

DISSOLUÇÃO IRREGULAR E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES: COMO EXTINGUIR PESSOA JURÍDICA DE MODO REGULAR

Arthur dos Santos Souza¹

Dra. Marcela Cunha Guimarães²

RESUMO

O artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade tributária dos administradores em razão de atos com excesso de poder ou infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social. A dissolução irregular é considerada ato de infração à lei, uma vez que viola diversas normas da legislação civil acerca do procedimento de extinção da pessoa jurídica. Portanto, a dissolução irregular de sociedade empresária enseja a responsabilidade tributária dos seus gestores. Por outro lado, existem diversas dificuldades para que os sócios/administradores encerrem pessoa jurídica, especialmente quando existem débitos tributários pendentes. Neste ponto, é essencial investigar o referido procedimento para que exista segurança jurídica no encerramento das atividades empresariais. Assim, o presente artigo possui o objetivo de analisar as premissas da responsabilidade tributária em questão, para, posteriormente, investigar os meios e procedimentos de dissolução de sociedade empresária de modo regular, com a finalidade de evitar a responsabilidade pessoal de seus administradores.

Palavras-chave: Direito tributário. Responsabilidade tributária. Dissolução irregular. Extinção da pessoa jurídica.

1. INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é o contribuinte, o qual está delineado na regra matriz de incidência tributária, de modo que, à primeira vista, quem deve pagar tributo é o contribuinte.

Entretanto, existem hipóteses em que terceiros são obrigados a adimplir a obrigação tributária em razão da incidência de outra norma – trata-se da responsabilidade tributária em sentido amplo.

Uma das hipóteses definidas em lei se dá em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, ensejando a responsabilidade dos gestores da pessoa jurídica.

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

² Orientadora e Professora da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

É consolidado na Jurisprudência pátria que o mero inadimplemento de tributo pela sociedade empresária não é ato ilícito hábil a gerar a responsabilidade pessoal e solidária dos gerentes.

Também é cediço que a dissolução irregular gera a responsabilidade dos gestores com fundamento na norma de responsabilidade tributária já citada, uma vez que viola diversos dispositivos acerca do encerramento da atividade empresarial.

Entretanto, existem dificuldades procedimentais jurídicas e práticas para o encerramento das atividades empresariais, especialmente quando a pessoa jurídica possui débitos tributários pendentes.

O entendimento do procedimento de dissolução da sociedade empresária é extremamente importante, uma vez que, não obstante indesejável, é comum que a atividade empresarial não se desenvolva conforme planejado. Sendo que em muitos casos a situação se torna insustentável economicamente, ocasionando o inevitável encerramento das atividades. Em períodos de crise econômica o cenário fica ainda mais complexo, de modo que até empresas já consolidadas no mercado acabam dissolvidas.

O incentivo ao empreendedorismo é extremamente necessário para gerar renda e empregos no Brasil, e imprescindível para o desenvolvimento social. Nesse sentido, a livre iniciativa é fundamento da República Federativa do Brasil, conforme preconiza o artigo 1º da Constituição Federal.

Para tanto, é preciso que os envolvidos na atividade econômica tenha segurança jurídica acerca dos limites de sua responsabilidade perante os atos da pessoa jurídica, sob pena de desincentivar o desenvolvimento econômico e social, além de violar a propriedade privada.

O presente artigo tem por objetivo analisar as premissas da responsabilidade tributária por dissolução irregular, bem como verificar as possibilidades para encerrar pessoa jurídica com débitos tributários sem gerar a responsabilidade dos administradores.

Para isso, passa-se primeiro pelo estudo do disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), que prevê a hipótese de responsabilidade tributária em questão. Após, verifica-se a aplicação da referida norma ao contexto fático da dissolução irregular, a fim de confirmar ou afastar o atual entendimento predominante.

Averigua-se também a situação de irregularidade fiscal e a necessidade de encerrar a atividade empresarial, especialmente diante da ausência de responsabilidade tributária pelo mero inadimplemento de tributos.

Por fim, procura entender o procedimento legal para o encerramento de modo legítimo da pessoa jurídica, a fim de evitar eventual responsabilidade tributária por atuação irregular.

Sendo assim, trata-se de pesquisa aplicada, já que busca solução para o encerramento das atividades sem a prática de qualquer ato irregular, de modo a afastar a responsabilidade tributária dos gestores. Para isso, a abordagem será qualitativa, e a pesquisa será essencialmente explicativa e bibliográfica.

Uma vez que partindo de normas gerais e abstratas, pretende-se solucionar situações concretas, utiliza-se o método dedutivo.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR ATUAÇÃO IRREGULAR (ART. 135, III DO CTN)

O sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 121 do CTN, “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Nesse sentido, o parágrafo único do referido artigo classifica o sujeito passivo em duas categorias: contribuinte e responsável³.

O contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador, ou seja, é quem realiza o fato impositivo, tudo conforme previsto na regra matriz de incidência tributária.

Por outro lado, o responsável seria o terceiro, isto é, pessoa que não praticou a conduta descrita na norma de incidência tributária, mas que se encontra obrigado ao pagamento de tributo/penalidade pecuniária em razão de disposição expressa na lei.

Entretanto, cumpre ressaltar que a lei não pode responsabilizar qualquer pessoa, é necessário que exista uma vinculação entre o responsável e o fato gerador da obrigação tributária, conforme expresso no artigo 128 do CTN, que prevê algumas normas gerais acerca da responsabilidade tributária⁴.

Neste sentido, Ricardo Alexandre leciona sobre a necessidade de se ter certa percepção sobre a intensidade do vínculo, uma vez que se houver relação pessoal e direta com o fato gerador trata-se de contribuinte, enquanto que na ausência de qualquer vínculo não há que se falar em sujeição passiva. Ainda sobre a ligação do sujeito ao fato gerador, o professor salienta:

³ 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.

⁴ 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.

Não é suficiente, contudo, um raciocínio lógico para definir determinada pessoa como responsável pelo pagamento de um tributo. Sempre é necessário expressa disposição legal atribuindo a alguém tal condição, pois, nunca é demais recordar, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.⁵

Além disso, no campo da consequência, o aludido artigo 128 do CTN dispõe que é possível tanto o afastamento da responsabilidade do contribuinte quanto a atribuição de responsabilidade ao terceiro de forma supletiva.

Também é relevante ressaltar a autonomia da norma de responsabilidade tributária em relação à norma de incidência tributária. Quanto a esta autonomia, ensina o professor Paulo de Barros Carvalho:

Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada. A ênfase afirmativa está fundamentada num argumento singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou de bens. Aproveitando-se dessas referências, a autoridade legislativa exerce suas funções, autolimitando-se ao compor a descrição normativa. Feito isso, não pode transpor as fronteiras do fato que ele mesmo (legislador ordinário) demarcou, a não ser que venha a refazer a regra-matriz, mexendo no arcabouço do tributo, o que também só é possível se mantiver o núcleo de referência que a Constituição lhe atribuiu.⁶

É com estes fundamentos que se deve interpretar o disposto no artigo 135, III do CTN, o qual prevê a responsabilidade tributária por atuação irregular dos gestores de pessoas jurídicas de direito privado, nos seguintes termos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Portanto, o dispositivo transcrito impõe a condição de responsável pessoal ao administrador que age com excesso de poder ou com infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, tornando-o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017. P. 372.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book não paginado.

Neste ponto, Leandro Paulsen salienta que a condição de sócio não é suficiente para a responsabilidade tributária em questão, isso porque, para a aplicação da norma é necessário a prática de atos irregulares na condução da sociedade empresária, sendo imprescindível o poder de gestão:

Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a 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.⁷

Dessa forma, dois requisitos devem ser preenchidos para a incidência da norma prevista no artigo 135, III do CTN, quais sejam: (I) o poder gestão da pessoa que se pretende responsabilizar; e (II) a prática efetiva de ato que afronte a lei, o contrato social ou o estatuto, ou ainda que extrapole os poderes conferidos ao gestor.

Cumpridos tais requisitos, deve ser atribuída a responsabilidade pessoal ao terceiro. Entretanto, é extremamente relevante delinear o que seria a chamada responsabilidade pessoal. Conforme lição de Ricardo Alexandre, em um primeiro momento, o termo *pessoal* aparenta afastar a sujeição passiva do devedor originário. Isso porque, em contraposição à responsabilidade subsidiária, na qual o responsável somente é chamado ao cumprimento da obrigação caso o devedor principal não a cumpra, e à responsabilidade solidária, na qual os vários devedores podem ser cobrados sem benefício de ordem, a responsabilidade pessoal seria exclusiva, não existindo quem respondesse de modo subsidiário ou solidário⁸.

Contudo, o sentido que a expressão *pessoal* parece exprimir de acordo com a análise realizada não é o entendimento predominante sobre essa modalidade de responsabilidade. Seria incoerente que a prática de ato ilícito por administrador tivesse efeito liberatório em relação à pessoa jurídica, a qual realizou o fato imponible. Além disso, para o Superior Tribunal de Justiça não há fundamento legal para exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da relação jurídico-tributária, conforme acórdão proferido no EResp 174.532/PR⁹.

O entendimento pela solidariedade na responsabilidade em questão é exaustivamente utilizado na jurisprudência pátria, e se mostra coerente com a função da norma de responsabilidade tributária, que é facilitar a arrecadação de tributos e coibir atos que visem o inadimplemento tributário.

⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-book não paginado.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017. P. 411.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EResp 174.532/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 18/06/2001, DJ 20/08/2001, p. 342.

Sendo assim, com fundamento no art. 135, III do CTN, o gestor que praticar ato irregular que dificulte ou impossibilite a arrecadação tributária está sujeito à responsabilidade tributária de modo solidário, ou seja, o crédito pode ser exigido sem qualquer benefício de ordem.

3. DISSOLUÇÃO IRREGULAR COMO ATO ILÍCITO

A necessidade, ou até mesmo a opção, de encerrar a sociedade empresarial é algo comum no mundo fático, e tal ato possui fundamento jurídico, inclusive na Constituição Federal, na qual está disposto, em seu art. 5º, XX, que “ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado”.

Sobre a extinção da pessoa jurídica, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald ressaltam que, uma vez constituída regularmente, a pessoa jurídica existirá de modo indeterminado no tempo, salvo nos casos em que as atividades estiverem submetidas a termo ou condição. Os autores ainda listam as hipóteses de dissolução previstas na legislação civil:

Em resumo, é possível organizar as hipóteses dissolutivas das pessoas jurídicas em: (i) *dissolução convencional* (quando ocorrer o distrato, promovido pela maioria absoluta de seus membros); (ii) *dissolução administrativa* (na hipótese de cassação da autorização para funcionamento); (iii) *dissolução legal* (se o término decorre de hipótese contemplada na legislação); (iv) *dissolução judicial* (quando a extinção decorrer da decisão judicial, em ação provocada pelo interessado, sócio ou terceiro, ou ainda pelo Ministério Público, quando for caso de sua atuação).¹⁰

A dissolução irregular é aquela que parte da própria sociedade e seus gestores, que pretendendo dissolver-se de modo consensual, não observa a forma prescrita em lei, extinguindo-se apenas de fato. Assim, não há como responsabilizar os gestores por condutas de terceiros, de modo que somente há que se falar em responsabilidade tributária dos administradores na hipótese de dissolução por eles realizada.

Paulo de Barros Carvalho ensina o procedimento para a dissolução de empresas, rememorando o disposto no artigo 206 e seguintes da Lei nº 6.404/1976, bem como no artigo 1.033 e seguintes do Código Civil:

De acordo com a legislação civil, opera-se o procedimento de dissolução de empresas por meio do seguinte conjunto de atos: (i) a deliberação dos sócios de encerrar a sociedade; (ii) a liquidação, mediante a realização do ativo, pagamento das dívidas e distribuição entre os sócios de eventual capital

¹⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil: parte geral e LINDB. 14 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016. P. 461/462.

excedente; e (iii) a efetiva extinção da pessoa jurídica por meio da sua averbação no registro comercial.¹¹

Neste ponto, é relevante ressaltar a fase de liquidação da sociedade, na qual o liquidante irá ultimar os negócios da pessoa jurídica, realizando o ativo, pagando o passivo e apenas então partilhando o remanescente entre sócios ou acionistas, nos termos do art. 1.103, V do Código Civil.

Ou seja, não proceder à liquidação da sociedade significa frustrar interesses legítimos dos credores acerca do adimplemento das obrigações da pessoa jurídica, inclusive as de natureza tributária. Nesta situação, é possível até mesmo que os gestores partilhem o remanescente sem que os débitos tenham sido satisfeitos, cometendo nítida conduta ilícita.

Assim, é evidente a ilicitude da dissolução irregular, e não apenas para efeitos de responsabilidade tributária, configurando-se típico caso de abuso de direito.¹²

Dessa forma, é perfeitamente aplicável o art. 135, III do CTN quando a pessoa jurídica simplesmente encerra suas atividades, sem observar o procedimento legal, especialmente quanto à liquidação, o que enseja a responsabilidade tributária dos administradores em relação ao passivo tributário.

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 435, a qual dispõe: “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.”¹³

Em que pese o entendimento consolidado do STJ, a discussão acerca da dissolução irregular não se encontra superada. Isso porque a Súmula trata de uma presunção, sendo necessário cautela para não responsabilizar gestores quando, no caso concreto, há elementos suficientes para afastar a presunção, que, por óbvio, possui natureza *juris tantum*.

Para responsabilizar os gestores, a Fazenda Pública deve demonstrar a efetiva prática de irregularidade que dificultou ou impossibilitou o adimplemento do crédito tributário. No caso em análise, deve-se demonstrar a dissolução irregular. Dessa forma, deixar de funcionar em seu domicílio fiscal não é ato que enseja a responsabilidade tributária, e sim ato que pode gerar presunção de dissolução irregular.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. E-book não paginado.

¹² FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil: parte geral e LINDB. 14 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016. P. 463.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. DJe 13/05/2010.

Diante da dificuldade de comprovação da efetiva dissolução irregular por parte da Fazenda Pública, é justa a presunção de dissolução irregular quando não se encontra a empresa onde deveria estar funcionando. O que se defende, por outro lado, é que não se confunda o ato que gera presunção da ilicitude (deixar de funcionar no domicílio fiscal) com o próprio ato ilícito (dissolução irregular).

Quando a Fazenda Pública, mesmo diante de empresa que não esteja em funcionamento em seu domicílio fiscal, possui elementos que demonstrem a não ocorrência de sua dissolução irregular, por uma questão de boa-fé, ela não deve pretender a responsabilidade solidária dos gestores. A título de exemplo, isso pode ocorrer quando a empresa ainda não procedeu à alteração do seu domicílio fiscal, mas continua a observar outras obrigações acessórias perante o Fisco e demonstrar resultados de sua atividade econômica.

Em recente decisão proferida pelo STJ¹⁴, foi afastada a responsabilidade tributária por dissolução irregular em uma situação que não se aplicou a presunção da Súmula 435/STJ. No caso concreto, estabelecimento filial não foi encontrado em funcionamento no seu domicílio fiscal, o que fez com que a Fazenda Pública do Estado do Mato Grosso do Sul pretendesse responsabilizar os administradores. Ocorre que a matriz não havia encerrado suas atividades.

Em que pese os estabelecimentos (matriz e filial) possuírem autonomia administrativa e tributária, não possuem personalidades jurídicas distintas. Não há como imputar a dissolução irregular aos gestores quando sequer houve dissolução.

Percebe-se que a presunção não pode ser tratada como absoluta, cabendo à Fazenda Pública em eventual discussão demonstrar qual conduta irregular é apta a ensejar a responsabilidade pessoal dos administradores.

Portanto, não obstante a existência de discussões acerca do ônus da prova, atualmente é pacífica a aplicabilidade da responsabilidade tributária diante da dissolução irregular.

4. INADIMPLEMENTO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme já demonstrado, o administrador que cometer ato de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, ou, ainda, ato com excesso de poder, é apto a ser responsabilizado pelos tributos referentes às irregularidades cometidas, com fundamento no art. 135, III do CTN.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt nos EDcl no AREsp 1612356/MS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 22/03/2021, DJe 06/04/2021.

Entretanto, existe uma grande zona de penumbra sobre quais atos são hábeis a ensejar a responsabilidade dos gestores e quais atos não se enquadram na citada norma de responsabilidade tributária. Uma dessas condutas cercadas de muita polêmica é o inadimplemento de tributos.

Por um lado, tem-se que a obrigação tributária decorre de lei. Trata-se de decorrência natural, e necessária, do princípio da legalidade preconizado pelo art. 150, I da Constituição Federal¹⁵. Na realidade, a instituição em lei é elemento do conceito legal de tributo, preconizado pelo art. 3º do CTN, tratando-se de requisito de validade.¹⁶

Sendo assim, uma vez devidamente instituído mediante lei, o inadimplemento de obrigação tributária é violação da própria norma de incidência tributária. E neste ponto surge a questão se a violação desta norma seria suficiente para fazer surgir a responsabilidade dos gestores.

Por outro lado, deve-se observar o elemento subjetivo da conduta para imputar a penalidade prevista, isto é, o agente deve praticar o ato de infração à lei com dolo. Portanto, o gestor não poderia ser responsabilizado por infração à lei que não agiu de modo doloso, como costuma ser o caso do inadimplemento, sendo imprescindível a demonstração da conduta dolosa que causou prejuízo ao Fisco.

Além disso, responsabilizar os gestores em razão de mero inadimplemento de tributo seria violar a autonomia da personalidade da pessoa jurídica, que é a regra em nosso ordenamento jurídico. Assim, se fosse admitida a responsabilidade pelo inadimplemento, o administrador sempre teria uma responsabilidade subsidiária pelas obrigações tributárias, descaracterizando por completo a natureza sancionatória e excepcional do art. 135 do CTN.

Nesse sentido, Leandro Paulsen explica:

O mero inadimplemento de obrigação tributária é insuficiente para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN, na medida em que diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não de disponibilidade financeira no vencimento, gerando exclusivamente multa moratória a cargo da própria pessoa jurídica.¹⁷

¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

¹⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-book não paginado.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-book não paginado.

Historicamente, este debate perdurou por muito tempo nos Tribunais, existindo divergência inclusive dentro do próprio Superior Tribunal de Justiça, a qual foi reconhecida, inclusive, no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 174.532/PR¹⁸.

Entretanto, já faz muito tempo que o STJ consolidou o entendimento pela inaplicabilidade do art. 135, III do CTN aos casos de mero inadimplemento tributário. Neste sentido, houve o julgamento do REsp 1.101.728/SP, submetido à sistemática de recurso repetitivo, no qual definiu-se que “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN”¹⁹.

O referido entendimento foi ainda objeto da Súmula 430 do STJ, que dispõe: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”²⁰.

O entendimento consolidado do STJ, de fato, é o mais adequado à situação enfrentada, e não apenas pelas razões já expostas, mas também por privilegiar interpretação sistemática do ordenamento jurídico, em detrimento de interpretação gramatical do art. 135 do CTN.

Portanto, conclui-se que o mero inadimplemento tributário é insuficiente para a responsabilidade pessoal e solidária do administrador da sociedade empresária.

5. DISSOLUÇÃO REGULAR DE PESSOA JURÍDICA

O passivo tributário é elemento comum na atuação empresarial e elemento inerente ao risco do negócio, o que justifica a não responsabilização dos gestores em razão desta conduta, não havendo que se falar em ilicitude no inadimplemento.

Entretanto, é importante que os gestores atuem sempre com diligência e cuidado, de modo a zelar pelos interesses e finalidades da pessoa jurídica. Tal atuação deve observar tanto o objeto social, o qual está descrito no estatuto ou contrato social, quanto a juridicidade, evitando condutas em desacordo com o ordenamento jurídico.

Tal zelo na administração da pessoa jurídica evita a responsabilidade tributária sancionatória com fundamento no art. 135, III do CTN. Assim, é especialmente importante a

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 174.532/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 18/06/2001, DJ 20/08/2001, p. 342.

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. DJe 13/05/2010.

atuação diligente do gestor quando há passivo hábil a lhe ser imputado pessoalmente por meio da referida norma de responsabilidade tributária.

Dessa forma, em que pese a ausência de responsabilidade pelo inadimplemento, é extremamente importante que, caso se decida pelo encerramento da atividade empresarial, o administrador de pessoa jurídica com passivo tributário observe as disposições legais para dissolução da pessoa jurídica para que não incorra na dissolução irregular, a qual infelizmente é muito comum na prática.

5.1.Procedimento legal para extinção de pessoa jurídica

Conforme já exposto, o Professor Paulo de Barros Carvalho, de maneira didática, divide o procedimento para extinção da pessoa jurídica em três momentos, quais sejam: (i) a deliberação dos sócios pelo encerramento da sociedade; (ii) a liquidação, mediante realização do ativo, pagamento das dívidas e distribuição entre os sócios de eventual capital excedente; e (iii) a efetiva extinção da pessoa jurídica por meio da sua averbação no registro comercial.²¹

Contudo, na prática tais atos não são tão simples, e, por isso, muitas vezes são ignorados. Assim, torna-se importante realizar breve descrição e alguns apontamentos pertinentes acerca de cada um dos momentos citados acima.

5.1.1. Deliberação social pelo encerramento das atividades

O primeiro passo para a extinção da pessoa jurídica de modo consensual é deliberação dos sócios pelo rompimento do vínculo social, e, por consequência, a fragmentação do patrimônio comum. Essa deliberação é realizada pelo ato que desencadeia todo o procedimento de extinção da sociedade: a dissolução em sentido estrito.

Fábio Ulhôa Coelho explica a polissemia do termo *dissolução*, entendimento que é de extrema importância para o procedimento em estudo:

Dissolução é conceito que pode ser utilizado em dois sentidos diferentes: para compreender todo o processo de término da personalidade jurídica da sociedade empresária (sentido largo) ou para individuar o ato específico que desencadeia este processo ou que importa a desvinculação de um dos sócios do quadro associativo (sentido estrito).²²

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. E-book não paginado.

²² COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 24. ed. São Paulo: Saraiva,

Em relação à dissolução em sentido estrito, o Código Civil prevê, em seu art. 1.033 (incisos II e III), que se dissolve a sociedade quando (i) ocorrer o consenso unânime dos sócios; ou (ii) por deliberação social mediante decisão de maioria absoluta²³.

As duas hipóteses se diferem quanto ao cabimento: é necessária unanimidade para extinção da sociedade quando se tratar de contrato social por prazo determinado; por outro lado, em se tratando de sociedade por prazo indeterminado, basta deliberação da maioria absoluta. Esta conclusão decorre do disposto na parte final do inciso III do art. 1.033 do Código Civil.

No caso de Sociedade Anônima, há fundamento específico no art. 206, I, c, segundo o qual “dissolve-se a companhia de pleno direito por deliberação da assembleia-geral”.

As referidas hipóteses legais podem ser resumidas à dissolução por vontade dos sócios, situação em que o ato deverá ser averbado no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, nos termos do art. 51, § 1º do Código Civil²⁴, a fim de dar publicidade ao início do procedimento extintivo, e, assim, preservar direitos de terceiros. Nas sociedades empresárias, firmas individuais e cooperativas, o arquivo deve ser realizado perante a Junta Comercial do Estado, com fundamento no art. 32, II, a, da Lei 8.934/94²⁵.

O *caput* do art. 51 do Código Civil deixa claro que, após o ato de dissolução da pessoa jurídica, esta subsistirá para fins de liquidação, o que evidencia as fases subsequentes para sua efetiva extinção.

5.1.2. Liquidação

Fase essencial que garante não só os interesses dos sócios, mas também de terceiros, a liquidação é o momento em que será realizado o ativo (levantamento dos direitos econômicos), utilizando o produto para pagamento do passivo (somatório dos débitos).

2012. E-book não paginado.

²³ Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer: I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado; II - o consenso unânime dos sócios; III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado; IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias; V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

²⁴ Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

§ 1º Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.

²⁵ Art. 32. O registro compreende: (...)

II - o arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas; (...)

A subsistência da personalidade jurídica durante a liquidação se restringe à gestão dos negócios inadiáveis, sendo vedadas novas operações, conforme art. 1.036 do Código Civil. Fábio Ulhoa Coelho ensina que a vedação é aplicável a partir da deliberação da dissolução e não quando do registro, ressalvada a possibilidade de fixar prazo para início da dissolução em sentido amplo.

O liquidante será aquele responsável pelos atos de liquidação, sendo que suas funções estão descritas no art. 1.103 do Código Civil. O referido artigo merece transcrição, uma vez que entender as funções do liquidante ajuda a entender o próprio procedimento:

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;

II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;

III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;

IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;

V - exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;

VI - convocar assembleia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;

VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;

VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;

IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.

Parágrafo único. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.

De forma muito similar, a Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) também prevê os deveres do liquidante:

Art. 210. São deveres do liquidante:

I - arquivar e publicar a ata da assembléia-geral, ou certidão de sentença, que tiver deliberado ou decidido a liquidação;

II - arrecadar os bens, livros e documentos da companhia, onde quer que estejam;

III - fazer levantar de imediato, em prazo não superior ao fixado pela assembleia-geral ou pelo juiz, o balanço patrimonial da companhia;

- IV - ultimar os negócios da companhia, realizar o ativo, pagar o passivo, e partilhar o remanescente entre os acionistas;
- V - exigir dos acionistas, quando o ativo não bastar para a solução do passivo, a integralização de suas ações;
- VI - convocar a assembléia-geral, nos casos previstos em lei ou quando julgar necessário;
- VII - confessar a falência da companhia e pedir concordata, nos casos previstos em lei;
- VIII - finda a liquidação, submeter à assembléia-geral relatório dos atos e operações da liquidação e suas contas finais;
- IX - arquivar e publicar a ata da assembléia-geral que houver encerrado a liquidação.

Para tanto, é conferido ao liquidante o poder para praticar todos os atos necessários à liquidação, inclusive a competência para alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação, tudo isto com fundamento no art. 1.105 do Código Civil.

Assim, pode-se perceber os deveres previstos legalmente constituem verdadeiro roteiro para o procedimento que deverá ser realizado pelo liquidante, desde o averbamento do instrumento de dissolução até o arquivamento do ato que encerra a liquidação, passando por vários atos que possuem a finalidade precípua de ultimar os atos da pessoa jurídica, a fim de que, quando extinta a sua personalidade, não exista pendência capaz de gerar prejuízo aos sócios ou terceiros.

5.1.3. Extinção da personalidade jurídica

O momento no qual se extingue a personalidade jurídica, perfectibilizando a dissolução da sociedade empresária, é questão muito relevante para o presente estudo, uma vez que é objetivo principal de todo o procedimento já estudado.

O primeiro ponto a se destacar é que o ato de dissolução, estudado no tópico 5.1.1. deste artigo, não é hábil e suficiente para a perda da personalidade jurídica. O referido ato deve ser registrado na Junta Comercial para, então, iniciar a fase de liquidação, momento em que se deve acrescentar a expressão “em liquidação” ao nome empresarial para proteger terceiros. Portanto, o referido ato apenas inicia o procedimento que, ao final, extinguirá a personalidade jurídica²⁶.

Sendo assim, a pessoa jurídica se extinguirá somente ao finalizar os atos de liquidação, com o registro da prestação final de contas aprovada (art. 1.103, VIII e IX do Código Civil ou art. 210, VIII e IX da Lei 6.404/76).

²⁶ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. Direito empresarial: volume único. 10. ed. São Paulo: Método, 2020.

Dessa forma, extingue-se a personalidade jurídica com o devido registro, perante a Junta Comercial ou Cartório das Pessoas Jurídicas, do instrumento que considerar encerrada a liquidação.

5.2. Encerramento da pessoa jurídica pela falência

De acordo com o já transcrito art. 1.103 do Código Civil, o liquidante deve proceder à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo nos 15 dias seguintes ao da sua investidura. Neste momento o liquidante será capaz de entender a situação econômica da pessoa jurídica, o que definirá o caminho a ser seguido.

O ideal, e o que se espera, é que ativo, após realizado, seja suficiente para quitar o passivo, possibilitando a extinção da pessoa jurídica sem maiores problemas. Ocorre que nem sempre é assim. Por vezes, o passivo superará o ativo, impossibilitando que todos os débitos sejam satisfeitos com o procedimento de liquidação.

Nesse ponto, é muito importante o entendimento de que o risco é algo inerente à atividade empresarial, e mais, inerente à iniciativa. Gladston Mamede traz reflexão bastante pertinente ao assunto:

O fracasso é um elemento intrínseco à iniciativa: há, em toda ação humana, uma esperança de sucesso e um risco, mesmo não considerado, de fracasso. Ser humano é conviver, mesmo inconscientemente, com riscos. Risco pelo que se faz e, mesmo, pelo que não se faz. Risco que segue com aquele que parte, mas que não abandona aquele que fica. Viver é estar submetido ao risco, o que não é bom, nem ruim: é apenas próprio da existência e deve ser compreendido como tal. Isso, mesmo quando o risco – que é a probabilidade do insucesso, do dano – se converte no infausto. Mesmo as empreitadas das quais ninguém duvida.²⁷

Assim, na situação em que o passivo supera o ativo, é necessária a confissão de falência, em se tratando de sociedade empresária, ou de insolvência civil, caso se trate de sociedade simples, tratando-se de dever do liquidante (art. 1.103, VII do Código Civil ou art. 210, VII da Lei 6.404/1976).

Antes de confessar a falência, no entanto, os sócios deverão ser notificados acerca do passivo remanescente e de eventual responsabilidade sobre esse montante. Neste momento, a responsabilidade se refere às quotas por integralizar e, nas sociedades sem limite de responsabilidade, à proporção que cabe a cada um.

²⁷ MAMEDE, Gladston. Falência e recuperação de empresas. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2020. E-book não paginado.

Caso ainda insuficiente para saldar completamente o passivo, deve-se proceder ao requerimento de falência, nos termos do art. 105 e seguintes da Lei 11.101/2005.

Nesse sentido, falência é procedimento judicial por meio do qual será liquidado o ativo da pessoa jurídica, para saldar, nos limites da força deste, seu passivo. Trata-se de um juízo universal para satisfação dos débitos, seguindo ordem de preferência, uma vez inviável o adimplemento integral do passivo do falido.

É chamado de universal porque, nos termos do art. 76 da Lei 11.101/05, “o juízo da falência é indivisível e competente para conhecer todas as ações sobre bens, interesses e negócios do falido”. Contudo, o dispositivo ressalva as causas trabalhistas, fiscais e outras não reguladas pela Lei em que o falido figurar como autor ou litisconsorte ativo.

Essa força de atração é uma decorrência lógica diante das múltiplas obrigações das quais o falido faz parte, tratando-se de procedimento com finalidade semelhante àquela da liquidação extrajudicial estudada no tópico 5.1.2.

Quanto às aparentes exceções ao juízo universal, Gladston Mamede salienta que os juízos especiais processam e julgam, mas não executam. Dessa forma, caso determinada importância seja julgada devida, pode-se determinar que o respectivo crédito seja incluído em sua classe para o devido concurso de credores, ou seja, “sua competência é soberana para o mérito, mas não para a execução, submetida à universalidade e à indivisibilidade do juízo falimentar”²⁸.

Tendo em vista que o ativo a ser realizado não será suficiente para saldar todo o passivo, uma ordem de preferência deve ser observada. A referida ordem está prevista no art. 83 da Lei 11.101, com alterações da Lei 14.112/2020, o qual dispõe:

Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:
 I - os créditos derivados da legislação trabalhista, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e aqueles decorrentes de acidentes de trabalho;
 II - os créditos gravados com direito real de garantia até o limite do valor do bem gravado;
 III - os créditos tributários, independentemente da sua natureza e do tempo de constituição, exceto os créditos extraconcursais e as multas tributárias;
 IV - (Revogado)
 V - (Revogado)
 VI - os créditos quirografários, a saber:
 a) aqueles não previstos nos demais incisos deste artigo;
 b) os saldos dos créditos não cobertos pelo produto da alienação dos bens vinculados ao seu pagamento; e

²⁸ MAMEDE, Gladston. **Falência e recuperação de empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2020. E-book não paginado.

- c) os saldos dos créditos derivados da legislação trabalhista que excederem o limite estabelecido no inciso I do caput deste artigo;
- VII - as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, incluídas as multas tributárias;
- VIII - os créditos subordinados, a saber:
 - a) os previstos em lei ou em contrato; e
 - b) os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício cuja contratação não tenha observado as condições estritamente comutativas e as práticas de mercado;
- IX - os juros vencidos após a decretação da falência, conforme previsto no art. 124 desta Lei.

Além da ordem acima transcrita, também existem os créditos extraconcursais, que seriam, em síntese, aqueles contraídos durante o processo de falência, pela massa falida, a qual, representada pelo administrador, ainda pode realizar alguns atos jurídicos.

Após a arrecadação dos bens e direitos, procede-se à realização do ativo. Neste momento, em razão do princípio da continuidade da empresa, o legislador dá preferência à alienação do conjunto em detrimento de bens individuais, nos termos do art. 140 da Lei de Falências²⁹.

Assim que a realização do ativo for concluída e o produto, na medida de sua força, for distribuído aos credores, chega-se à fase de encerramento da falência, com a prestação das contas do administrador judicial, nos termos do art. 154, e, finalmente, a sentença de encerramento.

Nos termos, do art. 156 da Lei 11.101, após o relatório final, o juiz proferirá sentença para encerrar a falência e ordenará a intimação das Fazendas Públicas federal e de todos os Estados, Distrito Federal e Municípios em que o devedor tiver estabelecimento, bem como será determinada a baixa da falida no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Dessa forma, a sociedade empresária insolvente conseguirá se extinguir mesmo com débitos tributários, sem que os administradores cometam qualquer ato irregular capaz de ensejar a responsabilidade tributária.

6. A SITUAÇÃO DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E MICROEMPRESAS

²⁹ Art. 140. A alienação dos bens será realizada de uma das seguintes formas, observada a seguinte ordem de preferência:

- I – alienação da empresa, com a venda de seus estabelecimentos em bloco;
- II – alienação da empresa, com a venda de suas filiais ou unidades produtivas isoladamente;
- III – alienação em bloco dos bens que integram cada um dos estabelecimentos do devedor;
- IV – alienação dos bens individualmente considerados.

A Constituição Federal, em seu art. 146, III, d, prevê tratamento diferenciado e favorecido para as empresas de pequeno porte e microempresas, com a finalidade de promover o desenvolvimento social, os valores sociais da livre iniciativa e, principalmente, a equidade.

Assim, em atenção ao comando constitucional, o art. 9º da Lei Complementar 123/2006, com a redação conferida pela Lei Complementar 147/2014, garante o registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções, em qualquer órgão das três esferas governamentais, independentemente de regularidade fiscal, previdenciária ou trabalhista.

Em contrapartida, o §5º do art. 9º da LC 123, com a redação também dada pela LC 147, prevê que “a solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores”. Além disso, a baixa também não impedirá os posteriores lançamentos e cobrança de tributos, nos termos do art. 9º, §4º da LC 123.

A referida norma de responsabilidade tributária, a princípio, é mais ampla que a responsabilidade por infração prevista no art. 135, III do CTN, já que imputa solidariedade não apenas aos administradores, mas também aos sócios, titulares ou empresários, sem a necessidade da ocorrência de ato irregular.

A amplitude da norma é muito questionada. O primeiro ponto é que a hipótese de responsabilidade tributária seria desfavorável para as empresas de pequeno porte e microempresas tendo em vista a regra geral, em claro confronto ao tratamento diferenciado e favorecido.

Também se argumenta, e com bons fundamentos, que o §5º do art. 9º da referida Lei estaria responsabilizando sócios e administradores pelo mero inadimplemento, em confronto com todos os fundamentos já vistos no tópico 4, os quais levaram à edição da Súmula 430 do STJ.

As críticas ao §5º do art. 9º da LC 123 são pertinentes, vez que a responsabilidade pelo mero inadimplemento, como é decorrência lógica do dispositivo citado, seria violar a autonomia da personalidade jurídica e sua própria razão de ser. Assim, referida norma ignora os valores da livre iniciativa, que é fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV da Constituição Federal), desincentivando o empreendedorismo e investimentos no Brasil.

O Superior Tribunal de Justiça, forte na premissa de ausência de ilicitude no mero inadimplemento do crédito tributário, bem como considerando o propósito do tratamento diferenciado conferido pela Lei Complementar 123, tem entendido, acertadamente, que os elementos normativos do art. 135, III do CTN são aplicáveis mesmo para as microempresas e empresas de pequeno porte quando da baixa, ou seja, para a responsabilização, continua

imprescindível a prática de atos de infração à lei ou aos atos societários, ou ainda condutas com excesso de poder.

Nesse sentido foi o julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial 1.601.373/DF, cuja ementa segue abaixo:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. LEI COMPLEMENTAR N. 123/06. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ART. 135 DO CTN. MERO INADIMPLEMENTO. INSUFICIÊNCIA. POSIÇÃO CONSOLIDADA DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO REPETITIVO N. 1.101.728/SP. SÚMULA N. 430/STJ. PRECEDENTES ESPECÍFICOS.

I - Na origem, trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, nos autos de execução fiscal, indeferiu o pedido de redirecionamento da execução. No Tribunal, negou-se provimento ao agravo de instrumento.

II - Sustenta o recorrente que a interpretação do art. 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar n. 123/2006 permite o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente sem que haja o executado praticado qualquer dos atos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional aptos ao redirecionamento, quais sejam, excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos.

III - É certo que o art. 9º, caput, permite a responsabilidade solidária do empresário, dos sócios ou dos administradores, pelas obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas. Porém, ressalte-se que o § 4º dispõe que após a baixa poderá ser constituído o crédito, "decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores" (grifou-se).

IV - Contudo, a Primeira Seção, no julgamento do REsp n. 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, em 11.3.2009, reiterou o entendimento já sedimentado nesta Corte Especial no sentido que "a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN".

V - Referido entendimento deu ensejo à formulação da Súmula n. 430/STJ, in verbis: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". No mesmo sentido: REsp n. 975.328/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.9.2009, DJe 30.9.2009; AgRg no REsp n. 1.066.489/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20.8.2009, DJe 2.9.2009; AgRg no REsp 1.104.827/ES, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.6.2009, DJe 1º.7.2009; REsp n. 867.495/ES, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 12.5.2009, DJe 20.5.2009.

VI - Não basta, portanto, o simples inadimplemento do tributo, com a falta de seu recolhimento a fim de que se redirecione o feito executivo, mas também imprescindível a comprovação de irregularidades, que poderão ser apuradas em processo administrativo ou judicial.

VII - Neste momento, a pergunta que se provoca para solução da controvérsia é: quais irregularidades seriam aptas a permitir a responsabilização dos sócios? Indubitavelmente, a aplicação do art. 135 do CTN é medida que se

impõe. Deverá ficar claro que as irregularidades consistiram na prática de atos com excesso de poder ou quebra das normas legais, contratuais ou estatutárias. VIII - Deixar de aplicar os requisitos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional às microempresas e empresas de pequeno porte é deturpar a intensão máxima do normativo complementar n. 123/2006. Afastar sua aplicação é violar, de forma indireta, o objetivo inculcado nos arts. 146, III, d, e 179 da Constituição Federal de 1988, qual seja, fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto.

IX - Portanto, a aplicação subsidiária dos elementos normativos inculcados no art. 135 do Codex Tributário é medida inafastável para que se conjecture o redirecionamento da execução fiscal, ainda que se trate de microempresa. Nesse mesmo sentido: AgRg no AREsp n. 396.258/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 25/8/2015, DJe 4/9/2015; AgRg no AREsp n. 504.349/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 3/6/2014, DJe 13/6/2014; REsp n. 1.216.098/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/5/2011, DJe 31/5/2011; AgRg no REsp n. 1.122.807/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/4/2010, DJe 23/4/2010.

X - Da leitura do aresto vergastado, verifica-se que o Tribunal a quo entendeu que não houve a comprovação da prática de nenhum dos atos constantes do art. 135 do CTN, conforme se extrai do trecho do voto condutor (fls. 65/66, e-STJ): "Ocorre que, in casu, o agravante não demonstrou o preenchimento dos requisitos indispensáveis ao deferimento do pedido de redirecionamento por ele deduzido. Com efeito, para a viabilidade do redirecionamento da execução contra os sócios da empresa devedora deveriam ser comprovados os pressupostos previstos no art. 135, inciso III, do CTN, consubstanciados no exercício abusivo da gerência, infração à lei ou ao contrato social. Sendo certo, ademais, que, nos termos da Súmula n° 430 do STJ, 'O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente'. Logo, ante a falta da comprovação de atuação irregular e da prática de atos gerenciais dos sócios para cujos nomes o redirecionamento fora requerido, não existe nenhuma mácula na decisão agravada que indeferiu tal requerimento." XI - Assim, infere-se do acórdão recorrido que a recorrente não logrou êxito em demonstrar irregularidades hábeis a direcionar a execução aos sócios, e para rever tal fundamentação é necessário reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que, em face do entendimento consagrado no Enunciado n. 7 da Súmula do STJ, não é possível em recurso especial.

XII - Agravo interno improvido.³⁰

Sendo assim, uma interpretação literal do dispositivo legal poderia levar a uma abrangência indevida da responsabilidade tributária em questão. Por outro lado, deve-se ressaltar o quanto é oportuna a previsão do art. 9º, *caput*, da Lei Complementar 123, uma vez simplificar a burocracia em relação a microempresas e empresas de pequeno porte para garantir a equidade é um mandamento constitucional e, na prática, uma necessidade.

Essa simplificação do procedimento é especialmente importante diante do alto custo que um processo de falência pode ter, o que certamente inviabiliza a dissolução regular das

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1601373/DF, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 11/04/2019, DJe 03/05/2019.

empresas de pequeno porte e microempresas na frequente situação de impossibilidade de satisfazer todo o passivo.

Além disso, é natural que, com a baixa de modo simplificado da empresa, sejam possíveis posteriores lançamentos e cobranças de tributos, conforme redação do §4º, o que não significa a possibilidade de redirecionamento dos débitos para terceiros que atuaram de modo plenamente regular.

Dessa forma, não parece que responsabilidade automática e incondicional dos sócios e administradores seja a melhor solução para garantir o adimplemento das obrigações tributárias quando da baixa da microempresa ou empresa de pequeno porte, uma vez que implicaria na responsabilidade pelo simples inadimplemento.

Portanto, em que pese vigente, entende-se que a norma de responsabilidade tributária insculpida no art. 9º, §5º da LC 123 não está de acordo com os preceitos da Constituição Federal, merecendo análise no âmbito do controle de constitucionalidade, para garantir, pelo menos, interpretação conforme a constituição.

7. CONCLUSÃO

Sendo assim, verifica-se que o gestor que praticar ato irregular que dificulte ou impossibilite a arrecadação tributária está sujeito à responsabilidade tributária de modo solidário nos termos do art. 135, III do CTN.

Nesse sentido, é perfeitamente aplicável a referida norma de responsabilidade tributária aos casos de encerramento irregular das atividades empresariais. Ou seja, para encerrar as atividades, os administradores devem observar o procedimento legal, especialmente quanto à liquidação, a fim de garantir interesses legítimos, inclusive de terceiros.

Entretanto, deve-se ressaltar que o mero inadimplemento tributário, em que pese conduta contrária à norma de incidência tributária, é insuficiente para a responsabilidade pessoal e solidária do gestor, por violar a autonomia da personalidade jurídica, bem como pela necessidade de se comprovar conduta dolosa para aplicação do art. 135, III do CTN.

Portanto, para encerrar de modo legítimo as atividades, é necessário observar procedimento legal, que, em apertada síntese, prevê a deliberação dos sócios para encerramento da sociedade, a liquidação, mediante a realização do ativo, pagamento das dívidas e distribuição entre os sócios de eventual capital excedente, e a efetiva extinção da pessoa jurídica por meio da sua averbação no registro comercial.

Importante salientar que, caso o ativo não se mostre suficiente para saldar o passivo, deve-se confessar falência, seguindo o rito previsto na Lei 11.101/05, com profundas alterações pela Lei 14.112/20. O referido processo servirá para garantir a observância da ordem legal de preferência dos débitos do falido.

Além disso, há a possibilidade de baixa de modo simplificado para empresa de pequeno porte ou microempresa, que pode registrar o ato de extinção independentemente de regularidade fiscal, com fundamento no art.9º, *caput*, da Lei Complementar 123. Em que pese o § 5º do referido artigo disponha que essa baixa simplificada importe na responsabilidade dos sócios, titulares e administradores, referida amplitude da norma não merece prosperar uma vez que inconstitucional.

Portanto, é importante que o administrador da pessoa jurídica seja sempre diligente, observando o estatuto ou contrato social, bem como a juridicidade em suas condutas. Assim, é imprescindível que se atente às normas legais quando da extinção da pessoa jurídica, sob pena de responsabilidade pessoal e solidária, com fundamento no art. 135, III do Código Tributário Nacional.

IRREGULAR DISSOLUTION AND TAX LIABILITY OF ADMINISTRATORS: HOW TO EXTINGUISH LEGAL ENTITIES ON A REGULAR BASIS

ABSTRACT

Article 135, item III of the National Tax Code provides for the tax liability of administrators due to acts with excessive power or breach of the law, the bylaws or the articles of association. Irregular dissolution is considered an act of violation of the law, since it violates several rules of civil law regarding the procedure for extinction of the legal entity. Therefore, an irregular dissolution of the company gives rise to a tax liability of its managers. On the other hand, there are several difficulties for the partners / administrators to close a legal entity, especially when there are outstanding tax debts. At this point, it is essential to investigate the aforementioned procedure so that there is legal certainty in the closure of business activities. Thus, this article aims to analyze the premises of the tax liability in question, to subsequently investigate the means and procedures for dissolving the company on a regular basis, with a requirement to avoid the personal responsibility of its administrators.

Keywords: Tax law. Tax liability. Irregular dissolution. Extinction of the legal entity.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 22 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de Fevereiro de 2005. **Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 1601373/DF**, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 11/04/2019, DJe 03/05/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nos EDcl no AREsp 1612356/MS**, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 22/03/2021, DJe 06/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 174.532/PR**, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 18/06/2001, DJ 20/08/2001, p. 342.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.101.728/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 430**. DJe 13/05/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 435**. DJe 13/05/2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**. 14 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

MAMEDE, Gladston. **Direito societário: sociedades simples e empresárias**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MAMEDE, Gladston. **Falência e recuperação de empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial: volume único**. 10. ed. São Paulo: Método, 2020.