

# A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS NA EXTINÇÃO DAS EMPRESAS

Fabiano Colusso Ribeiro<sup>1</sup>  
Levi Hülse<sup>2</sup>

Recebido em: 24 out. 2016  
Aceito em: 05 dez. 2016

**Resumo:** O presente artigo tem por objetivo fazer uma análise reflexiva acerca das circunstâncias em que os sócios, nessa qualidade, serão responsabilizados solidariamente no âmbito do direito tributário pela baixa da empresa ou dissolução regular da empresa à luz das alterações introduzidas na Lei Complementar n. 147/2014, analisando primeiramente como surgem e extinguem as empresas, após o conceito de responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da responsabilidade solidária do sócio pela baixa ou extinção da empresa introduzidas na Lei Complementar n. 123/2006 e na Lei n. 11.598/2007.

**Palavras-chave:** Responsabilidade tributária. Empresa. Sócios. Responsabilidade solidária.

## THE (IN) CONSTITUTIONALITY OF THE SOLIDARY TAX RESPONSIBILITY OF MEMBERS ON THE EXTINCTION OF THE COMPANIES

**Abstract:** This article aims to make a reflective analysis of the circumstances in which the partners, as such, be liable jointly under the tax law for downtown business or regular liquidation of the company in the light of changes in the Complementary Law n. 147/2014, analyzing primarily as arise and extinguish companies, after the concept of tax liability and the unconstitutionality of the lower member of the joint and several liability or termination of the company introduced in Complementary Law n. 123/2006 and Law No. 11,598 / 2007.

**Keywords:** Tax liability. Company. Partners. Joint. Several liability.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a abordar o tema da responsabilidade tributária solidária dos sócios, com ênfase aos casos aos dispositivos acrescidos pela Lei Complementar n. 147/2014, introduzidos na Lei Complementar n. 123/06 e na Lei n. 11.598/2007.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Ciência Jurídica pela UNIVALI. Especialista em Direito Público pela ESMAFE-RS/UCS (2016), e Direito Aplicado pela Escol Magistratura do Paraná - EMAP (2011). Graduado Bacharel em Direito pela Fundação Universidade Regional de Blumenau FURB (2007). Foi Procurador do Município de Cascavel(PR), e atualmente é Secretário do CEJUSC na Comarca de Pomerode.

<sup>2</sup> Doutorando em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí- UNIVALI - SC, na área de concentração em Constitucionalismo, Transnacionalidade e Produção do Direito. Mestre em Ciência Jurídica pela UNIVALI. Graduado Bacharel em Direito pela Fundação Universidade Regional de Blumenau FURB (2010) e graduado em História pela Fundação Universidade Regional de Blumenau FURB (2006). Advogado com a OAB/SC 31.986. Professor na Universidade do Alto Vale do Rio do Peixe – UNIARP. O autor agradece ao Fundo de Apoio à Pesquisa (FAP) da UNIARP pelo apoio financeiro.

---

O referido diploma estendeu providência já existente no Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, qual seja, a responsabilidade tributária solidária pelos débitos tributários por ocasião de sua extinção regular, para todas as empresas, consoante artigo 7º-A da Lei n. 11.587/2007.

Portanto, o escopo do presente trabalho pretende aferir a (in)constitucionalidade da responsabilidade tributária solidária dos sócios na dissolução, ou melhor na extinção das empresas, dando especial enfoque aos dispositivos acrescidos pela Lei Complementar n. 147/2014, na Lei Complementar n. 123/06 e na Lei n. 11.598/2007.

Examinaremos os conflitos criados com a utilização equivocada desse tipo de responsabilização objetiva, sobretudo em manifestação dos Tribunais pátrios. Por fim veremos a importância da manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, em caso análogo acerca da inconstitucionalidade da responsabilidade tributária solidária dos sócios.

## 2 AS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico pátrio prevê procedimentos próprios tanto para a criação como para o encerramento das pessoas jurídicas. No caso da criação bem como do encerramento, faz-se necessário, dentre outras obrigações, o arquivamento de documentos, sendo que na criação arquivase o ato constitutivo; no encerramento o distrato junto à Junta Comercial.

A Junta Comercial, porém, condiciona o registro do ato de criação e dissolução societária à apresentação de documentos emitidos por órgãos fazendários que atestem a regularidade fiscal da entidade, mediante a emissão de certidões de cancelamento de inscrição<sup>3</sup>.

Destas inúmeras obrigações tributárias ou societárias, a providência inicial e obrigatória para toda empresa perante o Fisco, é o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, segundo o artigo 37, inciso II da Lei n. 9.250/1995, regulamentado pelo artigo 214 do Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), cujo teor obriga todas as pessoas jurídicas a inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ<sup>4</sup>. Conseqüentemente, praticado tal ato, ela estará apta a realizar eventos tributários que, subsumem às normas gerais tributárias, que desencadearão a tributação<sup>5</sup>.

Em regra, por possuir relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário – ter auferido renda, ter produzido produtos industrializados, fazer circular mercadorias, prestar serviços –, a sociedade

---

<sup>3</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**, volume 2: direito de empresa. 17 ed. v.2. São Paulo. Saraiva, 2013. p. 459.

<sup>4</sup> BRASIL. Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR,1999). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 10.nov.2015.

<sup>5</sup> IRPJ, IPI, ICMS, ISS e Contribuições sociais sobre a receita advindos das operações comerciais que a sociedade empresária praticar.

---

empresária reveste-se na qualidade de contribuinte perante as várias Fazendas Públicas, delimitadas conforme a competência tributária constitucionalmente definida. Ela se torna sujeito passivo em relações jurídicas tributárias que estabelecer com o Fisco, ficando obrigada ao pagamento de tributos e a cumprir inúmeras obrigações acessórias, tais como DCTF, GFIP, SPED Fiscal, entre outras<sup>6</sup>.

No passado recente, havia a imposição de que o pagamento dos débitos fiscais da sociedade empresária deveriam ser efetuados antes do início do procedimento dissolutório ou extinção, porquanto necessária a obtenção das certidões requisitadas pela Junta Comercial para registro do ato, o que foi substancialmente modificado nos últimos anos como veremos adiante<sup>7</sup>.

Isso porque o Decreto-Lei n. 1.715 de 22 de novembro de 1979 dispõe acerca das hipóteses legais em que seria exigida a prova de quitação de tributos, o que inclui o registro do arquivamento do ato de dissolução das sociedades empresárias. A propósito, Guilherme Cezaroti anota que nossa legislação é repleta de situações nas quais se exige para realização de determinado ato ou registro de documentos em órgãos públicos, exemplificando-se a Lei nº 7.711/88 (artigo 1º, inciso III); Lei n. 8.212/91 (artigos 47, inciso I e 48); Lei n. 8.036/90 (artigo 27, alínea “e”); Decreto-lei n. 147/67 (art.62)<sup>8</sup>.

Ocorre que tal necessidade de apresentação de certidão conjunta negativa de débitos relativos aos inúmeros tributos e contribuições foram dispensados gradativamente em nossa legislação conforme discorre Igor Mauler Santiago. Afirma que nesse ambiente editou-se a Lei n. 8.934/94, que traz no seu bojo o artigo 37, com uma lista exaustiva dos documentos necessários à constituição, alteração e extinção de empresas, não aludindo a certidão de regularidade fiscal de qualquer ordem<sup>9</sup>.

A Lei Complementar n. 123/2006 [Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte], na sua redação original, trouxe o artigo 9º com idêntica previsão - a desnecessidade da apresentação das certidões de regularidade fiscal<sup>10</sup>.

---

<sup>6</sup> CONTÁBIL, Planeta. O guia do empresário - abertura de empresa empresa individual e sociedade ltda.. Disponível em: <[http://www.planetacontabil.com.br/ContabilidadeDocs/guiadocs/PlanetaContabil\\_GuiaEmpresario\\_Individual\\_Sociedade.pdf](http://www.planetacontabil.com.br/ContabilidadeDocs/guiadocs/PlanetaContabil_GuiaEmpresario_Individual_Sociedade.pdf)>. Acesso em: 20 nov 2015.

<sup>7</sup> CEZAROTI, Guilherme. A responsabilidade tributária prevista no parágrafo 2º do art. 7º-A da Lei n. 11.598/2007: Necessidade de Observância dos Requisitos previstos no CTN a respeito da responsabilidade solidária. Revista dialética de direito tributário. Editora Dialética. São Paulo. n.233, p.71-72.

<sup>8</sup> Idem, pp.71-72.

<sup>9</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. Lei do Simples cria obstáculo à extinção de empresas de qualquer porte. Revista Consultor Jurídico, 1 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-01/consultor-tributario-lei-simples-cria-obstaculo-extincao-empresas-qualquer-porte>>. Acesso em: 13.nov.2015.

<sup>10</sup> "O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção". BRASIL. Lei Complementar n. 123/2006 [redação original]. 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html>>. Acesso em: 13.nov.2015.

No entanto, a dispensa da comprovação da regularidade fiscal, segundo a redação original do referido diploma implicava a responsabilidade solidária dos sócios, pois no artigo 78, posteriormente revogado pela Lei Complementar n. 128/2008<sup>11</sup>. Eis que surge então no ordenamento jurídico uma nova hipótese de responsabilidade solidária prevista na Lei Complementar n. 123/2006, artigos 9º e 78, cujos procedimentos foram regulamentados no artigo 28 da Instrução Normativa da Receita Federal n. 748, de 2007<sup>12</sup>, instituto que foi ostensivamente criticado pela doutrina à época<sup>13</sup>.

Diante de forte resistência do empresariado a referida norma sofreu novas alterações, a principal pela Lei Complementar n. 147/2014, mantendo-se a responsabilidade solidária na extinção regular das empresas e, ainda, acrescentou para as demais empresas não optantes do Simples Nacional, conforme artigo 7º-A da Lei n. 11.598/2007.

A propósito, para efetivar esta modificação legislativa, no âmbito administrativo, o Departamento de Registro e Integração (DREI) publicou a Instrução Normativa nº 26, em 10 de setembro de 2014, cujo texto afasta a exigência de certidões de regularidade de fiscal ou trabalhista, do empresário, das sociedades, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, para o registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas)<sup>14</sup>. Comentando tal mudança realizada, Igor Mauler Santiago identifica:

Os parágrafos 4º e 5º [da Lei Complementar n. 123/2006] devem ser lidos em conjunto: o primeiro autoriza a formalização futura de débitos de tributos e penalidades, e o segundo aponta contra quem tais lançamentos deverão ser dirigidos.

Esses comandos foram reescritos, sem impacto substancial, pelo artigo 1º da Lei

---

<sup>11</sup> "Art. 78. As microempresas e as empresas de pequeno porte que se encontrem sem movimento há mais de 3 (três) anos poderão dar baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos. § 1º Os órgãos referidos no caput deste artigo terão o prazo de 60 (sessenta) dias para efetivar a baixa nos respectivos cadastros. § 2º Ultrapassado o prazo previsto no § 1º deste artigo sem manifestação do órgão competente, presumir-se-á a baixa dos registros das microempresas e as das empresas de pequeno porte. § 3º A baixa, na hipótese prevista neste artigo ou nos demais casos em que venha a ser efetivada, inclusive naquele a que se refere o art. 9º desta Lei Complementar, não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, 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, reputando-se como solidariamente responsáveis, em qualquer das hipóteses referidas neste artigo, os titulares, os sócios e os administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores ou em períodos posteriores. § 4º Os titulares ou sócios também são solidariamente responsáveis pelos tributos ou contribuições que não tenham sido pagos ou recolhidos, inclusive multa de mora ou de ofício, conforme o caso, e juros de mora. BRASIL. Lei Complementar n. 123/2006 [redação original]. 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html>>. Acesso em: 13.nov.2015.

<sup>12</sup> BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15695>>. Acesso em: 13.nov.2015.

<sup>13</sup> Nesse sentido: VANIN, Dimas Tarcísio. Responsabilidade tributária dos sócios muda em microempresas. Revista Consultor Jurídico, 14 de fevereiro de 2008. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2008-fev-14/responsabilidade\\_tributaria\\_muda\\_microempresas](http://www.conjur.com.br/2008-fev-14/responsabilidade_tributaria_muda_microempresas)>. Acesso em: 13.nov.2015.

<sup>14</sup> BRASIL. Instrução Normativa nº 26, em 10 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://drei.smpe.gov.br/legislacao/instrucoes-normativas/titulo-menu/pasta-instrucoes-normativas-em-vigor-04/in-26-2014-altera-a-in-10-2013.pdf>>. Acesso em: 13.nov.2015.

Complementar 147/2014, cuja única inovação relevante foi a revogação do parágrafo 3º do artigo 9º, que submetia a um certo período de inatividade a baixa da microempresa e da empresa de pequeno porte — mas não do microempreendedor individual (parágrafos 10 a 12) — com débitos tributários em aberto.

Além disso, ao acrescentar o artigo 7º-A à Lei 11.598/2007, a Lei Complementar 147/2014 (agora por seu artigo 7º) universalizou estas regras para os empresários individuais e as pessoas jurídicas em geral, ainda que não elegíveis ao Simples Nacional<sup>15</sup>.

De outro lado, apontando que tais mudanças legislativas foram criadas para agradar empreendedores, visando a desburocratização do Estado, porém, na seara tributária, vê-se um retrocesso. É o que apontam os advogados Marcelo Hugo de Oliveira Campos e Lucas Drummond Morão Cotta os quais enfatizam que a alteração legislativa reeditou um entendimento que há muito tempo já foi enterrado pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, no tocante a responsabilidade dos sócios pelo mero inadimplemento do tributo pela pessoa física, cuja utilização no passado foi identificada na Lei n. 8.620/93<sup>16</sup>.

Ao que nos parece que o legislador ao criar a hipótese de responsabilidade solidária objetiva, quis ressuscitar o espírito do artigo 13 e o seu parágrafo único, da Lei n. 8.620/93, o qual fora revogado expressamente pelo artigo 79, VII, da Lei n. 11.941/09, após ter sua inconstitucionalidade reconhecida.

Todavia a responsabilização solidária de forma automática, tal qual delineada no artigo 9º, §§ 4º e 5º da Lei Complementar n. 123/2006<sup>17</sup> e art. 7º-A da Lei n. 11.598/2007<sup>18</sup>, atingindo os titulares,

---

<sup>15</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. Lei do Simples cria obstáculo à extinção de empresas de qualquer porte. Revista Consultor Jurídico, 1 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-01/consultor-tributario-lei-simples-cria-obstaculo-extincao-empresas-qualquer-porte>>. Acesso em: 13.nov.2015.

<sup>16</sup> CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira e COTTA, Lucas Drummond Morão. Jornal Diário do Comércio, dia 23.10.2014. Disponível em: <[http://www.diariodocomercio.net.br/noticia.php?tit=nova\\_responsabilidade\\_tributaria\\_dos\\_socios&id=143405](http://www.diariodocomercio.net.br/noticia.php?tit=nova_responsabilidade_tributaria_dos_socios&id=143405)>. Acesso em: 13.nov.2015.

<sup>17</sup> "Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. [...] § 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores. § 5º 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". BRASIL. Lei n. 123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Portal da Legislação: Leis Ordinárias. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 10. ago. 2015.

<sup>18</sup> "Art. 7º-A. O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. §1º A baixa referida no caput deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática comprovada e apurada em processo

---

sócios e administradores foge à regra da exceção da aplicação deste instituto jurídico, que é aparentemente inconstitucional, conforme teremos a oportunidade de demonstrar adiante.

### **3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS PREVISTA NO ARTIGO 9º, §§4º E 5º DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006 E NO ARTIGO 7º-A DA LEI N. 11.598/2007**

Como dissertado anteriormente, a responsabilidade solidária dos sócios na dissolução regular da pessoa jurídica surgiu no Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, por meio de dispositivo inserido originariamente na Lei Complementar n. 123/2006. Ricardo Alexandre explica melhor sobre isso:

Ocorre que, seguindo a linha de desburocratização, a Lei Complementar 128/2008 acresceu ao art. 9.º do Estatuto um § 3.º, segundo o qual, mesmo havendo obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, o titular, o sócio ou o administrador da microempresa e da empresa de pequeno porte que se encontre sem movimento há mais de 3 (três) anos poderá solicitar a baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos. Posteriormente, com o advento da Lei Complementar 139/2011, o prazo mínimo de ausência de movimento foi reduzido para 12 (doze) meses, de forma a facilitar ainda mais a citada baixa<sup>19</sup>.

Logo, é relevante a definição dos contornos desta responsabilização tributária solidária, porquanto é necessário aferir acerca da aplicabilidade da hipótese balizada no artigo 134, inciso VII do CTN às Leis n. 123/2006 e 11.598/2007, as quais foram recentemente alteradas e possuem dispositivos que instruem aos “empresários, sócios ou administradores”, independente do tipo societário utilizado, a sujeição à responsabilidade solidária com relação a estes créditos. Ou aplicar-se-á a regra de responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN. Ou não seria aplicado o Código Tributário Nacional nessas hipóteses trazidas pela novel legislação.

Neste contexto, aponta Anderson Furlan que a previsão de responsabilidade solidária mencionada na Lei Complementar n. 123/2006 deve ser interpretada à luz das regras já definidas no

---

*administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários ou por seus titulares, sócios ou administradores. §2º A solicitação de baixa na hipótese prevista no caput deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores”. BRASIL. Lei n. 11.598 de 3 de dezembro de 2007. Estabelece diretrizes e procedimentos para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas, cria a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – REDESIM. Portal da Legislação: Leis Ordinárias. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11598.htm)>. Acesso em: 10. ago. 2015.*

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2014, p. 639.

---

Código Tributário Nacional, sendo que deve ser observada a regra do artigo 135 do CTN<sup>20</sup>.

Igor Mauler explica essas alterações legislativas, apesar da propaganda ventilada, não trouxe qualquer vantagem aos empresários, sócios e outros empreendedores, pois o regime de extinção imposto com transferência dos débitos porventura pendentes à pessoa física é desproporcional e seus efeitos equivalem “aos instaurados em caso de dissolução irregular de sociedade: responsabilização dos sócios (CTN, artigo 134, inciso VII) e dos administradores (Súmula 435 do STJ)”<sup>21</sup>.

Então, na dicção do artigo 135 do CTN o sócio será responsável pessoalmente apenas quando praticar atos com excesso de poder ou infração de lei, ou do estatuto social que resultarem em obrigação tributária.

A responsabilidade pessoal, portanto, não decorre do simples inadimplemento como pretende os dispositivos supra citados, mas sim da sonegação. A responsabilidade do art. 135 reclama o dolo, que é elementar e o ilícito é prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação e não posterior, como no caso da responsabilização prevista nas Leis n. 123/2006 e 11.598/2007, restando ao Fisco identificar os agentes e individualizar suas ações que resultaram no descumprimento das obrigações tributárias.

Logo, aqueles sujeitos à responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN devem deter o poder de administrar e comandar as diretrizes da atividade empresarial para a prática de atos ilícitos, eivados de má-fé, logo, serão os responsáveis para o adimplemento fiscal. A responsabilidade em questão é a de substituição, em que os agentes infratores responderão direta e pessoalmente com seus bens particulares, excluindo-se a sociedade empresarial da subjetividade passiva ao contrário do objetivo inserto na modalidade prevista nas Leis n. 123/2006 e 11.598/2007.

As regras relativas à limitação da responsabilidade dos sócios pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica consagram a separação patrimonial entre a sociedade e seus constituidores como já consagrado anteriormente.

Com as modificações nas Leis n. 123/2006 e 11.598/2007, tem-se uma nova modalidade de sujeição passiva fiscal, imposta aos sócios das sociedades empresárias por dissolução regular. O fato gerador para essa responsabilização é a falta do adimplemento das obrigações tributárias durante a existência da pessoa jurídica acrescido do pedido de extinção ou baixa, configurando-se em uma responsabilidade tributária objetiva, sem o aferimento de culpa ou dolo, existindo apenas a omissão da obrigação de dar (pagar) o tributo aliado à solicitação de baixa ou dissolução da sociedade empresária.

---

<sup>20</sup> FURLAN, Anderson. **A LC 123/06 e a responsabilidade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 140, mai.2007, p. 12.

<sup>21</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. **Lei do Simples cria obstáculo à extinção de empresas de qualquer porte**. Revista Consultor Jurídico, 1 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-01/consultor-tributario-lei-simples-cria-obstaculo-extincao-empresas-qualquer-porte>>. Acesso em: 13.nov.2015.

---

---

A responsabilidade tributária, de qualquer espécie, sendo uma modalidade de sujeição passiva fiscal deverá ter seu conteúdo definido em lei, de maneira clara, objetiva, completa e justa, não se podendo aceitar uma imputação desproporcional ou incondicional, ao arrepio das garantias asseguradas pela Constituição Federal, tão pouco uma responsabilização inócua que impossibilite o Fisco de buscar seus créditos e que incentive a utilização da sociedade empresária para o cometimento ilícitos fiscais.

Assim, se verificará a responsabilidade tributária prevista no artigo 9º, §4º e §5º da Lei Complementar n. 123/2006 e artigo 7º-A, §1º e §2º, da Lei 11.598/2007, uma responsabilização tributária estritamente objetiva, isto é, sem culpa ou dolo, ao que parece independe de ato volitivo dos sócios das sociedades empresárias, levando em consideração apenas o fato do inadimplemento de créditos tributários, aliado ao pedido de baixa perante o órgão fazendário.

Por fim, o legislador no afã de garantir os créditos tributários cria sujeições passivas fiscais que não se enquadram a moldura do Sistema Constitucional Tributário, como na situação apresentada no capítulo seguinte.

#### **4 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS NA EXTINÇÃO DAS EMPRESAS**

O reconhecimento da inconstitucionalidade de um ato normativo acarreta a invalidade da norma, gerando o mesmo efeito jurídico, independentemente do caráter formal ou material do vício. Sendo a inconstitucionalidade de natureza material, a norma não poderá subsistir, uma vez que normas anteriores e incompatíveis com o novo tratamento constitucional ficam automaticamente revogadas; porém, quando a incompatibilidade for de natureza formal, mas a norma infraconstitucional for materialmente compatível com o novo ordenamento constitucional, será recepcionada passando apenas a se submeter à nova disciplina<sup>22</sup>.

A Constituição Federal de 1988 traz expressamente no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar; o artigo 150, inciso I, versa acerca do cumprimento da legalidade estrita; e o artigo 150, inciso II, trata da isonomia tributária, a qual veda o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente; e nos artigos 5º, inciso XIII e o artigo 170 da Constituição Federal tais normas prevêm o princípio da livre iniciativa privada, ficando vedada o estabelecimento de proposições legislativas desarrazoadas que inibam o desenvolvimento

---

<sup>22</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 29-30.



econômico<sup>23</sup>.

Logo, impõe-se uma determinação constitucional no sentido de que cabe apenas e exclusivamente à Lei complementar dispor sobre as matérias enumeradas no art. 146 da Constituição Federal<sup>24</sup>. Em se tratando de responsabilidade tributária, a aplicação das normas gerais tributárias a este instituto tributário implica o respeito aos comandos estabelecidos pelo Livro Segundo do Código Tributário Nacional, especialmente a constante no artigo 128 do CTN, pois, é onde estão positivadas as normas gerais pertinentes à matéria tributária, aí incluída a regra matriz de responsabilidade tributária como já dissertado.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei n. 8.620/1993 no Recurso Extraordinário n. 562276/PR, que havia fixado a responsabilização dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada pelas contribuições previdenciárias devidas por essas pessoas jurídicas.

Salienta-se que o entendimento dos ministros foi unânime. O artigo 146, inciso III da Constituição Federal afirma que somente Lei Complementar pode dispor sobre a sujeição passiva tributária, bem como fixaram que “não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição”<sup>25</sup>.

Portanto, a responsabilidade tributária dos sócios em qualquer modalidade, dentro da ordem constitucional, possuem parâmetros para que sua aplicabilidade seja ajustada ao escopo de sua previsão constitucional, sem que violem garantias expressas àqueles passivos de tal exação..

---

<sup>23</sup> "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; 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; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; Art. 5º, XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

<sup>24</sup> As funções referidas pelo art. 146 possuem caráter exemplificativo, pois a Constituição utilizou a expressão “especialmente”. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 135.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562276**, Relator(a) Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, Dje n. 027, Publicado em 10.fev.2011. RTJ VOL-00223-01 PP-00527 Revista dialética de direito tributário. Editora dialética. São Paulo. n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562276.NUME.+OU+562276.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kztbae4>>. Acesso em: 20.nov.2015.

---

#### 4.1 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DO PARÁGRAFO 4º E 5º DO ARTIGO 9º DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006 E ARTIGO 7º-A, §1º E §2º, DA LEI 11.598/2007

A responsabilidade tributária em tela tem sido tratada como nova modalidade de sujeição passiva, porquanto não deriva de nenhuma das existentes no Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado adverte que o artigo 146, inciso III da Constituição Federal pontifica que cabe à Lei Complementar tratar de normas gerais em matéria tributária, que cuida da obrigação tributária, aí incluída sujeição passiva, tal como devedor ou contribuinte, bem assim dos responsáveis, logo, qualquer norma ordinária que tenha definido novos sujeitos passivos deve ser censurada pelo Poder Judiciário, o que ocorreu com o artigo 13 da Lei n. 8.620/1993<sup>26</sup>.

Guilherme Cezaroti debruçou-se pontualmente sobre a questão do artigo 7º-A, §1º e §2º, da Lei 11.598/2007, alterada pela Lei Complementar n. 147/2014, a qual introduziu um conceito uma Lei formalmente complementar ter alterado uma lei ordinária. Asseverou que a dispensa ou exigência de certidões de regularidade fiscal não estão entre as matérias indicadas no artigo 146 da Constituição Federal, logo, se considerar que os sócios já eram responsáveis pelos débitos da sociedade extinta nos limites do capital social e que a referida Lei não alterou o Código Tributário Nacional, desnecessária sua veiculação por lei complementar<sup>27</sup>.

O autor conclui que a norma alterada na Lei n. 11.598/2007 é formalmente complementar e materialmente ordinária, motivo pelo qual deverá ser interpretada a partir do Código Tributário Nacional e a Constituição Federal<sup>28</sup>. Tal entendimento também foi reprisado por Andrei Pitten Veloso ao afirmar a respeito da norma em tela que “esse vício formal não macula a hipótese de responsabilização tributária em apreço, haja vista ter sido instituída por uma lei complementar”<sup>29</sup>.

Comentando as alterações promovidas no ordenamento jurídico acerca da responsabilidade solidária na interpretação de Ricardo Alexandre não existe qualquer vício de inconstitucionalidade formal:

Já houve, é verdade, outras leis que tentaram inserir regras semelhantes no direito brasileiro. A diferença fundamental é que, respeitando o entendimento do STJ, a inserção ora analisada foi feita mediante lei complementar, o que assegura sua validade.

Não se tratou de mais um abuso de ordem fiscal do Estado. A previsão é razoável, pois o legislador, na linha da praticidade e da desburocratização pleiteadas pelos contribuintes facilitou bastante a baixa dos atos constitutivos e, como contrapartida, editou norma visando

---

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Solidariedade na Relação Jurídica Tributária e a Liberdade do Legislador no artigo 124, II, do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário n. 195. São Paulo: 2012, p. 62-63.

<sup>27</sup> CEZAROTI, Guilherme. A responsabilidade tributária prevista no parágrafo 2º do art. 7º-A da Lei n. 11.598/2007: Necessidade de Observância dos Requisitos previstos no CTN a respeito da responsabilidade solidária. Revista dialética de direito tributário. Editora Dialética. São Paulo. n.233, p.78-79.

<sup>28</sup> Idem, p. 78-79.

<sup>29</sup> VELLOSO, Andrei P.. Responsabilização tributária pela extinção regular da empresa (LC 147/14). Jornal Carta Forense, Brasília-DF: 02 abr. 2015. Disponível em: < <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-tri..>>. Acesso em: 29 jul. 2015.

---

---

a evitar que a novidade criasse um espaço para fraudes<sup>30</sup>.

Em suma, ao contrário do que ocorreu no passado recente com a Lei n. 8.620/93, o legislador ordinário nesse caso não invadiu indevidamente o âmbito da Lei complementar ao estatuir no §§4º e 5º do artigo 9º da Lei Complementar n. 123/2006 e artigo 7º-A, §1º e §2º, da Lei 11.598/2007 uma nova modalidade de responsabilização fiscal.

#### 4.2 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO PARÁGRAFO 4º E 5º DO ARTIGO 9º DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006 E ARTIGO 7º-A, §1º E §2º, DA LEI 11.598/2007

A responsabilidade tributária solidária objeto deste estudo utilizou de conceito já regulado pelo Código Tributário Nacional. Os referidos dispositivos trouxeram a hipótese de solidariedade, onde caberia apenas responsabilidade, o que não pode ser permitido, tampouco foi a intenção do legislador por ocasião da elaboração do Código Tributário Nacional. Hugo de Brito Machado esclarece que é essencial a distinção entres os conceitos já abordados, pois do contrário haveria a possibilidade de interpretações incompatíveis com a Constituição Federal, acarretando sua inconstitucionalidade substancial ou material<sup>31</sup>.

O texto constitucional prevê atribuição de tratamento jurídico-tributário diferenciado e mais benéfico para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (do qual o acima aludido Estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte constituir-se-ia na concretização de tal desiderato) possui pleno amparo constitucional, com o que resta afastada qualquer alegação de ausência de "fundamento jurídico constitucional de validade material" da precitada Lei Complementar n. 123/06. Corrobora o aqui aludido o disposto na já transcrita alínea "d" do Inc. III do art. 146 combinado com o artigo 179, ambos da Magna Carta<sup>32</sup>.

Assim sobre a responsabilidade solidária pela baixa de microempresas e empresas de pequeno porte, Nelson Gustavo M. Ribeiro Alves em artigo defende o reconhecimento da inconstitucionalidade material da responsabilização solidária dos sócios por ofensa à isonomia tributária, porquanto violou as garantias de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte previstas nos artigos 146, III, "d", 170, IX e 179, ambos da Constituição Federal, já citados, uma vez que ao instituir norma de responsabilidade tributária mais gravosa que as normas fixadas no próprio Código Tributário Nacional, especialmente no artigo 135, inciso III<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2014, p. 639.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Solidariedade na Relação Jurídica Tributária e a Liberdade do Legislador no artigo 124, II, do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário n. 195. São Paulo: 2012, pp. 62-63.

<sup>32</sup> ALVES, Nelson Gustavo M. R.. Organizadores: Leandro Paulsen, Paulo Afonso Brum Vaz. Curso Modular de direito tributário. A responsabilidade solidária LC 123/06. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008, p. 219-221.

<sup>33</sup> ALVES, Nelson Gustavo M. R.. Organizadores: Leandro Paulsen, Paulo Afonso Brum Vaz. Curso Modular de direito tributário. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008, p. 221.

---

Importante salientar que em se tratando de microempresa e empresa de pequeno porte, nos termos do artigo 179 da Constituição Federal<sup>34</sup> e dos princípios que regem a continuidade da empresa, deve a Administração Pública deferir tratamento diferenciado a essas entidades, buscando incentivá-las e preservá-las, não desconstituí-las sumariamente. Esse tipo de conduta legislativa apenas contribuiu para fomentação da informalidade e sonegação fiscal.

Criticando o dispositivo da Lei Complementar n. 123/2006, Kiyoshi Harada afirma que “a nova lei em nada melhorou em relação ao diploma legal anterior continuando, nesse particular, em desarmonia com o disposto na letra d, do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal que prescreve o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”<sup>35</sup>.

Em igual sentido já se manifestou o Juiz Federal Andrei Pitten Velloso acerca da inconstitucionalidade material do dispositivo supra:

Por outro lado, o vício material decorreu da constatação de que não é dado ao legislador responsabilizar solidariamente os sócios e administradores pelo mero inadimplemento de tributos, porquanto tal responsabilização estabelece ‘confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição’ (texto da ementa). Fácil perceber que esse vício material, identificado pelo Supremo Tribunal Federal no art. 13 da Lei 8.620/1993, também macula o art. 9º, 5º, da LC 123/2006, incluído pela LC 147/2014, na medida em que tal preceito igualmente impõe a desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando, na seara tributária, as sociedades limitadas que aderiram ao Simples Nacional. Há, em especial, gritante violação do postulado da razoabilidade, porquanto a lei autoriza a prática de um ato (a solicitação de baixa da pessoa jurídica) e simultaneamente penaliza o contribuinte por praticá-lo. A incongruência é manifesta. Além desses vícios, o multicitado preceito introduzido pela LC 147/2014 viola o princípio do tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte (arts. 146, III, d, e 170, IX, ambos da Constituição da República), por lhes sujeitar a uma hipótese específica de responsabilização tributária, inaplicável às empresas que não estão abrangidas pelo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Essas sucintas ponderações bastam para evidenciar a absoluta invalidade jurídica do art. 9º, 5º, da LC 123/2006<sup>36</sup>.

Por sua vez Leandro Brescovit concluiu que o dispositivo supra da Lei Complementar n. 123/06, padece de aparente inconstitucionalidade material:

Assim sendo, o suposto tratamento privilegiado que a norma deveria oferecer às

---

<sup>34</sup>Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

<sup>35</sup> HARADA, Kiyoshi. Nova lei das microempresas e empresas de pequeno porte. Extinção de empresas. Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11172](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11172)>. Acesso em jul 2015.

<sup>36</sup> VELLOSO, Andrei P.. Responsabilização tributária pela extinção regular da empresa (LC 147/14). Jornal Carta Forense, Brasília-DF: 02 abr. 2015. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-tri...>>. Acesso em: 29 jul. 2015.

---

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, ao menos nesse particular, não é feito, na medida em que a norma mostra-se mais rigorosa, surgindo daí nova indagação. Se a Constituição Federal, no seu art. 146 da CF/88 destaca que cabe à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, na medida em que tal não acontece se comparado com as outras empresas, não estaríamos diante de patente inconstitucionalidade? A nosso sentir, ou a lei deveria ser mais rigorosa no que atine à responsabilidade em caso de dissolução para aquelas empresas não enquadradas na Lei Complementar 123, ou abrandar as normas de responsabilidade àqueles que compõem o normativo supra, sob pena de subverter o espírito da norma Constitucional<sup>37</sup>.

Consoante Hugo de Brito Machado ao comentar acerca de dispositivos semelhantes, que os artigos 5º, inciso XIII e 170, parágrafo único da Constituição Federal de 1988, são claros em estabelecer duas únicas exigências para o exercício da atividade econômica, a qualificação profissional e autorização na forma da lei, em caráter excepcional, o que não equivale transformar estas exigências em condicionante, ou seja, o exercício da atividade econômica não está condicionado ao pagamento de tributos. Afirma ainda que ao estabelecer esse tipo de exigência do contribuinte o legislador exerce abuso de poder, acarretando grave insegurança aos contribuintes<sup>38</sup>.

Um dos poucos defensores da aplicabilidade da modalidade de responsabilidade solidária de pagamento de tributos é Anderson Furlan, pois em seus estudos concluiu que há um dever constitucional ao pagamento de tributos pelos contribuintes. O autor defende a norma de responsabilidade tributária inserida na Lei Complementar n. 123/2006, como “uma norma que está no substrato de toda legislação tributária e encontra respaldo constitucional, qual seja, de que o não-pagamento de tributo se trata de infração à lei e a Constituição”<sup>39</sup>.

Isso porque devem ser examinados dentro do Sistema Constitucional Tributário, mais precisamente, em conexão com os artigos 134 e 135 do CTN, que cuidam, respectivamente, da responsabilidade solidária dos sócios e da responsabilidade pessoal dos sócios, diretores, gerentes entre outros.

Nesse sentido, sobre a aplicação do artigo 7º-A da Lei n. 11.598/2007, no tocante à responsabilidade tributária solidária, concluiu Guilherme Cezaroti que ela não dispensa “verificação do cumprimento dos requisitos previstos nas normas gerais a respeito da responsabilização solidária dos sócios, acionistas e administradores por eventuais débitos da empresa previstas nos arts. 124, 134

---

<sup>37</sup> BRESCOVIT, Leandro. A responsabilidade dos sócios na dissolução das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Uma aparente Inconstitucionalidade. *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 18 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.45872>>. Acesso em: 23 jul. 2015.

<sup>38</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Solidariedade na Relação Jurídica Tributária e a Liberdade do Legislador no artigo 124, II, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 195. São Paulo: 2012, p. 59-67.

<sup>39</sup> FURLAN, Anderson. A LC 123/06 e a responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 140, mai.2007, p. 12-13.

---

---

e 135 do CTN”<sup>40</sup>.

#### 4.3 O ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS QUANTO À APLICABILIDADE DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS EM CASO DE DISSOLUÇÃO REGULAR OU IRREGULAR

Os escassos julgamentos encontrados nos diversos Tribunais pátrios analisaram a aplicabilidade dos dispositivos que elencam a responsabilidade solidária contida especialmente no Estatuto de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e a interpretação dada foi no sentido da impossibilidade da aplicação do instituto da responsabilidade solidária<sup>41</sup>.

Outrossim, percebe-se da leitura desses julgados que há oscilação da jurisprudência quanto da aplicabilidade dos dispositivos legais ora analisados. Vê-se que a interpretação do instituto é prematura e não houve pouco debate específico. Percebe-se, por exemplo, em alguns julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que os mencionados dispositivos autorizam uma interpretação que amplia as hipóteses de responsabilidade tributária<sup>42</sup>.

Por sua vez, nos Tribunais Superiores, poucas foram as vezes que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça se manifestaram sobre o tema em debate, a qual nasceu em 2006 com o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

O entendimento, por ora, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando provocado à apreciar o dispositivo da Lei Complementar n. 123/2006, por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1216098/SC, do Agravo regimental no Agravo no Recurso Especial n. 271.840/RS e Agravo regimental no Recurso Especial n. 504349/RS. Analisou-se a suposta violação ao artigo 9º, da Lei Complementar n. 123/2006, afirmando-se que somente as irregularidades constantes do artigo 135, do Código Tributário Nacional, seriam aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios. Ademais, apontou-se que aplicar a responsabilidade solidária prevista no Estatuto seria deturpar o próprio intuito de fomentar e favorecer as empresas inseridas no contexto daquela lei. Na

---

<sup>40</sup> CEZAROTI, Guilherme. A responsabilidade tributária prevista no parágrafo 2º do art. 7º-A da Lei n. 11.598/2007: Necessidade de Observância dos Requisitos previstos no CTN a respeito da responsabilidade solidária. Revista dialética de direito tributário. Editora Dialética. São Paulo. n.233, p.80.

<sup>41</sup> BRASIL. Tribunal Regional da Terceira Região - TRF 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 0023467-95.2014.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL HÉLIO NOGUEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/07/2015. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em: 26 nov 2015.; BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Agravo de Instrumento n. 70059470575. Relator: Desembargador Marcelo Bandeira Pereira, Vigésima Primeira Câmara Cível, Julgado em 18/03/2015. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 25.nov.2015.

<sup>42</sup> BRASIL. Tribunal Regional da Terceira Região - TRF 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5006681-29.2012.404.0000, Relator Desembargador Federal Loraci Flores de Lima, Quarta Turma, julgado em 28.06.2012. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 26 nov 2015. BRASIL. Tribunal Regional da Terceira Região - TRF 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 0007228-86.2014.404.0000, Relator Desembargador Federal Joel Ilan Parciornik, Primeira Turma, julgado em 06.02.2015. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 26 nov 2015.

---

ocasião citou-se à orientação firmada pelo STJ no Recurso Repetitivo Recurso Especial n. 1.101.728/SP, já citado, segundo a qual “*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*”<sup>43</sup>.

Por seu turno, o Supremo Tribunal Federal ao apreciar matéria análoga em julho de 2013, no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário n. 744532, o relator Ministro Luiz Fux desproveu o agravo ao argumento de que a decisão do Tribunal de origem que negou seguimento ao Recurso Extraordinário sob o fundamento de que a dissolução regular da microempresa, em aplicação do artigo 9º, da LC nº 123/06, só atrairia a responsabilidade dos sócios se enquadrada nas situações do artigo 135, III, do CTN estaria correta e na mesma linha do já decidido no Recurso Extraordinário n. 562276/PR. Todavia, apesar da valorosa oportunidade, a Suprema Corte nada tratou sobre sua inconstitucionalidade<sup>44</sup>.

Dessa forma pode-se observar que os dispositivos se encontram válidos e são constitucionais, pois ainda não houve decisões em sentido diverso. De outro lado, a Lei Complementar n. 147/2014 reafirmou a vontade do legislador e, assim, do povo, ao atualizar a previsão da responsabilidade solidária dos sócios; o que já foi objeto de legislação pretérita revogada e de conhecida inconstitucionalidade.

Se objetivasse o legislador a mera aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não seria necessário tratar expressamente da matéria nos referidos diplomas. Diferentemente do decidido em relação ao artigo 13, da Lei n. 8.620/93, não padece a previsão estatutária de inconstitucionalidade formal, posto que regulada por meio de Lei Complementar.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente artigo conclui-se que embora a matéria relativa a responsabilidade solidária tributária dos sócios na dissolução das sociedades empresárias seja instigante, observa-se considerável evolução nas decisões sobre o tema, não sendo entretanto exauríveis algumas divergências sobre tais conjecturas.

Desde o surgimento da pessoa jurídica até sua extinção, constituiu-se inúmeras relações jurídico-tributárias, que ensejam a obrigação tributária e por sua vez, a responsabilidade tributária.

---

<sup>43</sup> AgRg no AREsp 504349/RS, Relator o Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, j. em 03.06.2014

<sup>44</sup> “[...]o pronunciamento impugnado encontra-se em harmonia com o precedente do Pleno supracitado. O colegiado a quo não negou a possibilidade de responsabilização do sócio que exerça função de gerência de empresa com dissolução irregular, apenas afastou esse redirecionamento, ante a falta de comprovação da atuação irregular e atos gerenciais. Ex positis, DESPROVEJO o agravo, nos termos do artigo 543 – B do Código de Processo Civil e artigo 21, § 1º do RISTF”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 744532. Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 14.06.2013, Dje 28.06.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 nov 2015.

---

Quanto a responsabilização solidária dos sócios pelas dívidas junto ao Fisco, parece-nos que a relevância dos argumentos empregados, tornará iníqua a responsabilização dos sócios de uma sociedade empresária, somente pela inadimplência dos tributos tal qual pretendem os parágrafos 4º e 5º do artigo 9º da Lei Complementar n.71 123/2006 e o artigo 7º-A, §1º e §2º, da Lei 11.598/2007.

Isso porque é possível ser reconhecida a inconstitucionalidade dos parágrafos 4º e 5º do artigo 9º da Lei Complementar n. 123/2006 e o artigo 7º-A, §1º e §2º, da Lei 11.598/2007, os quais foram incluídos pela Lei Complementar n. 147/2014.

Ainda há precedentes tímidos sobre o tema, mas não há nenhuma decisão que consolida o entendimento acerca da responsabilidade tributária dos sócios na extinção ou baixa das sociedades empresárias.

## 6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2014.

ALVES, Nelson Gustavo M. R.. Organizadores: Leandro Paulsen, Paulo Afonso Brum Vaz. **Curso Modular de direito tributário**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 29-30.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15695>>. Acesso em: 13.nov.2015.

BRASIL. Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR,1999). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 10.nov.2015.

BRASIL. Instrução Normativa nº 26, em 10 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://drei.smpe.gov.br/legislacao/instrucoes-normativas/titulo-menu/pasta-instrucoes-normativas-em-vigor-04/in-26-2014-altera-a-in-10-2013.pdf>>. Acesso em: 13.nov.2015.

BRASIL. Lei Complementar n. 123/2006 [redação original]. 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html>>. Acesso em: 13.nov.2015.

BRASIL. Lei n. 11.598 de 3 de dezembro de 2007. Estabelece diretrizes e procedimentos para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas, cria a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – REDESIM. Portal da Legislação: Leis Ordinárias. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11598.htm)>. Acesso em: 10.



---

ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 744532. Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 14.06.2013, Dje 28.06.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 nov 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562276, Relator(a) Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, Dje n. 027, Publicado em 10.fev.2011. RTJ VOL-00223-01 PP-00527 Revista dialética de direito tributário. Editora dialética. São Paulo. n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562276.NUME.+OU+562276.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kztbae4>>. Acesso em: 20.nov.2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Agravo de Instrumento n. 70059470575. Relator: Desembargador Marcelo Bandeira Pereira, Vigésima Primeira Câmara Cível, Julgado em 18/03/2015. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 25.nov.2015.

BRASIL. Tribunal Regional da Terceira Região - TRF 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 0023467-95.2014.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL HÉLIO NOGUEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/07/2015. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em: 26 nov 2015.;

BRASIL. Tribunal Regional da Terceira Região - TRF 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5006681-29.2012.404.0000, Relator Desembargador Federal Loraci Flores de Lima, Quarta Turma, julgado em 28.06.2012. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 26 nov 2015.

BRASIL. Tribunal Regional da Terceira Região - TRF 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 0007228-86.2014.404.0000, Relator Desembargador Federal Joel Ilan Parciornik, Primeira Turma, julgado em 06.02.2015. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 26 nov 2015.

BRESCOVIT, Leandro. **A responsabilidade dos sócios na dissolução das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Uma aparente Inconstitucionalidade.** Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 18 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.45872>>. Acesso em: 23 jul. 2015.

CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira e COTTA, Lucas Drummond Morão. Jornal Diário do Comércio, dia 23.10.2014. Disponível em: <[http://www.diariodocomercio.net.br/noticia.php?tit=nova\\_responsabilidade\\_tributaria\\_dos\\_socios&id=143405](http://www.diariodocomercio.net.br/noticia.php?tit=nova_responsabilidade_tributaria_dos_socios&id=143405)>. Acesso em: 13.nov.2015.

BRASIL. **Lei n. 123 de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Portal da Legislação: Leis Ordinárias. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 10. ago. 2015.

CEZAROTI, Guilherme. **A responsabilidade tributária prevista no parágrafo 2º do art. 7º-A da Lei n. 11.598/2007: Necessidade de Observância dos Requisitos previstos no CTN a respeito da responsabilidade solidária.** Revista dialética de direito tributário. Editora Dialética. São Paulo. n.233.

COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa. 17 ed. v.2. São

---

Paulo. Saraiva, 2013.

CONTÁBIL, Planeta. O guia do empresário - abertura de empresa empresa individual e sociedade ltda.. Disponível em:

<[http://www.planetacontabil.com.br/ContabilidadeDocs/guiadocs/PlanetaContabil\\_GuiaEmpresario\\_Individual\\_Sociedade.pdf](http://www.planetacontabil.com.br/ContabilidadeDocs/guiadocs/PlanetaContabil_GuiaEmpresario_Individual_Sociedade.pdf)>. Acesso em: 20 nov 2015.

FURLAN, Anderson. A LC 123/06 e a responsabilidade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 140, mai.2007.

HARADA, Kiyoshi. Nova lei das microempresas e empresas de pequeno porte. Extinção de empresas. Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em:

<[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11172](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11172)>. Acesso em jul 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Solidariedade na Relação Jurídica Tributária** e a Liberdade do Legislador no artigo 124, II, do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário n. 195. São Paulo: 2012.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Lei do Simples cria obstáculo à extinção de empresas de qualquer porte**. Revista Consultor Jurídico, 1 de outubro de 2014. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2014-out-01/consultor-tributario-lei-simples-cria-obstaculo-extincao-empresas-qualquer-porte>>. Acesso em: 13.nov.2015.

VANIN, Dimas Tarcísio. **Responsabilidade tributária dos sócios muda em microempresas**.

Revista Consultor Jurídico, 14 de fevereiro de 2008. Disponível em:

<[http://www.conjur.com.br/2008-fev-14/responsabilidade\\_tributaria\\_muda\\_microempresas](http://www.conjur.com.br/2008-fev-14/responsabilidade_tributaria_muda_microempresas)>. Acesso em: 13.nov.2015.

VELLOSO, Andrei P.. **Responsabilização tributária pela extinção regular da empresa (LC 147/14)**. Jornal Carta Forense, Brasília-DF: 02 abr. 2015. Disponível em:

<<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-tri..>>. Acesso em: 29 jul. 2015.