



UNISUL

UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

ALEXANDRE DE VASCONCELLOS

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS FUNDAMENTADA
NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA**

Araranguá

2016

ALEXANDRE DE VASCONCELLOS

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS FUNDAMENTADA
NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade do Sul de Santa
Catarina, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Nélio Herzmann Júnior, Esp.

Araranguá

2016

ALEXANDRE DE VASCONCELLOS

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS FUNDAMENTADA
NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Araranguá, 30 de novembro de 2016.

Prof. e orientador Nélio Herzmann Júnior, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Profa. Andréia Catine Cosme, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Hercílio E. Lentz, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS FUNDAMENTADA NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca desta monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Araranguá, 30 de novembro de 2016.

ALEXANDRE DE VASCONCELLOS

RESUMO

A responsabilidade tributária do sócio de pessoa jurídica com dívidas de tributos federais tem sido palco de constantes debates nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial. Através da figura da responsabilização de terceiros, disposta no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública, nas esferas federal, estadual e municipal, possui mecanismos para suplantar o princípio da autonomia patrimonial e redirecionar a cobrança de dívidas tributárias de empresas aos seus sócios. Para possibilitar tal procedimento são necessários alguns requisitos mínimos tais como a dissolução irregular da sociedade ou a infração de lei ou estatuto da própria empresa. Porém, os aspectos que permeiam esse redirecionamento ao sócio têm sido determinados de maneira muito controversa pela doutrina e jurisprudência, fazendo com que esse instituto seja utilizado de forma muito ampla pela Fazenda Pública. Nesse contexto, o presente trabalho tem por finalidade apresentar as formas de responsabilização dos sócios na constituição do crédito de tributos, bem como demonstrar os mecanismos de inclusão dos sócios na fase administrativa de sua cobrança e, por fim, analisar o redirecionamento aos sócios na execução fiscal.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Sócio. Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica. Redirecionamento.

LISTA DE SIGLAS

CC – Código Civil, Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966

LEF – Lei de Execuções Fiscais, Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

RFB – Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 7 |
| 2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS | 9 |
| 2.1. PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS | 9 |
| 2.2. FUNDAMENTOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL | 11 |
| 2.2.1. Responsabilidade Tributária conforme o Artigo 134 do CTN | 12 |
| 2.2.2. Responsabilidade Tributária conforme o Artigo 135 do CTN | 16 |
| 2.3. FUNDAMENTOS DA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS | 18 |
| 3. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA | 22 |
| 3.1. ACEPÇÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL | 22 |
| 3.2. FUNDAMENTO DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS | 23 |
| 3.3. DEFINIÇÃO TEMPORAL DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS | 26 |
| 4. CONCLUSÃO | 33 |
| REFERÊNCIAS | 37 |

1. INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil, por se configurar um Estado Democrático de Direito, regulamenta as formas para a cobrança de dívidas tributárias pelos órgãos de Estado.

O órgão de constituição de créditos tributários é a Fazenda Pública, nas esferas federal, estadual e municipal, que se sujeita às disposições constitucionais, legais e infra legais para realizar a administração tributária do Estado com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade.

Cabem às Procuradorias das Fazendas Públicas a recuperação e defesa desses créditos públicos na fase judicial de cobrança, primando pela justiça fiscal e garantindo o cumprimento da ordem jurídica em prol da sociedade.

Portanto, imperioso saber quais as disposições sobre a matéria para a responsabilização de sócio pelo inadimplemento de dívidas das sociedades ao qual faz/fez parte, definindo-se os critérios e limites para o poder de império dos órgãos citados.

Além disso, é necessária a análise da responsabilização na fase judicial da cobrança, o qual, através da instituição do redirecionamento fiscal, pode vir a atingir os sócios pelas dívidas tributárias das sociedades ao qual fazem/fizeram parte em seu quadro social.

Nesse contexto, a doutrina e a jurisprudência têm concebido a chamada responsabilidade de terceiros e, mais especificamente, a norma contida no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, como uma das dimensões mais emblemáticas do tema da responsabilidade tributária. O primeiro capítulo será dedicado – assim – ao estudo desse dispositivo legal, caracterizado por admitir expressamente a responsabilização pessoal e ilimitada dos diretores, gerentes e representantes pelas dívidas tributárias da sociedade, sob a condição de que estas tenham origem em sua atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Partindo-se dessas premissas a ênfase do presente trabalho residirá em uma das hipóteses mais características de infração à lei de que trata o art. 135 do CTN: a

dissolução irregular da sociedade empresária, fundamentada no encerramento de fato da pessoa jurídica, sem que seja promovido o regular processo de liquidação por seus administradores. Constituirá esse o objeto de estudo do segundo capítulo, o qual abordará, em um primeiro momento, a recente consolidação da matéria pela Súmula nº. 435 do Superior Tribunal de Justiça, a partir da qual passou-se a admitir que a mudança de domicílio fiscal da empresa, sem a devida comunicação aos órgãos competentes, faz presumir a sua dissolução irregular, legitimando o redirecionamento do feito ao sócio-gerente. Ainda, serão elencados os principais fundamentos da responsabilidade do administrador no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, analisando-se a sua relação não só com o art. 135, III, do CTN, mas também com o art. 134, VII, do mesmo diploma legal, e com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Por fim, ainda na segunda parte do trabalho, serão apontados os indícios de dissolução irregular mais comumente aludidos, na teoria e na prática jurídica, como suficientes para autorizar o redirecionamento do feito executivo em face do gestor da sociedade. Assim, verificados os pressupostos legais e os elementos de prova que compõem o redirecionamento com base na dissolução irregular da pessoa jurídica, cumpre concluir o presente estudo com a delimitação temporal do sócio-gerente a ser considerado responsável nessa hipótese, tendo em vista a época em que exercida a função de gerência na empresa e a sua ligação ao fato gerador da obrigação tributária.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

A responsabilidade tributária é a obrigação legal, assumida perante o Fisco pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, não diretamente beneficiado pelo ato praticado, de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária.

Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei.

O objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária, foi assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos, em situações que o contribuinte se tornar pouco acessível à cobrança, ou o tributo não puder ser normalmente pago.

Segundo lição de Eduardo Sabag:

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”). (SABBAG, 2009, p. 635).

Dessa forma, torna-se necessária a regulamentação legal da cobrança de tributos de sujeitos passivos indiretos conforme será abordado nesse trabalho.

2.1. PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS

Um dos pilares da sociedade civilizada é o limite do poder de tributar do Estado. Esse limite serve de amparo ao contribuinte para que o Estado não invada e retire do seu patrimônio nada além do que lhe é direito, sob pena de caracterização de confisco.

Conforme o conceituado doutrinador Ricardo Lobo Torres (2005, p. 122): “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.

No mesmo diapasão, para Ruy Barbosa Nogueira (1995. p. 29): “O poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.

Na seara do direito tributário depreende-se que essa relação demonstrada por Ruy Barbosa Nogueira define o Estado como ente tributante, sujeito ativo, e o indivíduo como contribuinte, sujeito passivo.

Nesse mesmo sentido, para o respeitável doutrinador Eduardo Sabbag:

É cediço que o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos. (SABBAG, 2009, p. 650).

A sujeição do contribuinte ao poder do Estado se dá quando aquele, de um lado, atende à norma jurídica – que o leva à assunção do ônus tributário -, e este, de outra banda, instado igualmente a cumpri-la, na comum plataforma jurídico-tributária, expressa o poder de coação tendente à percepção do tributo.

Por essa razão, nessa relação de geração de ônus tributário, é imprescindível a correta identificação do sujeito passivo – contribuinte – e, também, o reconhecimento de eventuais terceiros responsáveis, sejam na modalidade de substitutos tributários ou de co-responsáveis em caso de inadimplemento do passivo fiscal.

Destarte, a responsabilização de um contribuinte pelo pagamento de determinado tributo trata-se de aspecto de grande importância nessa relação jurídica Fazenda Pública - cidadão, ao qual deve atrelar-se à inafastável figura da legalidade, nos limites constitucionais do poder de tributar do Estado.

No Brasil, as limitações do poder de tributação são dispostas na Constituição Federal, em seus artigos 150, 151 e 152, sem prejuízos de outras garantias constitucionais e legais ao contribuinte. Esses dispositivos delimitam a capacidade de cobrança de tributos pelo Estado, impondo princípios como a legalidade, anterioridade, igualdade jurídica, tributação segundo a capacidade contributiva, indelegabilidade da competência tributária, e especificando as imunidades em matéria tributária.

Além disso, a CRFB dispõe, em seu artigo 146, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II) e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (inciso III).

Nesse sentido, tanto a definição de tributos e de suas espécies, dos respectivos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes, bem como a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários devem ser regulados por lei complementar para terem eficácia no ordenamento tributário brasileiro.

Dessa forma, a determinação do sujeito passivo em uma relação tributária encontra-se revestida da necessidade de regulação por lei complementar, seja pela definição de fato gerador e contribuinte, ou pelos critérios de obrigação e lançamento dos créditos tributários.

2.2. FUNDAMENTOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei 5.172 de 25-10-1966, denominada Código Tributário Nacional, regula as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Normalmente a responsabilidade tributária é do sujeito passivo da obrigação tributária, contribuinte ou responsável definidos, respectivamente, nos incisos I e II, do parágrafo único, do art. 121 do CTN. Contudo, nas hipóteses taxativamente

previstas nos artigos 134 e 135 do mesmo diploma legal essa responsabilidade se estende a terceiros.

Dessa forma, devido à importância no presente tema, os referidos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional serão analisados individualmente nos próximos tópicos.

2.2.1. Responsabilidade Tributária conforme o Artigo 134 do CTN

Dispõe o art. 134 do CTN, em seu inciso VII, que os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, respondem solidariamente com a mesma diante da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Então, a própria norma condiciona a responsabilidade solidária de sócios a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato do responsável solidário ter uma vinculação indireta, por meio de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Quis o legislador, na verdade, referir-se à responsabilidade subsidiária, porque a solidária não comporta benefício de ordem (parágrafo único do art. 124 do CTN). O certo é que a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, prevista neste artigo 134, é excepcional, pelo que, suas normas devem ser interpretadas de forma restrita.

Merece exame específico, pela numerosidade de ocorrências, a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Na prática, reina muita confusão, notadamente, com as hipóteses do art. 135 do CTN.

Na sociedade de pessoas, em tese, o sócio, independentemente de ser dirigente ou não da sociedade, responde pelas obrigações da sociedade de forma solidária e ilimitada. No dizer do respeitável doutrinador Aliomar Baleeiro (1970 , p. 434) sociedade de pessoas “*são as em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada*”. Na sociedade por cotas de responsabilidade limitada o

sócio só responde até o limite do capital subscrito. Esta sociedade caracteriza-se pelo fato da irresponsabilidade dos sócios pelas dívidas da sociedade, quando seu capital está integralizado. Não há como confundir as duas espécies de sociedades.

Antes de mais nada, cumpre verificar se foram esgotados os meios de cobrança contra a sociedade, pois, como se depreende do texto legal, a responsabilidade solidária somente surge na hipótese de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Posteriormente, cabe verificar se trata-se de sociedade de pessoas, e não de sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Em seguida é preciso verificar quanto à intervenção ou omissão do sócio nos atos de que foi responsável na situação configuradora do fato gerador da obrigação tributária. É que não há no nosso sistema jurídico a figura da responsabilidade objetiva em relação a particulares, restrita que está às hipóteses de atos comissivos ou omissivos praticados pelo Estado ou pelos concessionários de serviço público, nos termos do § 6º, do art. 37, da CRFB.

Não pode o sócio ser responsabilizado sem culpa subjetiva. Por isso, o disposto no art. 124, II, do CTN deve ser interpretado de forma sistemática e em conexão com o art. 134, do CTN. Não basta que a lei determine que a pessoa expressamente nela designada é responsável solidário, como o fez o já revogado art. 13 da Lei nº 8.620 de 5-1-1993, por exemplo. Além de violar o texto constitucional retro apontado, essa lei invadiu o campo reservado à lei complementar (art. 146, III, *b*, da CF). Daí a sua aplicação conjugada com o art. 134, do CTN conforme jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA. 1. Tratam os autos de agravo de instrumento movimentado pelo INSS em face de decisão proferida pelo juízo monocrático que indeferiu pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra empresa Assistência Universal Bom Pastor. O TRF/3ª Região, sob a égide do art. 135, III, do CTN, negou provimento ao agravo à

luz do entendimento segundo o qual o inadimplemento do tributo não constitui infração à lei, capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios. Recurso especial interposto pela Autarquia apontando infringência dos arts. dos arts. 535, II, do CPC, 135 e 136, do CTN, 13, Lei 8.620/93 e 4º, V, da Lei 6.830/80. 2. O julgador não está obrigado a enfrentar todas as teses jurídicas deduzidas pelas partes, sendo suficiente que preste fundamentadamente a tutela jurisdicional. In casu, não obstante em sentido contrário ao pretendido pela recorrente, constata-se que a lide foi regularmente apreciada pela Corte de origem, o que afasta a alegada violação da norma inserta no art. 535 do CPC. 3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional. 4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar. 5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN. 6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN. 7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido. 8. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada

(princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário. 9. Recurso especial improvido. (STJ - REsp: 717717 SP 2005/0008283-8, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 28/09/2005, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 08/05/2006 p. 172)

Dessa forma, cumpre analisar o requisito da liquidação de sociedade de pessoa, conforme descrição do jurista Pedro Nunes:

Liquidação é o meio pelo qual a sociedade mercantil, sob a mesma firma, com cláusula – em liquidação – dispõe do seu patrimônio, fazendo ajuste final de suas contas, terminando as operações encetadas, cobrando créditos, pagando suas dívidas, vendendo os remanescentes do seu fundo de negócio e distribuindo, por fim, entre os sócios, o ativo líquido ou os prejuízos que se verificarem, segundo estabelecer a lei ou o contrato social. (NUNES, 1961, p. 151).

A liquidação, portanto, pressupõe dissolução da sociedade. Na sociedade de pessoa promove-se o distrato social. Dissolvida a sociedade por deliberação dos sócios a expressão “em liquidação” passa a integrar a sua denominação e ela passa a dispor de seu patrimônio promovendo operações de cobrança dos créditos; pagamentos de dívidas; vendas de bens do ativo; e finalmente distribuindo, entre os sócios, o ativo líquido ou os prejuízos apurados de conformidade com a lei e o contrato social.

Estando a sociedade em fase de liquidação, verificada a impossibilidade de o seu ativo não ser suficiente para pagamento dos créditos tributários, respondem solidariamente com a sociedade os seus sócios. Contudo, essa responsabilidade limita-se apenas aos créditos tributários a que deram causa os sócios por seus atos comissivos ou omissivos. Não cuida o dispositivo sob comento de prática de ato ilegal ou contrário ao contrato social ou ao estatuto, nem de ato praticado com excesso de poder de que trata o artigo 135 do CTN. A responsabilidade dos sócios deriva simplesmente de sua condição de sócio de sociedade de pessoas, onde vige o princípio da responsabilidade solidária e ilimitada. Só que o Código Tributário Nacional, de forma legítima, afastou a responsabilidade objetiva, exigindo a comissão ou omissão dos sócios nos fatos que ensejaram o desencadeamento da obrigação tributária (ocorrência do fato gerador).

Se a própria lei, para fins tributários, condicionou a responsabilização do sócio de sociedade de pessoa à presença de dois requisitos enumerados não há como pretender dispensar tais requisitos, invocando-se o regime jurídico da sociedade de pessoa que conduz à responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios. Inaplicável, ao caso, o art. 110 do CTN.

Para finalizar, não cabe à luz da análise do art. 134 do CTN cogitar de dissolução irregular de sociedade empresarial para promover a responsabilização pessoal dos sócios.

2.2.2. Responsabilidade Tributária conforme o Artigo 135 do CTN

Vimos que o art. 134 do CTN cuida de responsabilidade solidária, na verdade subsidiária, das pessoas referidas nos incisos I a VII. O art. 135 cuida da responsabilidade pessoal das pessoas referidas nos incisos I a VII, do art. 134 (inciso I), dos mandatários, prepostos e empregados (inciso II), e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III).

Exatamente porque a responsabilidade é pessoal em todos os casos elencados no art. 135 o crédito tributário deve, necessariamente, resultar de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Em todas essas hipóteses, ocorre a responsabilidade por substituição e não apenas responsabilidade solidária estritamente no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, como nos casos elencados no artigo antecedente. Essa responsabilidade por substituição, outrossim, inclui todas as penalidades, bem como as obrigações acessórias.

Ressalta-se que, nos expressos termos do *caput* do art. 135, somente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto acarretam a responsabilidade pessoal do administrador, sócio ou não. Exemplo de ato praticado com infração de lei é o contrabando ou descaminho. Caso típico de ato praticado com infração de contrato social é a hipótese em que o administrador (sócio ou não) realiza negócios jurídicos fora do ramo de atividade da sociedade. É o caso, por exemplo, de um dirigente empresarial do setor de compra e venda de calçados que resolve efetuar

operações de compra e venda de gado. A responsabilidade pelo pagamento do tributo resultante dessa operação fica atribuída àquele dirigente empresarial. Ato praticado com excesso de poder significa qualquer ato praticado pelo administrador extrapolando suas atribuições, normalmente definidas no contrato social ou estatuto, de sorte que, nesse caso, infringe também a disposição contratual ou estatutária.

Na análise do art. 135 é importante salientar, conforme Harada:

[...] que não cabe ao contribuinte fazer a prova negativa dos fatos (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto). A Lei 13.105 de 16-3-2015, Código de Processo Civil, dispõe em seu art. 373 que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.(HARADA, 2016).

Como se vê, pelo Código de Processo Civil, cabe ao autor a prova do fato constitutivo de seu direito, enquanto que incumbe ao réu a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo.

Fato constitutivo é aquele que faz nascer o direito, isto é, enseja a criação de uma relação jurídica. No caso, é o crédito tributário constituído contra as pessoas referidas no art. 135 do CTN. Fato extintivo é aquele que tem o condão de fazer cessar a relação jurídica como, por exemplo, o pagamento de aluguel na ação de despejo por falta de pagamento. Fato impeditivo é aquela circunstância que obsta a produção de efeito regular que deveria decorrer de um determinado fato como, por exemplo, a compra e venda celebrada com um menor. Fato modificativo é aquele superveniente que, sem excluir ou impedir a relação jurídica, enseja sua modificação como, por exemplo, pagamento parcial de uma dívida objeto de cobrança. Essas regras, contudo, não são absolutas. Às vezes o réu, sem negar absolutamente os fatos imputados pelo autor, alega outros fatos que importam na negação daqueles aduzidos pelo autor, hipótese em que compete-lhe o ônus da contraprova. Da mesma forma, a prova dos fatos extintivos, modificativos ou impeditivos nem sempre cabe apenas ao réu. Pode-se dizer que o ônus da prova deve ser repartido equilibradamente entre as partes, cabendo a quem afirmar ou agir, ou seja, cada parte deve fornecer os elementos de prova da alegação que fizer. Assim, o ônus da

prova é de quem alega a existência ou inexistência de um fato do qual pretenda induzir uma relação jurídica.

Nesse sentido é a jurisprudência do STJ, conforme ementa abaixo:

EMENTA - TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES. 1. Agravo regimental contra decisão que conheceu de agravo de instrumento e proveu o recurso especial da parte agravada. 2. O acórdão a quo, nos termos do art. 135, III, do CTN, deferiu pedido e inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da execução fiscal, referente aos fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade. 3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa à época dos fatos geradores. 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). 6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior. 7. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004. 8. Agravo regimental não-provido. (STJ, AgRg no Ag nº 930334/AL, Rel. Min. José Delgado, DJ de 1-2-2008, p. 447; RT-872/195).

Dessa forma, como a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, referida no inciso III, do art. 135, deriva, não de sua condição de sócio da sociedade, mas de administrador de bens alheios, é preciso que o fisco comprove a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme se trate de sociedade empresarial ou de sociedade sem fins lucrativos. Se o fisco constituir o crédito tributário contra diretor, gerente ou representante de sociedade empresarial ou de sociedade civil deve comprovar que aquele crédito resultou de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatuto, enquanto administrador de bem alheio.

2.3. FUNDAMENTOS DA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS

O artigo 4º da Lei N.º 6.830 de 22-9-1980, em seu inciso V, dispõe que a execução fiscal poderá ser promovida contra “responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado”.

A clareza do texto legal é indiscutível quanto à possibilidade de se cobrar o crédito inscrito em dívida ativa do responsável da pessoa jurídica. Merece, porém, estudo a locução “nos termos da lei”. Nesse caso, a hipótese de dissolução irregular da sociedade a responsabilidade dos administradores emerge da conjugação dos dispositivos 1016 do Código Civil com os capítulos referentes à liquidação e dissolução das sociedades empresárias.

O artigo 1016 do Código Civil regulamenta a responsabilidade pessoal dos administradores pelas obrigações da sociedade quando agirem de forma culposa ou com inobservância da lei ou contrato. Assim, um sócio da sociedade por cotas de responsabilidade limitada só terá a sua responsabilidade restringida à cota social se for diligente e agir consoante às normas estatutárias, legais ou contratadas.

Em relação à dissolução irregular, a despeito do Código Civil não ser exposto sobre a responsabilidade pessoal do sócio administrador, a doutrina vem afirmando que a dissolução irregular constitui um ato contrário a lei.

ROCHA entende que essa visão restrita não se harmoniza sistematicamente com um enfoque teleológico da norma em análise, caminhando no sentido inverso ao seu objetivo. Para o jurista:

É nessa linha de pensamento que se admite a responsabilidade solidária do gestor pela dívida não-paga pela pessoa jurídica, sempre que se verificar a dissolução irregular da sociedade comercial, ou seja, quando não obstante a dívida inadimplida decorra das atividades regulares da empresa, sem que se possa atribuir ao sócio-gerente a prática de qualquer ilícito que tenha resultado propriamente na obrigação fiscal, a empresa vem a encerrar suas atividades clandestinamente, sem a observância das normas administrativas, comerciais e fiscais que regulam a dissolução societária. Nesses casos, tem-se a configuração de um ilícito que, embora posterior ao fato gerador da obrigação não-paga, configura ilegalidade atribuível ao gestor da pessoa jurídica e que, por esta razão, conduz à sua responsabilização pessoal pela dívida. (ROCHA, 2009, p. 85)

Na prática, em grande parte dos casos, a Fazenda Pública costuma buscar inicialmente o patrimônio da sociedade para só então, em caso de insucesso, pesquisar bens pessoais dos administradores, o que é coerente com um sistema de responsabilidade subsidiária. Essas práxis são abonadas pela jurisprudência, batizando-se essa operação de "redirecionamento da execução fiscal". Neste, a ação de execução fiscal é ajuizada contra a sociedade e, não havendo satisfação do crédito, inclui-se o administrador no polo passivo do processo executivo. Admite-se, ainda, que a ação de execução seja diretamente ajuizada contra sociedade e administrador, se o nome deste constar da Certidão da Dívida Ativa. Nessa hipótese, é incongruente afirmar que a responsabilidade do sócio-gerente é por substituição, visto que, no mesmo processo, está-se cobrando dele o crédito tributário mantendo-se a responsabilidade da sociedade.

A possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte decorre de sua natureza de relação jurídica de garantia. Em razão dessa natureza, a obrigação do responsável, para existir, valer e produzir efeitos, necessita a existência, a validade e a eficácia da obrigação do contribuinte (pessoa jurídica). Diversamente, a obrigação do contribuinte, para existir, valer e produzir efeitos, não depende da existência, da validade e da eficácia da obrigação do responsável. Logo,

o crédito tributário do contribuinte pode ser plenamente exigido independentemente de ser declarada ou não a responsabilidade do administrador.

O redirecionamento da *actio* executiva, nos termos em que vem sendo autorizado pelos tribunais, torna precário o direito de defesa do dirigente contra o qual é postulada essa medida.

De fato, a responsabilidade tributária deriva de ato ilícito praticado pelo sócio-gerente, nos termos do art. 135 do CTN, ato ilícito que deve ser apurado em processo administrativo no qual a Administração oferecerá obrigatoriamente direito de defesa àquele que acusa de agir em infração de lei, contrato social ou estatuto. Daí se infere que a discussão sobre a atitude do sócio-gerente, se ele agiu ou não dentro da normalidade legal e convencional, não pode ser feita no bojo do processo de execução, que só admite forma mitigada de contraditório.

Entretanto, nota-se que a jurisprudência, mesmo nas hipóteses em que inexistente título executivo extrajudicial específico em nome do administrador, não tem considerado o redirecionamento do feito como ofensivo aos princípios do contraditório e da ampla defesa, na medida em que é assegurado ao sócio o direito de debater amplamente a matéria, por meio de Embargos à Execução. Isso porque, os Embargos à Execução configuram ação paralela ao executivo fiscal, movida pelo devedor contra a Fazenda Pública, na tentativa de desconstituir o título que serve de fundamento à atividade executiva do Estado posta a serviço do credor.

A propósito, o entendimento sufragado no seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. EXECUÇÃO PROMOVIDA APENAS CONTRA A EMPRESA. SÓCIO CUJO NOME NÃO CONSTA DA CDA. ÔNUS DE PROVA QUE CABE AO FISCO. COMPROVAÇÃO NO SENTIDO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO. SÚMULA 7/STJ. DEMAIS DISCUSSÕES QUE DEVEM SER DIRIMIDAS EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. RECURSO DESPROVIDO. 1. (...). 3. Na hipótese em exame, a execução fiscal foi promovida apenas contra a empresa e da Certidão de Dívida Ativa - CDA - não consta o nome dos sócios. Assim, considerando a

jurisprudência que se firmou nesta Corte de Justiça, conforme acima delineado, conclui-se que, tendo sido a execução, posteriormente, redirecionada contra sócio cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, entende-se que cabe ao Fisco o ônus de provar que o sócio incorreu em alguma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. 4. O Estado do Rio de Janeiro, ao requerer o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios, trouxe aos autos provas, examinadas no juízo da origem, de que a sociedade empresarial dissolveu-se irregularmente, o que possibilitou a responsabilização dos sócios pelos débitos tributários da sociedade devedora. Assim, não há como elidir essa conclusão, pois, para tanto, seria necessária a análise das provas constantes dos autos, o que, no entanto, é inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 5. Em execução fiscal somente podem ser arguidas, excepcionalmente, as questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, bem assim aquelas em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, desde que não seja necessária dilação probatória, sendo certo que as demais discussões devem ser levantadas pelo executado na via de embargos à execução. 6. Recurso especial desprovido.

(STJ. REsp 649.721/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 2.8.2007, p. 336)

Portanto, em que pese a relutância de uma parcela da doutrina em aceitar esses argumentos, constata-se que predomina na jurisprudência do STJ a viabilidade da responsabilização do sócio-gerente através do redirecionamento da execução fiscal, o que se dá mediante tão somente pedido específico de inclusão dele na polaridade da execução, sendo a prova produzida e discutida nos próprios autos executivos, sem necessidade de abertura de autos próprios.

Nos casos em que o fato que justifica a co-responsabilização do sócio for posterior à constituição definitiva do crédito, como na hipótese de dissolução irregular, por exemplo, mesmo que o seu nome não seja apontado na CDA, o Superior Tribunal de Justiça tem acolhido o pedido de redirecionamento da Fazenda Pública, exigindo-se, para tanto, a comprovação, no seio do processo de execução, acerca da ocorrência dos fatos que motivaram o requerimento da medida.

3. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA

Assim como a constituição de uma sociedade deve obedecer a determinados requisitos legais, também a sua dissolução deve se dar com observância às formalidades estabelecidas pela lei civil e comercial para a regularização desse procedimento. Todavia, diante de um contexto em que cada vez mais empresas simplesmente cessam suas atividades sem a devida quitação do débito fiscal, consolidou-se, no Judiciário, uma orientação jurisprudencial voltada para coibir essa prática cada vez mais comum e buscar a efetiva satisfação do crédito tributário: a dissolução irregular da pessoa jurídica passou, então, a ser consagrada como fundamento legítimo para o redirecionamento da demanda aos sócios-gerentes.

3.1. ACEPÇÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

A forte repercussão da matéria e a aplicação reiterada dessa orientação pelos órgãos julgadores ensejou, em 2010, a edição da Súmula nº. 435 pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual:

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.

Nesse contexto, delineou-se o entendimento no sentido de que a mera Certidão do Oficial de Justiça, dando conta de que a empresa deixou de funcionar no endereço constante de seus cadastros, é suficiente para legitimar o redirecionamento da execução fiscal. Trata-se do indício mais simbólico da dissolução irregular, e mais comumente utilizado pelos órgãos julgadores para deferir a inclusão do administrador no polo passivo da execução, de modo que o próprio enunciado da Súmula nº. 435 do Superior Tribunal de Justiça, conforme exposto, corrobora essa pretensão.

O precedente mais antigo que embasou a aludida Súmula é de 2005, relativo ao julgamento do Recurso Especial nº. 738.502, quando o Min. Luiz Fux exarou o entendimento de que a não localização da empresa executada é suficiente para indicar que a mesma se dissolveu irregularmente.

Assim, se a empresa não for encontrada no endereço constante do contrato social arquivado na Junta Comercial, sem comunicar onde está operando, será considerada presumidamente desativada ou irregularmente extinta. A adoção dessa orientação eleva as possibilidades de êxito da execução fiscal, pois evita que essa ação seja frustrada unicamente porque o Fisco, em virtude da dissolução da sociedade, não tem mais contra quem dirigir a cobrança do crédito fiscal.

Nada obstante, trata-se, na hipótese, de presunção *iuris tantum*, isto é, presunção relativa, na qual se admite prova em contrário. Logo, nada impede que o sócio, depois de citado, ingresse com o recurso cabível, comprovando, por exemplo, eventual atividade da empresa ou a sua regular dissolução, provas cuja obtenção não apresenta elevado grau de dificuldade. Nesse sentido, veja-se a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. 1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08. 2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos.

(STJ - EREsp: 852437 RS 2007/0019171-6, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 22/10/2008, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 03/11/2008)

3.2. FUNDAMENTO DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

A infração residiria, fundamentalmente, no descumprimento de dever legal atribuído ao sócio-gerente ou administrador, o qual, nos casos de eventual dissolução, é responsável por promover a regular liquidação da pessoa jurídica, realizando o ativo, pagando o passivo e rateando o remanescente entre os sócios. Em assim não agindo, induz à presunção de que os bens societários foram dissipados em prejuízo dos credores, atraindo para si a responsabilidade pelas respectivas dívidas fiscais.

Nesse tocante, aliás, o art. 1.103 do Código Civil elenca expressamente quais os deveres impostos ao liquidante para a regularidade desse 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 assembléia 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.

Paralelamente, no que tange à responsabilidade ilimitada dos sócios-gerentes pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei, assim dispõe o art. 10 do Decreto nº. 3.708/19:

Art. 10. Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

A qualificação da dissolução irregular enquanto infração à lei, portanto, é contemplada por diversos diplomas legais extratributários, abrangendo tanto a

legislação civil e societária quanto a legislação comercial e demais leis e decretos regulamentares. Frise-se, por oportuno, que não se trata, aqui, de infração à lei tributária, já que, consoante bem observa COELHO,

Fosse essa lei [tributária] o simples inadimplemento do tributo seria infração de lei, atraindo a responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no dispositivo legal sob comento, já que o ilícito, na Teoria Geral do Direito, é todo descumprimento de dever legal ou contratual, i.e., constitui sempre uma transgressão da ordem jurídica (*ordo juris*). (COELHO, 2010, p. 139)

Em síntese – portanto – a extinção irregular da sociedade comercial, na medida em que decorrente de ato contrário à lei, levaria à responsabilidade estabelecida pelo art.135, III, do CTN. No entanto, em que pese a adoção desse entendimento pela maior parte da doutrina e da jurisprudência, interessante notar que, em alguns julgados recentes, tanto da 1ª quanto da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, tem sido feita forte ressalva à aplicação desse artigo no caso específico de dissolução irregular da empresa:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO CARACTERIZADA. 1. A responsabilidade pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas, prevista no art. 135 do CTN, não é objetiva, exigindo a configuração de alguma das hipóteses fáticas ali descritas. 2. A dissolução irregular da pessoa jurídica vem sendo admitida, pela jurisprudência, como fundamento da responsabilidade pessoal do sócio-gerente que a administrava quando de sua extinção de fato, mas não tem suporte no art. 135 do CTN, que só cuida da responsabilidade por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não abrangendo, portanto, ações ou omissões posteriores ao nascimento da obrigação tributária. 3. A dissolução irregular da pessoa jurídica pode atrair a responsabilidade de seu administrador com fundamento no art. 10 do D 3.708/1919, segundo o qual "os sócios gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei". 4. É dever da pessoa jurídica, em hipótese de extinção, promover sua regular liquidação de acordo com os parâmetros legais, que protegem os interesses dos sócios e dos credores. A ausência dessas formalidades autoriza presumir que ocorreu dissipação dos bens da sociedade, em prejuízo dos

credores, justificando o direcionamento da execução contra o administrador omissor. 5. Hipótese em que ausentes elementos concretos para se afirmar ter havido a dissolução irregular da executada, fundamento do pedido de redirecionamento. 6. Agravo não provido

(STJ - EREsp: 716412 PR, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 22/08/2008, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 22/09/2008)

De qualquer sorte, independentemente das dimensões dadas, ou não, pela letra da lei, pode-se afirmar que o que se verifica, precisamente, é o redirecionamento em razão de infração à lei, esta decorrente da atuação do sócio-gerente, o qual, por não proceder à baixa regular da empresa, faz presumir, em linha de princípio, a apropriação indevida dos bens da sociedade em benefício próprio e em detrimento da sociedade e seus credores.

3.3. DEFINIÇÃO TEMPORAL DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

O debate acerca do efetivo alcance da responsabilidade tributária dos sócios-gerentes, na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária, tem comportado diversas interpretações na teoria e na prática jurídica, variando de acordo com a concepção temporal do ilícito cuja imputabilidade se atribui ao administrador.

O Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, não oferece uma orientação uníssona a respeito da matéria, sendo possível identificar, em linhas gerais, a adoção de três entendimentos distintos para a aferição do sócio responsável nesses casos: *(i)* a responsabilização deve atingir apenas o sócio-gerente à época dos fatos geradores da obrigação tributária; *(ii)* o redirecionamento deve recair tão somente sobre o sócio-gerente contemporâneo à dissolução irregular da pessoa jurídica; e *(iii)* a responsabilidade tributária é imputada ao sócio que exercia a gerência da empresa tanto no momento de ocorrência dos fatos geradores quanto da dissolução irregular.

3.3.1. Gerência à época do fato gerador

Com efeito, a ocorrência do fato gerador determina o momento do nascimento da obrigação tributária. Ainda, segundo dispõe o art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ao passo que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115 do CTN).

Destarte, no caso das execuções fiscais, nas quais os créditos executados correspondem a obrigações cujo objeto, via de regra, é o pagamento de um tributo, tem-se que o fato gerador será sempre a situação fática ou jurídica descrita na lei como necessária e suficiente para fazer nascer o dever de pagar o tributo.

É esse o raciocínio consignado no seguinte julgado do e. STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. POSSIBILIDADE. FATO GERADOR OCORRIDO À ÉPOCA EM QUE O SÓCIO INTEGRAVA O QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de redirecionamento de execução fiscal contra sócio-gerente da empresa irregularmente dissolvida. O agravante alega, em síntese, que o fato de ter se retirado da empresa antes de sua dissolução irregular obsta o redirecionamento da execução fiscal contra ele, a despeito de que integrava o quadro societário da sociedade à época do fato gerador. 2. A irrisignação do agravante vai de encontro ao entendimento já pacificado por esta Corte no sentido de que a dissolução irregular da sociedade, fato constatado pelo acórdão recorrido, autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador. Dessa forma, independentemente de constar ou não da CDA o nome do sócio alvo do redirecionamento da execução, é lícita a inclusão dele no pólo passivo da ação executiva. 3. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no Ag 1105993/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009)

De acordo com essa orientação, portanto, estabelece-se uma relação direta entre o não pagamento do tributo e a dissolução irregular da empresa, razão pela qual mesmo o sócio que não exercia a gerência da sociedade quando do seu

encerramento, pode se ver pessoalmente responsabilizado. O inadimplemento da obrigação tributária, somada à posterior dissolução irregular, não remanescendo bens passíveis de penhora, legitimaria – assim – o alcance da responsabilidade apenas ao gestor da empresa à época dos fatos geradores.

3.3.2. Gerência à época da dissolução irregular

O entendimento de que o sócio-gerente responsável, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, é aquele contemporâneo à sua ocorrência, consoante assinala FILIPPO, foi pela primeira vez adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em meados da década de 90, quando do julgamento do Recurso Especial nº. 33.364/SP:

EMBARGOS DE TERCEIRO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EX-SÓCIO. PENHORA. DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE. DIVERGÊNCIA PRETORIANA NÃO DEMONSTRADA. ART. 135, I A III, CTN. – Se, quando da dissolução irregular da sociedade, o sócio, que jamais exerceu cargo de gerência, não fazia mais parte da mesma, não pode ser considerado responsável pelos tributos não pagos. – Para caracterização do dissídio jurisprudencial e imprescindível que os acórdãos em confronto tenham sido proferidos em idênticas hipóteses. – Recurso não conhecido.

(STJ - REsp: 33.364 SP, Relator: Ministro AMERICO LUZ, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/06/1994)

No voto condutor, o Ministro Relator, Américo Luz, esclareceu sobre a necessidade de permanência do sócio no quadro social no momento do ilícito:

No caso em discussão ocorreu a infração da lei com o encerramento das atividades da sociedade sem a sua legal dissolução. Porém, tal infração não foi cometida pelo embargante, pois não mais compunha o quadro social da devedora. Dissolução irregular e não pagamento das dívidas tributárias só podem ser atribuídos aos novos sócios e contra eles dirigida a execução.

Em outras palavras, não pode ser responsabilizado o dirigente que se desliga da sociedade antes da infração que enseja a responsabilização. Nesse compasso, entende-se que a retirada do sócio previamente à dissolução irregular elide sua responsabilização pessoal, tendo em conta que não lhe pode ser imputada a ausência dos procedimentos de baixa da sociedade, cuja responsabilidade é

exclusiva do sócio-gerente contemporâneo à ao período em que se encerrou de fato a pessoa jurídica.

A dissolução irregular é um ilícito autônomo à ocorrência dos fatos geradores, motivo pelo qual se justifica a responsabilização apenas do administrador contemporâneo ao encerramento indevido.

É essa, inclusive, a orientação predominante nas Turmas de Direito Tributário do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO DE FATO. CORREÇÃO. REDIRECIONAMENTO. NOME DOS SÓCIOS NA CDA. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DIRIGENTES À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE E NÃO DAQUELES QUE INTEGRAVAM A PESSOA JURÍDICA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. 1. (...) 3. O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução. Hipótese em que os sócios que integravam à sociedade à época do fato gerador, mas não à época da dissolução irregular, devem ter sua responsabilização tributária excluída em face de não terem participado do ato reputado como infringente à lei, qual seja, a dissolução irregular da pessoa jurídica. (TRF4 – Agravo de Instrumento nº 2006.04.00.030529-9. Relator: ARTUR CÉSAR DE SOUZA, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/08/2011)

Destarte, muito embora o sócio estivesse atuando ativamente na empresa à época de ocorrência dos fatos geradores, somente responderá, em caso de dissolução irregular, se estiver integrando o quadro social da empresa neste momento específico, em função de ser a ele atribuída à realização do ato tido como infrator.

É por essa razão que, de acordo com esse entendimento, o sócio que se retirou da sociedade antes do seu encerramento, só poderá ser responsabilizado caso fique comprovada a sua atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos à época dos fatos geradores da obrigação que consubstancia os créditos exigidos, consoante determina o art. 135 do CTN.

3.3.3. Gerência à época do fato gerador e da dissolução irregular

Uma terceira orientação consiste numa espécie de combinação entre os dois entendimentos anteriores: a responsabilização do sócio-gerente pela dissolução irregular exigiria a sua permanência na sociedade tanto à época do fato gerador quanto no momento da dissolução irregular. Presume-se como responsável tributário, conforme esse posicionamento, aquele sócio que, tendo administrado a empresa à época dos fatos geradores, também era gerente por ocasião de sua dissolução irregular.

O que se pressupõe, portanto, é a solução de continuidade entre o não recolhimento do tributo e a posterior dissolução irregular, considerando-se ambos decorrentes de atos praticados pelo mesmo sócio-gerente. Vale dizer: o dirigente que, ciente da insolvência da empresa, opta por, posteriormente, dissolvê-la irregularmente, age com infração à lei, legitimando a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal.

Conforme BECKER (2014), a justificativa para a adoção desse entendimento foi melhor esclarecida no julgamento do Agravo regimental no Recurso Especial nº. 1034238/SP, de relatoria da Ministra Denise Arruda, a qual sustentou a tese de que a responsabilidade do administrador deve derivar, simultaneamente, do não pagamento do tributo e da conseqüente dissolução irregular, daí porque o responsável seria aquele sócio-gerente à época de ambas as situações:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN. 1. (...) 4. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que

aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular). 5. Agravo regimental desprovido.

(STJ - AgRResp: 1034238 SP, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/05/2009)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – por sua vez – com o objetivo de redirecionar a *actio* executiva para o maior número possível de sócios, inseriu, no parágrafo único do art. 2º. da Portaria Interna 180/2010, a seguinte determinação:

Art. 2º. A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

- I – excesso de poderes;
- II – infração à lei;
- III – infração ao contrato social ou estatuto;
- IV – dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

Trata-se, como se vê, de um possível quarto entendimento, já que não exige a contemporaneidade do sócio-gerente apenas com a dissolução irregular, ou, ainda, somente com o fato gerador. Tampouco se institui a necessidade de que aquele responsável pela dissolução tenha exercido a gerência, simultaneamente, à época do fato gerador: tanto um quanto o outro serão, segundo esse artigo, solidariamente responsáveis pelo advento da dissolução irregular.

Amplia-se, dessa forma, a possibilidade de êxito da execução, na medida em que mesmo os sócios que sequer integram o quadro social por ocasião do encerramento indevido poderão ser chamados para responder, com seus bens

particulares, pelas dívidas sociais exigidas em execução fiscal. Essa orientação, entretanto, não parece ser acolhida pelos tribunais, que, via de regra, se limitam a adotar algum dos três entendimentos estudados.

5. CONCLUSÃO

O redirecionamento em uma ação fiscal, visando à responsabilização de um terceiro para o pagamento de um tributo inadimplido pelo contribuinte, é um instituto poderoso à disposição do Fisco, pois permite que o adimplemento de um crédito tributário não fique adstrito ao patrimônio da sociedade empresarial, mas sendo possível alcançar os bens particulares do sócio-gerente que tenha incorrido nas hipóteses legais de responsabilização tributária.

O dispositivo legal mais utilizado pela Fazenda Pública para amparar o redirecionamento da execução fiscal é a hipótese disposta no inciso III, art. 135, do Código Tributário Nacional. Assim, os sócios que tenham incorrido na prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e que, além disso, exerçam o cargo de direção, gerência ou representação de pessoas jurídicas de direito privado, podem receber a imputação de responsabilidade tributária.

Embora a atuação com excesso de poderes ou infração do contrato social não possua maiores dificuldades em perceber sua violação no caso concreto, a infração à lei nem sempre é coerente com o real desígnio desse artigo, de modo que, originalmente o Superior Tribunal de Justiça reconhecia no mero inadimplemento da obrigação tributária um ilícito apto a ensejar, por si só, a responsabilidade automática do administrador da sociedade executada.

Porém, conforme exposto, posteriormente esse Egrégio Tribunal acabou revendo essa orientação, passando a considerar que a responsabilidade do sócio-gerente, para os fins do art. 135, III, do CTN, possui natureza subjetiva, ou seja, depende de comprovação da prática dos atos referidos nesse dispositivo. O entendimento predominante atualmente é o de que o inadimplemento do tributo pela sociedade empresária deve ter por origem uma conduta dolosa do gestor para a sua responsabilização, sendo que, nesse caso, incumbe à Fazenda o ônus da prova. Refere-se a um entendimento mais ajustado, porque além de contemplar a regra geral de limitação de responsabilidade de um sócio perante terceiros, evita que se inviabilize a continuidade da atividade econômica. Do contrário, qualquer administrador de uma sociedade empresária ficaria sempre sujeito a se ver pessoalmente responsabilizado pelo mero inadimplemento de um encargo fiscal,

que muitas vezes decorre de problemas financeiros alheios ao desempenho das funções.

Ante o estudado é entendimento pacífico dos tribunais a permissão de redirecionamento de executivo fiscal, no caso, a responsabilização do sócio-gerente na própria execução fiscal, desde que comprovados o disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, ou, também, a dissolução irregular da sociedade empresária. Porém, uma parcela significativa da doutrina da área emite forte crítica à admissão desse incidente, afirmando que há a necessidade de instauração de um processo administrativo prévio para a responsabilização, seja nos casos em que o nome do sócio está inscrito na Certidão de Dívida Ativa, como nas hipóteses em que apenas a pessoa jurídica nela consta. Dessa forma, sustenta-se a necessidade de respeitarem-se os constitucionais princípios da ampla defesa e do contraditório, que somente seriam verificados de forma integral com a participação do sócio no processo administrativo competente.

Mas, como procurou-se demonstrar no presente trabalho, quando o sócio-gerente comete alguma ilicitude no curso da execução fiscal fica sujeito à responsabilização através do mecanismo do redirecionamento.

Além disso, é pacífica a jurisprudência no sentido de que o pedido de inclusão de administrador no polo passivo da execução fiscal deverá ser instruído com provas que determinem efetiva ocorrência dos fatos que ensejaram o requerimento desse instituto, gerando dessa forma uma presunção relativa em favor do administrador. Mesmo após o pedido de redirecionamento pela Fazenda, o sócio pode defender-se de maneira restrita através de Exceção de Pré-Executividade ou, de maneira ampla, na sede própria dos Embargos à Execução.

Assim, conforme a presente análise, o principal fato autorizador do redirecionamento é a dissolução irregular da sociedade empresária, pois trata-se de um ilícito previsto no artigo 135, inciso III, do CTN, praticado pelo administrador da pessoa jurídica dissolvida. Esse é o dispositivo legal normalmente adotado pelo Fisco para requerer o redirecionamento e acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Oportuno ressaltar que a certidão do Oficial de Justiça tem sido o elemento de prova de maior importância para o deferimento da responsabilidade do

administrador, pois consiste em documento responsável por atestar que a empresa não mais funciona no seu domicílio fiscal. Destarte, o STJ pacificou na Súmula nº 435 que o sócio-gerente deverá comunicar, de forma obrigatória, a mudança de endereço da sede da sociedade, pois do contrário faz surgir em seu desfavor a presunção *juris tantum* da dissolução irregular da empresa.

Importante mencionar que a delimitação temporal da responsabilidade do sócio-gerente é um aspecto relevante para a instituição do redirecionamento em uma execução fiscal. A jurisprudência, conforme examinado, atribui a responsabilidade ao sócio-gerente à época apenas do fato gerador, ora àquele contemporâneo apenas no momento da dissolução irregular e, ainda, àquele que administrava a sociedade em ambas as situações.

No entanto, parece mais acertado, que o sócio responsável seja tão somente aquele com poderes de administração no momento da dissolução irregular, já que este é o motivo pelo qual pende o pedido de redirecionamento, pois esse ilícito é posterior à ocorrência dos fatos geradores do crédito tributário.

Por isso esse assunto possui grande importância na esfera executiva, pois os critérios adotados devem ser corretamente estudados pelo julgador a fim de aferir a responsabilidade dos débitos, sob pena de transformar-se uma medida excepcional como o redirecionamento em uma regra geral para todo e qualquer caso que o Fisco não consiga obter êxito na cobrança da obrigação tributária.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro, Forense, 2009.

BECKER, Bruna. **Aspectos da Responsabilidade Tributária do Sócio-Gerente**. *Ambito Jurídico*, Rio Grande, XIX, n. 98, mar 2014. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10933>

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11^a. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FILIPPO, Luciano Gomes. **Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos – Considerações de direito comparado**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, vol. 19, n^o. 100, p. 325-348, set./out. 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária de terceiros**. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 84, jan 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8810>. Acesso em out 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961, p. 151

ROCHA, Gerson Luiz. **O redirecionamento da execução fiscal contra o responsável: a norma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional**. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Matérias atuais da Justiça Federal*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 85.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 635.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.