadimplemento da obrigação tributária, com lastro no artigo 1080 do Código Civil Brasileiro.

35 BRASIL. Lei n° 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 17 dez. 1976.

36 BRASIL. Decreto-Lei n° 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 9 set. 1942.

Também não há dúvidas de que o inadimplemento de obrigação tributária caracterize uma irregularidade na gestão, o que é corroborado pela exigência do artigo 176 da Lei n° 6404/76³⁷, segundo o qual as demonstrações financeiras devem exprimir com clareza a situação do patrimônio da empresa.

É comum a não contabilização das dívidas tributárias da sociedade empresária. Tal fato, por si só, já caracteriza infração à lei e, além de trazer prejuízos ao Erário (e, conseqüentemente à sociedade), também traz prejuízos diretos ao sistema financeiro.

Inclusive, a ocorrência com freqüência de manipulações de demonstrações financeiras de sociedades levou à necessidade de se aprimorar a governança corporativa desde a última década do século XX. Segundo leciona PINTO JUNIOR:

A companhia dotada de boa governança corporativa transmite mais segurança a quem pretenda investir ali o seu capital, na expectativa de participar da distribuição de eventual excedente de receita, após o pagamento de todas as dívidas e obrigações (lucro) (PINTO JUNIOR, 2010, p. 61).

Já a responsabilidade do sócio gerente à época da dissolução irregular da sociedade, além de ter lastro no inciso III do artigo 135 do CTN, também encontraria respaldo nos artigos 1025 e 1032 do Código Civil³⁸, que, conforme já relatado, estão previstos no capítulo que trata das regras da sociedade simples, as quais seriam aplicáveis subsidiariamente às demais formas societárias.

Como se vê, há diversos dispositivos legais no ordenamento jurídico que autorizam a responsabilização do sócio-gerente pelas dívidas da sociedade no caso de inadimplemento. Há outros que possibilitariam a responsabilização de sócios que não exerceram a gerência, desde que eles tenham ciência do ato que infringe a lei (não pagamento do tributo) e que com sua prática tenham anuído.

VI CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se observou, os precedentes que deram origem ao enunciado da Súmula n° 430 do STJ tratavam somente da imputação da responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, dispondo que ela não estaria vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação, mas

37 BRASIL. Lei n° 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 17 dez. 1976.

38 BRASIL. Lei n° 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 17 dez. 1976.

à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A respeito dessa norma, concluiu-se que a interpretação meramente literal não seria suficiente para determinar seu significado. Concluiu-se também que a expressão *infração à lei* seria um conceito determinado, devendo ser aplicada por subsunção lógica, de modo que, uma vez que a obrigação de pagar tributo está prevista em lei, sua desobediência nada mais é do que uma transgressão ao dever previsto na norma jurídica. Em outras palavras, tal ato se enquadra perfeitamente no conceito de infração.

Ademais, muito embora essa questão não tenha sido tratada nos precedentes que deram origem ao enunciado em apreço, a responsabilização do administrador da sociedade e, eventualmente, de outros sócios, pelas dívidas tributárias desta no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação pela própria empresa, tem lastro em outros dispositivos legais, além do inciso III do artigo 135 do CTN.

E, em todos esses dispositivos, o não-pagamento da dívida é considerado irregularidade suficiente para ensejar a responsabilidade, sendo imperioso concluir que tratamento diverso não deve ser dado à norma do artigo 135 do CTN, à qual deve ser dada interpretação conforme a Constituição vigente. Nos termos expostos, a propriedade privada somente enseja proteção constitucional na medida em que atenda sua função social. Conseqüentemente, a existência das sociedades somente se justifica se for cumprida a função social da empresa.

Concluiu-se que, em termos tributários, essa função social é cumprida com o pagamento dos tributos. A arrecadação fiscal é necessária para que o Poder Público possa desempenhar suas atividades em prol do desenvolvimento da comunidade.

Ademais, o artigo 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro³⁹ prescreve que toda interpretação deve se nortear em direção ao cumprimento dos fins sociais a que a norma se destina.

E o enunciado da Súmula nº 430 do STJ, que resultou da análise da aplicabilidade do inciso III do artigo 135 do CTN, acabou por criar um óbice bastante genérico ao redirecionamento de ações em face de sócios-administradores (ou de acionistas controladores, ou de sócios de sociedade limitada que tenham participado de deliberações em que foi aprovado o não-pagamento de tributos, conforme o caso).

A aplicabilidade de vários dispositivos da legislação civil-empresarial restou parcialmente (apenas quanto às dívidas tributárias) comprometida em virtude do referido enunciado.

Com isso, criou-se uma incoerência no ordenamento jurídico em razão da qual o interesse público é prejudicado. Há uma contradição na

39 BRASIL. Decreto-Lei n.º 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 9 set. 1942.

interpretação da lei, considerada dentro de um sistema, que é o ordenamento jurídico, especialmente, ao se permitir que, no caso de sociedades com sócios que tenham responsabilidade ilimitada, a exemplo da sociedade simples e da sociedade em nome coletivo, e no caso de empresário individual, tais sócios (ou o empresário individual, conforme o caso) respondam também pelas dívidas tributárias; e não se permitir que o mesmo ocorra em relação aos acionistas de sociedades por ações e quotistas de sociedades limitadas.

Portanto, com fulcro em todo o exposto neste estudo, e, principalmente, à luz da interpretação sistemática do Direito, da interpretação conforme a Constituição, da concepção de que a atuação do Estado se vincula ao bloco de legalidade, certo é que o enunciado da Súmula nº 430 do STJ deve ser revisto ou, ao menos, deve ser-lhe dada interpretação mais restrita, para que não se obste a aplicabilidade de todos os dispositivos supra mencionados no caso de inadimplemento tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. O direito civil como fundamento normativo para o redirecionamento da execução fiscal ao sócio da empresa. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, ano 2008/2009, nº 8/9.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Atual., São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROSO, Luis Roberto. *A Reconstrução Democrática do Direito Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANAZARO, Fábio. A responsabilidade tributaria dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário da sociedade cooperativa. *RDDT*, n. 145, out/07.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra : Livraria Almedina. 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CASTRO, Aldemario Araújo. Artigo *Diretrizes hermenêuticas na jurisprudência tributária do Supremo Tribunal Federal: um debate fundamental em torno dos conceitos presentes na Constituição*. Escrito em 04 de maio de 2007. Publicado no sítio <<http://www.aldemario.adv.br/a2.pdf>>
- COELHO, Fabio Ulhôa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (organizadora). Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, 2009.
- FERREIRA FILHO, Helio Carlos. A Responsabilidade Tributária Insculpida no Artigo 135, Inciso III, do Código Tributário Nacional. Publicado em 09 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/a-responsabilidade-tributaria-insculpida-no-artigo-135-inciso-iii-do-codigo-tributario-nacional-1840332.html>>.
- FREITAS, Juares. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GONDINHO, André Pinto da Rocha Osório. Codificação e cláusulas gerais. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 2, p. 3-25, jan-mar. 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. Malheiros, 2009.
- MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo Código Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 111.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. v.2, 3. ed. 1995.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2011.

PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do Direito Civil*. Introdução ao Direito Civil Constitucional. Tradução Maria Cristina de Cicco. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002

PINTO JUNIOR, Mario Engler. *Empresa Estatal: função econômica e dilemas societários*. São Paulo: Atlas, 2010.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem Constitucional – construindo uma nova dogmática jurídica*, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris editor, 1999.

SILVA, Alexandre Couto; RODRIGUES, Frederico Viana (coord.). *Direito de empresa no novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010.

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