

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Débora Freire de Lima

DISSOLUÇÃO IRREGULAR: QUEM DEVE SER O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO  
PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL?

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Débora Freire de Lima

DISSOLUÇÃO IRREGULAR: QUEM DEVE SER O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO  
PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL?

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2019

Banca Examinadora

---

---

---

Dedico este trabalho à Deus que, em seu infinito amor, sempre me dá forças para seguir adiante e não me deixa desistir, apesar das lutas.

Agradeço a Deus, por sempre estar comigo, aos meus pais Edvaldo e Ana, que na simplicidade da vida sempre incentivaram meus estudos, a meus irmãos, Renato, Rodrigo e Gabriela, por me apoiarem a cada dia, aos meus sobrinhos Giovanna e Mateus, que preenchem meu coração de amor e alegria e à minha orientadora, Prof.<sup>a</sup> Íris Vânia Santos Rosa pelo apoio e incentivo para a elaboração deste trabalho.

Somos a memória que temos e a  
responsabilidade que assumimos.  
Sem memória não existimos, sem  
responsabilidade talvez não mereçamos existir.

José de Sousa Saramago

# DISSOLUÇÃO IRREGULAR: QUEM DEVE SER O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL?

Débora Freire de Lima

## RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar a responsabilidade de terceiros, em especial a regulada pelo artigo 135 do CTN, para fins de verificar em face de qual sócio-gerente ou administradores da sociedade deve recair a responsabilidade pelas obrigações tributárias em caso de redirecionamento da execução fiscal, quando baseada na certificação da dissolução irregular da sociedade durante o curso do processo executivo. A Súmula 435 do STJ inclui a dissolução irregular no rol do artigo 135 do CTN como uma causa apta a ensejar a responsabilidade do sócio-gerente pelas obrigações tributárias, sob fundamento de que a dissolução irregular seria uma infração à lei, visto que há procedimentos legais próprios para realizar a extinção da pessoa jurídica. A crítica, porém, ressalta que a dissolução irregular não poderia ser enquadrada no artigo 135 do CTN, visto que para referido dispositivo a responsabilidade de terceiros seria apenas sobre as obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, desta forma, sendo anterior ao nascimento da obrigação tributária, o que não ocorre na dissolução da sociedade, visto que além de ocorrer posteriormente, não gera qualquer obrigação tributária decorrente. Abordar o tema da responsabilidade do sócio-gerente quando da dissolução irregular da sociedade é de extrema importância, tendo em vista que ainda não há um consenso na jurisprudência a respeito, o que acaba provocando a existência de diversos posicionamentos, causando insegurança jurídica. Em vista disso, recentemente o STJ afetou o tema para julgamento sob o rito dos recursos repetitivos (Tema nº 981), a fim de dirimir a controvérsia. Dentro do levantamento realizado, será possível analisar os entendimentos mais comuns acerca de sobre quem deve recair a responsabilidade tributária com o redirecionamento da execução fiscal, sendo eles: para o sócio-gerente à época da realização do fato jurídico-tributário; para o sócio-gerente à época da dissolução irregular e para o sócio que tenha acumulado a função de gestor tanto à época da realização do fato jurídico-tributário como à época da dissolução irregular. Assim, serão analisados esses posicionamentos, a fim de demonstrar qual o mais adequado e razoável para a correta aplicação da responsabilidade tributária do sócio-gerente ou administrador.

**Palavras-chave:** responsabilidade tributária, dissolução irregular, sócio, administrador, execução fiscal, redirecionamento da execução fiscal.

## IRREGULAR DISSOLUTION: WHO SHOULD BE THE TRIBUTARY RESPONSIBLE FOR THE PURPOSE OF REDIRECTING THE FISCAL EXECUTION?

Débora Freire de Lima

### RESUMO

The purpose of this monograph is to analyze the liability of third parties, in particular that regulated by article 135 of the CTN, in order to verify against which partner or managers of the company should be liable for tax obligations in case of redirection of the fiscal execution, when based on the certification of the irregular dissolution of the company during the course of the executive process. A docket number 435 of the STJ includes the irregular dissolution in the list of article 135 of the CTN as a cause capable of giving rise to the responsibility of the managing partner for the tax obligations, on the grounds that the irregular dissolution would be a violation of the law, since there are legal procedures to extinguish the entity. The criticism, however, emphasizes that the irregular dissolution could not be framed in article 135 of the CTN, since for said device the responsibility of third parties would be only on the obligations resulting from acts committed with excessive powers or infraction of law, social contract or statutes, in this way, being prior to the birth of the tax obligation, which does not occur in the dissolution of the company, since in addition to occurring later, does not generate any tax liability arising. Addressing the issue of liability of the managing partner when the company is dissolved is extremely important, given that there is still no consensus in the case law, which leads to the existence of several positions, causing legal uncertainty. In view of this, the STJ has recently affected the subject for trial under the rite of repetitive appeals (Topic n. 981), in order to settle the controversy. Within the survey, it will be possible to identify the most common understandings about who should fall into the tax liability with the redirection of tax execution, being: to the managing partner at the time of the legal-tax event; to the managing partner at the time of the irregular dissolution and to the partner who has accumulated the function of manager both at the time of the accomplishment of the juridical-tributary fact and at the time of the irregular dissolution. Thus, these positions will be analyzed in order to demonstrate the most adequate and reasonable for the correct application of the tax liability of the managing partner or manager.

**Palavras-chave:** responsabilidade tributária, dissolução irregular, sócio, administrador, tax execution, tax execution redirection.

## **LISTA DE SIGLAS**

AR – Aviso de recebimento

CC – Código Civil

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

LC – Lei Complementar

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA EXECUÇÃO FISCAL .....</b>	<b>12</b>
<b>2. O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....</b>	<b>19</b>
<b>3. DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.....</b>	<b>24</b>
3.1 DEFINIÇÃO E FORMA DE DISSOLUÇÃO DE UMA SOCIEDADE .....	25
3.2 DA SÚMULA Nº 435 DO STJ .....	30
3.3 CERTIFICAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR NA EXECUÇÃO FISCAL.....	34
<b>4. QUEM DEVE SER O RESPONSÁVEL EM CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR? .....</b>	<b>37</b>
4.1 CONCOMITÂNCIA DA GERÊNCIA À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO E DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR.....	38
4.2 GERENTE À ÉPOCA DE REALIZAÇÃO DO FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO .....	42
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>55</b>

## INTRODUÇÃO

A presente monografia propõe-se a analisar a responsabilidade tributária de terceiros, especialmente a responsabilidade dos sócios-gerentes em caso de comprovada dissolução irregular da pessoa jurídica durante o trâmite da execução fiscal.

Objetiva-se, precipuamente, com o presente estudo esclarecer a questão de quem deve ser o sócio a ser responsabilizado tributariamente em caso de dissolução irregular, ou seja, para qual sócio deve ser realizado o redirecionamento da execução fiscal: a) o sócio-gerente à época da realização do fato jurídico-tributário ou b) o sócio-gerente à época da dissolução irregular, ou ainda, alguma outra possibilidade para responder pelas obrigações tributárias.

Esse tema foi escolhido por ser de rotineira ocorrência na prática judicial tributária, onde não é difícil notar que a maior parte dos executivos fiscais com pedido de redirecionamento para sócios se dá por conta da certificação, no curso do processo, da dissolução irregular da pessoa jurídica executada, onde a Fazenda Pública busca de todas as maneiras a satisfação do seu crédito.

Outro fator importante para a escolha do objeto de estudo se deu por conta da afetação dos recursos especiais ao rito do artigo 1.036 do Código Processo Civil pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema nº 981), a fim de consolidar entendimento acerca desta questão, sanando as controvérsias jurisprudenciais atualmente existentes.

Desta forma, no primeiro capítulo propõe-se, inicialmente, uma análise acerca da responsabilidade tributária na execução fiscal, para isto, discorrendo acerca dos requisitos exigidos para a propositura da ação e do título executivo, bem como uma análise dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional para melhor compreensão da aplicabilidade da responsabilidade tributária de terceiros aos sócios da pessoa jurídica executada, analisando-se a distinção entre esses dois dispositivos.

No segundo capítulo, aprofundando-nos mais ao tema central de estudo, tratamos acerca das hipóteses que possibilitam o redirecionamento da execução fiscal, melhor destrinchando o artigo 135 do CTN e também distinguindo que a responsabilidade tributária pode ser imputada apenas ao sócio exerce poderes de gestão, não atingindo o simples sócio que compõe o quadro social da pessoa jurídica.

No capítulo seguinte, para a construção de um melhor entendimento acerca da raiz do tema, abordamos diretamente a dissolução irregular da sociedade como ilícito capaz de gerar a responsabilidade dos sócios, esclarecendo o conceito de dissolução de sociedade bem como qual o procedimento correto para a extinção da sociedade de forma a não atrair a responsabilidade tributária.

Ainda no terceiro capítulo, também é analisada a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça, que permite o redirecionamento da execução para o sócio-gerente quando há alteração do domicílio fiscal da empresa sem comunicação aos órgãos competentes. É tratado, outrossim, a respeito de como deve se dar a certificação da dissolução irregular na execução fiscal.

No quarto capítulo, por fim, são analisadas as controvérsias acerca de quem deve ser o responsável tributário em caso de dissolução irregular da sociedade, se o sócio administrador à época da realização do fato jurídico-tributário, o sócio administrador à época da dissolução irregular ou, ainda, somente do sócio que era administrador tanto à época do fato gerador como da dissolução irregular.

## 1. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA EXECUÇÃO FISCAL

A Execução Fiscal é o processo judicial por meio do qual a Administração Pública realiza a cobrança dos seus créditos tributários e não tributários, que devem ser consubstanciados por meio da lavratura de um título executivo – a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Essa ferramenta judicial é regida pela Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) e aplica-se, subsidiariamente, as disposições contidas no Código de Processo Civil (CPC).

A respeito da propositura de ações executórias, dispõe o CPC da necessidade de apresentação de título executivo como requisito essencial para a execução, estabelecendo no artigo 783 que “a execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível”.

O Código de Processo Civil traz uma lista dos títulos considerados executivos extrajudiciais, constando, dentre eles, a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública, a saber:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;<sup>1</sup>

Assim sendo, a petição inicial da Fazenda Pública deve vir instruída com o título executivo representativo do crédito que se pretende cobrar, a fim de comprovar a obrigação certa, líquida e exigível, sob pena de não atender ao requisito legal para sua propositura.

Ademais, isto também é o que a própria Lei de Execução Fiscal afirma, consignando no § 1º do artigo 6º que a petição inicial da Fazenda Pública deve vir “instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita”. (BRASIL, Lei nº 6.830, 1980)

Desta forma, não há dúvida que a CDA é o título executivo extrajudicial da Fazenda Pública hábil a instruir a execução fiscal e, como título executivo, possui caráter de prova pré-constituída, gozando da presunção de certeza e liquidez (artigo 3º da Lei nº 6.830/80).

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*. Brasília, DF. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm). Acesso em 30 dez.2018.

A presunção aqui destacada é relativa, conforme parágrafo único do artigo citado, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Tratando-se de execução de execução de crédito tributário, a Lei de Execução Fiscal dispõe que:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.<sup>2</sup>

E como pressuposto de condição para o desenvolvimento do processo executivo, a Lei de Execução Fiscal também dispõe, no § 5º do artigo 2º, de alguns requisitos que a CDA deverá preencher, os quais são:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.<sup>3</sup>

Como vemos, a CDA que fundamentará a execução fiscal movida pela Administração Pública, sendo o título executivo pelo qual se exigirá o crédito tributário ou não tributário, já elenará o devedor que deverá cumprir a obrigação, inicialmente.

Isto porque a responsabilidade tributária é averiguada antes da propositura da execução, através de prévio procedimento administrativo para então o responsável ter seu nome registrado na CDA que embasará a execução fiscal, constando assim, o nome sujeito passivo a ser chamado para responder pela obrigação.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN) traz a definição de sujeito passivo, estabelecendo o responsável por cumprir a obrigação ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, veja-se:

---

<sup>2</sup> BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. *Lei de Execução Fiscal*. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm). Acesso em 30 dez.2018.

<sup>3</sup> *Idem*.

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

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.<sup>4</sup>

Verifica-se então, a possibilidade de que a responsabilidade pelo pagamento do tributo seja imputada à terceiro estipulado por lei, desde que possua algum vínculo com a situação que gerou a obrigação de pagar.

Outrossim, na sujeição passiva da obrigação tributária pode figurar tanto uma pessoa jurídica quanto pessoa física, como explica a lição de Octavio Bulcão Nascimento:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquela pessoa (física ou jurídica, privada ou pública) de quem se exige o cumprimento da prestação, a qual pode ser pecuniária ou mero dever instrumental. (...) o sujeito passivo pode ser denominado contribuinte ou responsável, a depender do vínculo ao fato jurídico tributário. Isso ocorre porque é vedado ao legislador infraconstitucional colocar no polo passivo de obrigação tributária em sentido estrito alguém não vinculado ao fato jurídico tributário, uma vez que esse vínculo é o índice da capacidade contributiva do sujeito passivo.<sup>5</sup>

Assim, como o objeto do presente trabalho versa sobre a responsabilidade tributária nos casos de dissolução irregular da empresa, o presente estudo concentrará a abordagem apenas na responsabilidade tributária de terceiros, em especial, à previsão do artigo 135, inciso III, que serve de fundamento ao pedido da Fazenda Pública para incluir os sócios no polo passivo da execução fiscal.

A responsabilidade de terceiros está disciplinada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, permitindo que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica seja imputada a outras pessoas.

Assim dispõe o artigo 134 do CTN:

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

<sup>4</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em 30 de dezembro de 2018.

<sup>5</sup> NASCIMENTO, Octavio Bulcão. *Sujeição passiva tributária*. In: *Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.813.

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.<sup>6</sup>

Vê-se, na disposição acima, que os responsáveis ali elencados serão chamados para responder pela obrigação principal apenas quando não for possível exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte principal e desde que esteja relacionado, por atos ou omissões, a obrigação tributária exigida.

Deste modo, não será qualquer inadimplência que ensejará a responsabilização de terceiros. Além é claro da previsão legal, deve haver a presença de dois requisitos para que devam responder pela obrigação: *i)* não haver possibilidade de exigir que o pagamento seja efetuado pela pessoa jurídica; *ii)* e o terceiro estar, de alguma forma, vinculado ao fato que gerou a obrigação tributária.

Apesar do referido dispositivo legal mencionar que se trata de responsabilidade por solidariedade, uma melhor análise do texto revela, na verdade, que se trata de responsabilidade subsidiária, eis que um dos requisitos para que ela seja aplicada é justamente a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Isto porque, na solidariedade, o credor tem a prerrogativa de poder exigir o cumprimento da obrigação por qualquer um dos devedores solidários, resguardado, é claro, ao devedor escolhido que cumprir a obrigação, o direito de regresso contra os demais devedores solidários.

Em vista disso, como o artigo 134 menciona que o terceiro poderá ser chamado para responder pela obrigação apenas se o contribuinte principal não puder fazê-lo, na verdade revela-se uma disposição incompatível com a solidariedade, deixando claro que se trata, na verdade, de uma responsabilidade subsidiária.

A esse respeito, leciona Renato Lopes Becho:

Outro aspecto que nos causa desconforto com a doutrina tradicional reside no fato de que o caput do art. 134 estipula que ele será aplicado no caso de impossibilidade de cobrança do tributo do contribuinte, circunstância que levará à responsabilidade solidária. Mas é um pressuposto da solidariedade que o credor possa cobrar dos sujeitos passivos solidários. Se o pressuposto é

---

<sup>6</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172). Acesso em 30 de dezembro de 2018.

que seja impossível cobrar de um deles, como se dará a cobrança de ambos? Enfatizando melhor: o legislador determina, no art. 134, que, quando for impossível cobrar de A (contribuinte), o credor poderá cobrar de A e de B (responsável). Mas o legislador já está dizendo que será impossível cobrar de A. Nesse sentido, a responsabilidade do terceiro resta pessoal, individual. Dessa forma, não haveria solidariedade, mas provavelmente subsidiariedade.<sup>7</sup>

Esse mesmo entendimento também é defendido por Ricardo Cunha Chimenti, que de forma clara afirma:

Nas hipóteses do art. 134 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade dos terceiros é subsidiária (e não propriamente solidária como dita a norma), ou seja, o cumprimento da obrigação tributária primeiro deve ser exigido do contribuinte. No entanto, só existe tal obrigação subsidiária caso o não pagamento da obrigação pecuniária tenha sido decorrente de atos nos quais os terceiros intervieram ou das omissões pelas quais forem responsáveis.<sup>8</sup>

Assim, a responsabilidade de terceiros prevista no artigo 134 é subsidiária e atingirá os administradores de bens de terceiros somente quando a inadimplência tributária for resultante da prática de ato culposo por estes, devendo estar presente a relação de causa e efeito entre a ação ou omissão do responsável e o não pagamento do tributo<sup>9</sup>.

Temos também a responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135 do CTN que agrava a responsabilidade prevista no artigo 134 e, ainda, inclui outras pessoas como responsáveis na seguinte disposição:

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

A responsabilidade delineada no artigo 135 se difere da do artigo 134 do CTN, pois, enquanto nesta é necessário que a obrigação não possa ser cumprida pelo contribuinte principal, naquela é irrelevante o fato do contribuinte poder ou não cumprir a obrigação. Basta que os administradores ali referidos tenham praticado alguma das hipóteses descritas no caput do artigo, ou seja, exige uma conduta dolosa por parte destes terceiros.

<sup>7</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 60.

<sup>8</sup> CHIMENTI, R. C.; PIERRI, A. D. T. *Teoria e prática do direito tributário. 3ª ed. rev. e atual. de acordo com as Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 139.

<sup>9</sup> DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 273-274.

Há divergência doutrinária acerca de que tipo de responsabilidade seria esta prevista no artigo 135 do CTN. Alguns doutrinadores, como Sacha Calmon, Renato Lopes Becho, Luciano Amaro e Misabel Derzi, defendem que o terceiro que deverá responder integralmente pelo débito, por ter agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, excluindo-se o contribuinte principal da cobrança.

Nesse sentido, Sacha Calmon explica:

Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. (...) o dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.<sup>10</sup>

Misabel Derzi também defende a substituição do contribuinte principal pelo responsável tributário, lecionando:

Já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134. A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o polo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a “*obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto*”. O ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária), e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.<sup>11</sup>

Por isso, essa parte da doutrina chama a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN de responsabilidade pessoal ou por substituição, o que significa que há a exclusão do dever da pessoa jurídica<sup>12</sup> responder pela obrigação tributária, mas serão seus administradores que deverão pessoalmente os tributos, ou seja, com seu patrimônio.

---

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 538.

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed., rev. atual. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1152.

<sup>12</sup> DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 267.

Uma segunda corrente doutrinária, defendida por Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado e Luiz Alberto Gurgel de Faria, aponta que a responsabilidade seria solidária, pois o termo “pessoalmente” trazido na redação da norma do artigo 135 do CTN não poderia ser interpretado como “exclusivamente” e que, se assim o fosse, o legislador teria expressamente feito constar no referido artigo.

Para o presente estudo, adotamos por premissa que se trata de uma hipótese de responsabilidade subsidiária, não excludente do contribuinte principal, eis que o sócio-gerente ou administrador será chamado a responder pela obrigação apenas na ocorrência das hipóteses tratadas no caput do artigo 135 do CTN, tendo por objeto de estudo delinear em face de qual sócio deve se dar a responsabilidade tributária, considerando a execução fiscal ajuizada, inicialmente, em face de pessoa jurídica, com posterior pedido de redirecionamento da execução para os sócios pela Fazenda ante a certificação de ocorrência da dissolução irregular da sociedade.

## 2. O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Iniciada a execução fiscal contra a pessoa jurídica, o processo tem seu curso normalmente, devendo prosseguir-se com o ato de citação e, não pago o débito em 5 dias ou embargada a execução, tem-se a possibilidade de realização de constrição de bens do executado tantos quantos bastem para garantia do débito.

A possibilidade de redirecionamento da execução fiscal surge à Fazenda Pública quando a pessoa jurídica executada não é localizada para responder pelo débito, tanto em fase de citação ou, se já citada, na fase de penhora, desde que presentes os requisitos para tal (artigo 135 do CTN).

Assim, o redirecionamento da execução pode acontecer a qualquer tempo, enquanto perdurar a execução fiscal com fito de recuperar o crédito tributário inadimplido, respeitando-se, entretanto, o prazo de prescrição da obrigação tributária. Desta forma, a Fazenda tem o prazo de cinco anos, contados da data em que for ordenada a citação da pessoa jurídica, para requerer o redirecionamento da execução para os sócios, nos termos do artigo 135, III, do CTN<sup>13</sup>.

Neste aspecto, primeiramente, importante diferenciar a simples figura de sócio que integra a sociedade da figura do administrador, também chamado de sócio-gerente ou sócio com poderes de gestão.

Sobre esta diferenciação entre o sócio-gerente e sócio quotista, bem leciona Hugo Machado de Brito Segundo:

O art. 135, III, do CTN cuida da responsabilidade de terceiros que tenham administrado a pessoa jurídica contribuinte, representando-a (ou apresentando-a, para usar a linguagem de Pontes de Miranda), tais como diretores, administradores ou gerentes. Não é necessário, nem suficiente, que sejam sócios. Um sócio poderá responder se for sócio-gerente, sendo juridicamente impossível responsabilizar o sócio meramente quotista, a menos que se configure situação que autorize a aplicação conjunta dos arts. 135, I e 134, VII, do CTN (dissolução irregular da sociedade). Em outros termos, se se tratar de aplicação do art. 135, III, do CTN, o sócio meramente quotista não é responsável, e “o sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio” (REsp 260.524/RS, RDDT 75/2001, p. 226).<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> HUMBERTO JUNIOR, Theodoro. *Lei de execução: comentários e jurisprudência* (13ª ed.). São Paulo: Saraiva Educação, 2016, p.106.

<sup>14</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 287.

Assim sendo, a responsabilização neste caso não é apenas por ser sócio da pessoa jurídica, mas sim por ser sócio e, concomitantemente, exercer a função de diretor, gerente ou representante e praticar algum ato que atraia a responsabilidade tributária para si<sup>15</sup>, nos termos do artigo 135 do CTN.

Outrossim, apesar de muito se utilizar a expressão “redirecionamento da execução para os sócios”, é importante esclarecer que é plenamente possível que a administração da pessoa jurídica seja exercida por alguém de fora da sociedade, ou seja, por uma pessoa que não seja sócio, desde que haja essa previsão/permissão no contrato social da empresa, conforme dispõe o Código Civil, nos artigos 1.060 e 1.061<sup>16</sup>.

Neste caso, embora não detenha nenhuma cota de participação na sociedade, o terceiro designado para o cargo de administrador da pessoa jurídica de direito privado responderá pela obrigação tributária por ter praticado uma das condutas previstas no caput do artigo 135 do CTN.

Quanto aos atos capazes de gerar a responsabilidade do administrador ou sócio responsável, Theodoro Júnior leciona que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN se dá por meio da ocorrência de conduta dolosa por parte do administrador da sociedade:

As hipóteses de responsabilidade tributária definidas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, pelas próprias palavras da lei, não se fundam no mero inadimplemento da sociedade contribuinte, mas na *conduta dolosa* especificamente apontada pelo próprio legislador, que vem a ser a ocorrência de um fato gerador de tributo praticado com *excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social*, por parte do gestor da pessoa jurídica.<sup>17</sup>

Sacha Calmon também defende que o dolo como sendo um dos pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores:

Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (segundo demonstramos, não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.

---

<sup>15</sup> CURSINO, Rodolfo Botelho. *A teoria da actio nata e o redirecionamento da execução fiscal com base na dissolução irregular da sociedade limitada*. Revista da Advocacia Pública Federal / ANAFE, Brasília, v. 1, nº 1, 2017, p. 153.

<sup>16</sup> “Art. 1.061. A designação de administradores não sócios dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização.”

<sup>17</sup> HUMBERTO JUNIOR, Theodoro. *Lei de execução: comentários e jurisprudência*. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016, p. 83-84.

Já Maria Rita Ferragut vai além. Ela alerta que se exige que haja, por parte daqueles, a realização de um ato ilícito, praticado dolosamente:

A pessoa física não pode ser responsabilizada nos termos do artigo 135 do CTN simplesmente porque é sócia ou administradora, deverá ser plenamente comprovada sua autoria na prática do ato que lhe está sendo imputado, ou ao menos sua decisão pela prática do ato.

Deverá, também, provar que o ato é ilícito e que foi praticado com dolo (e culpa, no caso do artigo 134) e o agente, se o quisesse, poderia ter agido de forma diversa.<sup>18</sup>

Todavia, não há um consenso e clareza na doutrina quanto aos atos capazes de ensejar a responsabilidade de terceiros, se lícito ou ilícito e se deve ser cometido contra o contribuinte (pessoa jurídica) ou contra o Fisco.

O jurista Ives Gandra Martins, por exemplo, ao explicar o caput do artigo 135 do CTN, em certo momento ressaltou que os seriam praticados contra o interesse dos contribuintes e, em outro momento, se referiu a prática de atos lesivos ao Fisco, vejamos:

O elemento, todavia, fundamental reside no fato de cuidar, o artigo, de atos praticados de forma dolosa *contra os interesses dos contribuintes* representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, mas exclusivamente os representantes. Por essa razão, julgou legítima a solidariedade quanto aos atos culposos, porque praticados com imperícia, negligência, imprudência ou mesmo omitidos, e limitou essa responsabilidade (art. 134). As mesmas pessoas, no entanto, *praticando atos lesivos ao Fisco*, dolosamente, se procurarem responsabilizar seus representados, tal responsabilização inviabilizar-se-á pela clara formulação legal, fazendo-os pessoalmente responsáveis e excluindo as outras pessoas da relação jurídico-tributária, por decorrência, criada.<sup>19</sup>

Renato Lopes Becho, analisando profundamente a questão da responsabilidade de terceiros, tece ponderações interessantes sobre alguns posicionamentos doutrinários. Citando Misabel Derzi, por exemplo, ele explica que, para a jurista, para aplicação da responsabilidade tributária pelo artigo 135 do CTN seria necessário que o responsável praticasse, dolosamente, um ato ilícito em desfavor do contribuinte, desta forma resumida a lição da autora:

A aplicação do art. 135 supõe assim:

1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;
2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;

<sup>18</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 135/136.

<sup>19</sup> MARTINS, Ives Gandra Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2: (arts. 96 a 218). São Paulo: Saraiva, 2013, p. 287.

3. a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante do art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito).

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes prévios ou concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação. Por isso, o dispositivo menciona “obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto”.<sup>20</sup>

Todavia, Becho defende que os atos ilícitos não são tributáveis, mas podem ser tipificados no artigo 137 do CTN. Assim, esclarecendo o caput do artigo 135 do CTN, Becho explica que, na verdade, num primeiro momento o fato imponível realizado era lícito e ilícito seria o *animus* do responsável que contraria os interesses do contribuinte, extraído do dispositivo duas regras matrizes:

A primeira, para prosseguirmos no exemplo aventado, gera faturamento para a pessoa jurídica, o que é lícito. Todavia, como o faturamento gerado decorreu da prática de atos com infração de lei, contrato social e estatuto, há a segunda regra matriz. Esta decorre de um ilícito não tributário, mas que gera efeitos fiscais: a imputação da responsabilidade ao terceiro e não mais ao contribuinte.<sup>21</sup>

Deste modo, quando os responsáveis tributários praticarem atos lícitos, porém contra o interesse do contribuinte (por exemplo conceder avais quando isto é vedado pelo estatuto da sociedade), eles responderão pela obrigação tributária decorrente, nos termos do artigo 135 do CTN.

Assim sendo, sintetizando o que já vimos até aqui, podem responder pelas obrigações tributárias o sócio que detenha poderes de gestão ou, ainda, terceiro administrador que, muito embora não seja sócio, tenha sido contratado para exercer a administração da sociedade.

Quanto ao sócio, se este não desempenhar funções de gerência na sociedade e não praticar as condutas exigidas no caput do artigo 135 do CTN, ele não poderá ser responsabilizado para fins de redirecionamento da execução fiscal apenas por compor o quadro societário da empresa.

---

<sup>20</sup> DERZI, Misabel *apud* BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 90.

<sup>21</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 91.

Prosseguindo, como já discorrido anteriormente, a responsabilização pessoal dos sócios administradores de pessoas jurídicas de direito privado poderá ser decretada quando as obrigações tributárias forem geradas por atos destes praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O excesso de poderes diz respeito a infração dos deveres do sócio perante a sociedade, quando este age desrespeitando os poderes que lhe foram conferidos pelo contrato ou estatuto social da empresa, ou seja, vai além do que está autorizado a fazer, praticando atos à revelia da sociedade.

Quando o administrador respeita os limites dos poderes que lhe foram outorgados, ele pratica ato da pessoa jurídica e não o seu, porém, quando, investido dos poderes de gestão pratica ato, ainda que em nome da sociedade, mas extrapolando os limites regidos pelo estatuto social, comete ato com excesso de poderes<sup>22</sup>.

A infração à lei, contrato social ou estatutos caracteriza-se pela ação contrária do administrador à alguma disposição expressa em seus instrumentos societários ou expressa na lei que esteja relacionada ao funcionamento e desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podendo ser uma lei civil, comercial ou tributária<sup>23</sup>, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos societários.

Além dessas hipóteses, a jurisprudência pátria acrescenta a dissolução irregular da pessoa jurídica como causa apta a permitir o redirecionamento da execução fiscal nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, sendo esta a justificativa mais comum utilizada pela Fazenda Pública na prática jurídica. Como a dissolução irregular desdobra o tema central deste trabalho, trataremos do assunto em capítulo à parte.

Portanto, seja em qualquer fase do processo executivo fiscal, é plenamente possível o redirecionamento da execução para o administrador ou sócio-gerente, desde que ocorra alguma das hipóteses previstas no caput do artigo 135 do CTN e, claro, esteja dentro prazo quinquenal da prescrição.

---

<sup>22</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 128.

<sup>23</sup> ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN 180/2010*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 748.

### **3. DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**

Assim como é exigido para a constituição de uma sociedade, a sua dissolução também demanda que sejam tomadas providências próprias regulamentadas por lei. Não basta apenas o fechamento físico da empresa, mas é necessário que sejam cumpridas certas burocracias para, de fato, ter-se a efetiva dissolução da pessoa jurídica de direito privado.

Diz-se que há dissolução irregular da sociedade quando a empresa não realiza a dissolução regular da sociedade conforme os procedimentos legais determinam ou, ainda, na hipótese em que deixa de informar o encerramento das atividades aos órgãos competentes ou quando não mantém atualizadas as informações cadastrais junto aos órgão públicos, por exemplo, deixando de registrar a alteração de endereço na respectiva Junta Comercial.

Por isso, no tramite da execução fiscal, quando a pessoa jurídica executada não é encontrada em funcionamento no endereço constante nos bancos de dados dos órgãos públicos ou no próprio contrato social, diz-se que houve a dissolução irregular e, conseqüentemente, pede-se o redirecionamento da execução para os sócios-gerentes ou administradores.

Não se trata aqui, frise-se, de algum tipo de sanção ou desfavor imposto pelo fracasso da pessoa jurídica que deixou de manter suas atividades, mas sim de uma responsabilização por não se ter realizado a dissolução da forma como a lei estabelece, com os devidos registros na junta comercial, ou por não ter mantido atualizado o devido cadastro, deixando de registrar a alteração de endereço da empresa.

O redirecionamento da execução fiscal pela dissolução irregular também era sustentado, com capitulação no artigo 135 do CTN, entendendo-se que, ao não realizar a dissolução regular da sociedade, houve uma infração à lei comercial que rege as atividades da pessoa jurídica, ensejando o descumprimento dos procedimentos legais exigidos para que uma sociedade seja dissolvida.

Isto porque a Lei dos Registros Mercantis (Lei nº 8.934/94) determina que é dever dos sócios realizar o registro das alterações contratuais sociais referente à sociedade e também o Código Civil, no artigo 51, estabelece que para a extinção da pessoa jurídica regularmente é necessário realizar o processo de dissolução, exigindo-se, também, o devido arquivamento do registro junto aos órgão competentes.

Assim, ao simplesmente fechar as portas sem encerrar suas atividades conforme as regras legais existentes, os sócios da pessoa jurídica estariam cometendo infração à legislação pertinente<sup>24</sup>, o que justificaria a responsabilidade tributária deles nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

Fato é que, após muita discussão na jurisprudência a respeito desta questão, o Superior Tribunal de Justiça uniformizou o entendimento sobre o tema, editando em 2010 a Súmula nº 435, dispondo que “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”.

Por conta disso, os tribunais pátrios, rotineiramente, fundamentam no artigo 135 do CTN a responsabilização de sócios e administradores pela dissolução irregular da empresa quando, no trâmite da execução fiscal, a pessoa jurídica executada não é localizada no endereço em que deveria estar em funcionamento.

Assim sendo, a praxe nesses casos tem sido o prosseguimento da execução fiscal com a inclusão do sócio-gerente ou administrador no polo passivo da demanda, eis que o encerramento irregular das atividades da sociedade configuraria um ilícito (infração à lei) suficiente para submetê-los à responsabilidade pelas obrigações tributárias que a pessoa jurídica deixou de cumprir.

### **3.1 Definição e forma de dissolução de uma sociedade**

O artigo 45 do Código Civil prescreve que a existência da pessoa jurídica de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, onde também deverão ser averbadas todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Nessas condições, necessariamente, a sociedade só nasce com o registro do contrato social no órgão competente – Registro de Empresas Mercantis e Atividades Afins (Lei nº 8.934/94 e Decreto nº 1.800/96), a cargo da Junta Comercial<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> CABRAL, Flávio Garcia. *Responsabilidade tributária do administrador à época do fato gerador ou da dissolução irregular? Análise à luz da jurisprudência do STJ e da posição da PGFN*. In: *Direito Tributário: uma homenagem aos 50 anos do CTN*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 135.

<sup>25</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 106.

O artigo 997 do Código Civil também dispõe dos requisitos que são necessários constar no ato constitutivo da sociedade, bem como, no decorrer do *códex* há diversas disposições que servem para regular a existência da pessoa jurídica.

Assim como para a existência da pessoa jurídica é necessário o registro na respectiva junta comercial, o seu encerramento também deve obedecer às normas legais pertinentes para que seja considerada dissolvida regularmente. De forma sucinta, podemos dizer que a dissolução é o procedimento pelo qual se extingue corretamente a sociedade comercial.

A dissolução da sociedade é um procedimento com várias etapas que precisam ser cumpridas pelos sócios até que seja averbado no registro o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica (artigo 51 do CC).

O procedimento extintivo da pessoa jurídica visa resguardar os interesses de credores, como Fábio Ulhôa Coelho leciona a respeito:

A dissolução de fato da sociedade empresária é lamentavelmente mais comum do que seria de se desejar. Os sócios, em vez de observarem o procedimento extintivo previsto em lei, limitam-se a vender precipitadamente o acervo, a encerrar as atividades e se dispersarem. Comportamento de todo irregular, que o meio empresarial conhece, amargamente, por “golpe na praça”. Tal comportamento é causa de decretação da falência da sociedade (LF, art. 94, III, f). Mas, além disso, os sócios respondem pelos prejuízos decorrentes deste comportamento irregular. Com efeito, o procedimento extintivo da sociedade empresária é prescrito pelo direito no resguardo dos interesses não apenas dos sócios, como também dos credores da sociedade. Se aqueles deixam de observar as normas disciplinadoras do procedimento extintivo, responderão pela liquidação irregular, de forma pessoal e, conseqüentemente, ilimitada.<sup>26</sup>

Sobre o correto procedimento para a extinção da sociedade, Daniel Monteiro Peixoto afirma que se tratar de procedimento composto, de várias fases, lecionando o seguinte:

Em sentido amplo, a ‘dissolução’ traduz a ideia de procedimento, ou seja, a sequência de acontecimentos, regulados pelo direito, que culminam com a extinção da sociedade. Esse procedimento é composto por: (i) ocorrência de uma *causa de dissolução*; (ii) ingresso no *estado de liquidação*, com nomeação do liquidante; (iii) realização do *procedimento de liquidação* que, uma vez concluído, leva à (v) *extinção da sociedade*, mediante baixa do registro no órgão competente.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. *Manual de direito comercial. Direito de empresa*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 122.

<sup>27</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Dissolução de sociedades e a responsabilidade tributária no contexto de regras de direito tributário e de direito societário*. In: Priscila de Souza (coord.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 249.

Segundo o autor, as causas de dissolução são os fatos jurídicos aptos a desencadear o procedimento de dissolução e culminar com a extinção da sociedade. Elas estão elencadas nos artigos 1.033 a 1.035 do Código Civil, que cita que a dissolução pode de pleno direito (no caso das hipóteses elencadas no artigo 1.033) ou por sentença judicial (artigo 1.034) e, ainda, por outras causas previstas no contrato social.

Vejam os:

*Art. 1.033.* Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

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

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira, no Registro Público de Empresas Mercantis, a transformação do registro da sociedade para empresário individual ou para empresa individual de responsabilidade limitada, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código.

*Art. 1.034.* A sociedade pode ser dissolvida judicialmente, a requerimento de qualquer dos sócios, quando:

- I - anulada a sua constituição;
- II - exaurido o fim social, ou verificada a sua inexecutabilidade.

*Art. 1.035.* O contrato pode prever outras causas de dissolução, a serem verificadas judicialmente quando contestadas.<sup>28</sup>

Além destas hipóteses, o artigo 1.044 do Código Civil também prevê o processo falimentar, regulamentado pela Lei nº 11.101/2005, como uma forma regular de dissolução da sociedade.

No processo de falência, os critérios legais para extinção da pessoa jurídica também serão atendidos, havendo apuração do ativo e passivo da empresa e concurso de credores para liquidação dos débitos, vindo a ser decretada a falência posteriormente, por sentença judicial, após aprovação das contas apresentadas pelo administrador da massa falida, nomeado pelo juiz.

---

<sup>28</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Código Civil*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm). Acesso em 02 de fevereiro de 2019.

Ao tratar da dissolução regular da sociedade, Renato Lopes Becho bem sintetiza o procedimento da dissolução em duas possibilidades, sendo uma delas a via judicial com decretação de falência, vejamos:

“As pessoas jurídicas são formadas a partir da feitura de um contrato social ou estatuto, assinado pelos fundadores. Tal documento é levado a registro nos órgãos competentes (cartório, juntas comerciais e repartições fazendárias, entre outros). A dissolução regular, por sua vez, pode ocorrer de duas formas: pela feitura de um distrato social (o oposto ao contrato ou, em outras palavras, um ‘contrato de término’ ou de encerramento) ou por via judicial, através de uma sentença em um processo de falência, por exemplo.”<sup>29</sup>

Existindo uma das causas para requerer a dissolução da sociedade, segue-se a fase seguinte, chamada de liquidação, prevista nos artigos 1.102 a 1.112 do Código Civil.

A liquidação, basicamente, objetiva a transformação do ativo em dinheiro, a fim de que, pagos os débitos da sociedade, os valores remanescentes sejam repartidos entre os sócios. Assim, nomeia-se o liquidante, ou liquidatário, para administrar a sociedade em liquidação.<sup>30</sup>

Após a liquidação, então, segue-se a partilha como última fase do processo de dissolução da sociedade, visando que o patrimônio líquido remanescente seja dividido entre os sócios na forma e percentual estabelecido para cada um no contrato social da pessoa jurídica, sendo que o liquidante convocará os demais sócios em assembleia para aprovação das contas.

Por último, e podemos dizer de extrema importância para o tema de estudo deste trabalho, é necessário que realizem o registro do instrumento firmado pelos sócios (ata da assembleia) no órgão competente para a devida extinção da sociedade (artigo 1.109 do CC).

Assim sendo, verificamos que para a pessoa jurídica ser regularmente extinta não bastam simplesmente a interrupção de suas atividades e o fechamento do local onde encontra-se instalada. A pessoa jurídica nasce por meio de registro formal e, da mesma, forma, para que seja juridicamente extinta precisa seguir o procedimento da dissolução e providenciar as averbações necessárias no registro público, quando, então, haverá o cancelamento da sua inscrição, considerando-a extinta regularmente.

---

<sup>29</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115.

<sup>30</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 111-114.

Não podemos nos esquecer também da possibilidade de dissolução parcial da sociedade por meio de ação própria prevista no Código de Processo Civil (artigos 599 a 609). Porém esta dissolução, como o próprio nome da ação diz, é apenas parcial, ou seja, visa resolver questões inerente a um determinado sócio, sem a extinção da sociedade.

Isto fica bem explicado na lição de Teresa Arruda Alvim, citada por Almeida:

Convém observar que a ação de dissolução parcial de sociedade tem por objetivo precípuo permitir que situações de dissenso entre sócios gerando ou o exercício do direito de retirada pelo sócio, ou sua exclusão pelos demais ou de falecimento do sócio sejam solucionadas sem que se cogite da dissolução total (extinção) da empresa. É inerente à ação de dissolução parcial de sociedade, neste sentir, o objetivo de manter-se a continuidade da atividade empresarial, resolvendo-se eventuais situações de conflito societário, sem que se cogite da extinção da sociedade.<sup>31</sup>

Dessa forma, vê-se que há procedimentos devidamente regulamentados por lei para que haja a regular dissolução de uma sociedade, sendo que o simples fechamento físico da empresa não pode ser considerado como extinção da sociedade, o que possibilita a responsabilização do sócio-gerente que não cumpriu as formalidades legais para a baixa da empresa.

Para a extinção devida da pessoa jurídica, é preciso realizar a dissolução, que engloba várias fases (dissolução, liquidação e partilha). Ao final, a dissolução deve ser averbada realizando-se o respectivo arquivamento na Junta Comercial, o que garante juridicamente a extinção da sociedade.

Portanto, quando não foram cumpridas todas as formalidades legais para a devida extinção da pessoa jurídica, afirma-se que ocorreu a dissolução irregular da sociedade, possibilitando, deste modo, a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN.

Neste ponto, é importante mencionar que hoje existe a possibilidade de baixa de micro e pequenas empresas, ainda que existente obrigações tributárias não recolhidas. É que com a edição da Lei Complementar nº 147/2014, que alterou disposições da LC nº 123/2006, tornou-se possível realizar o registro de atos constitutivos, alterações e extinção independente da regularidade fiscal.

Com a mudança, o artigo 9 da LC nº 123/2006 passou a dispor o seguinte:

---

<sup>31</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 110.

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.<sup>32</sup>

Ocorre, porém, que nesse caso a extinção da pessoa jurídica não implica na extinção das obrigações tributárias, pois determina referido dispositivo que a baixa ocorrerá sem prejuízo das responsabilidades dos sócios ou administradores pelas obrigações pendentes.

Assim, nesse caso, quando a baixa for realizada deixando pendentes obrigações tributárias, elas poderão ser cobradas diretamente dos sócios, que responderão solidariamente<sup>33</sup>, nos termos do § 5º do artigo 9 da LC nº 123/2006.

### **3.2 Da Súmula nº 435 do STJ**

Como brevemente mencionado no início deste capítulo, a questão da dissolução irregular da sociedade pela falta de atualização cadastral tem posição já consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Foi por meio da edição da Súmula nº 435 que o STJ firmou o entendimento de que “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”.

Por meio deste entendimento, a falta de prestação de informações quanto a alteração de domicílio fiscal da pessoa jurídica aos órgãos competentes enseja a responsabilização tributária do sócio-gerente por presumir-se a dissolução irregular da empresa.

---

<sup>32</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123/2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em 02 de março de 2019.

<sup>33</sup> “§ 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.”

Note-se que o STJ, seguindo a mesma linha de entendimento registrada no artigo 135 do CTN, não incluiu no rol de responsabilidade tributária pela dissolução irregular da pessoa jurídica o simples sócio que compõe o seu quadro societário, mas impôs a responsabilização do sócio-gerente, pois se entende que incumbe a ele promover a dissolução regular da empresa.

Sobre o tema, Renato Lopes Becho leciona:

A esse respeito, o STJ considerou que a chamada dissolução irregular da pessoa jurídica, aquela em que os sócios simplesmente “fecham as portas” do estabelecimento, sem pagar todos os tributos e sem dar baixa na Junta Comercial, é motivo suficiente para que o sócio-gerente tenha quebrada a distinção patrimonial entre si e a pessoa jurídica. Assim, quando não localizada a empresa, os bens particulares do sócio-gerente (e não dos demais sócios) serão penhorados para pagar a dívida fiscal.<sup>34</sup>

Assim, pela jurisprudência do STJ, o redirecionamento da execução fiscal por causa da dissolução irregular foi legitimado com base no artigo 135, inciso III, do CTN, para responsabilização do sócio que exerce poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, partindo da premissa de que a dissolução irregular configura um ato ilícito, ou seja, seria infração à lei.

Entretanto, apesar do entendimento exarado pelo STJ, há quem traga a discussão quanto a possibilidade de aplicação da responsabilidade tributária pela dissolução irregular, se, de fato, poderia se ocorrer com base no artigo 135 do CTN.

Isto porque, pelo que dispõe o caput do artigo 135 do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado serão “responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias *resultantes* de atos praticados (...)”. [grifo nosso]

Por esta expressão, entende-se que a responsabilidade tributária será para aquelas obrigações que forem geradas em decorrência da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelos terceiros indicados no inciso III.

Segundo a lição de Maria Rita Ferragut, só “há responsabilidade quando a infração resulta na obrigação tributária”<sup>35</sup>, explicando que o ilícito deve ocorrer em momento que antecede à efetivação da obrigação tributária.

---

<sup>34</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 132.

<sup>35</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 122/123.

Utilizando como exemplo a questão se a inadimplência de tributo seria suficiente para impor a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, Ferragut propõe a seguinte equação para formalizar seu raciocínio:

$$[f \rightarrow (h \rightarrow c) \cdot \neg c]$$

E explicando que:

“*f* é o fato ilícito não-tributário de autoria do administrador; prévio à ocorrência do fato jurídico (*h*) e a ele necessariamente relacionado, de forma que *h* só existe porque o administrador decidiu por praticar *f*. Ocorrendo *h*, deve-ser a obrigação tributária (*c*). Somente após a constituição de *c* e o decurso de prazo do pagamento, é que teremos  $\neg c$ , o fato-inadimplência”.<sup>36</sup>

Utilizando esse mesmo raciocínio, percebe-se que o núcleo da responsabilização de terceiros pelo artigo 135 determina que a obrigação tributária seja produzida pelo fato ilícito, desta forma, tendo que ser, necessariamente, anterior a ela por consequência lógica.

Por isto, alguns doutrinadores defendem a incompatibilidade da responsabilização pela dissolução irregular com base no artigo 135 do CTN, pois, além de ser um fato posterior à constituição da obrigação, a dissolução da empresa, sendo regular ou não, não resulta em obrigações tributárias, ou seja, não gera tributo como está escrito no caput do referido artigo legal.

É o caso do juiz federal Renato Lopes Becho, que leciona:

Nossa dificuldade de tipificar a dissolução irregular no art. 135 do CTN advém da impossibilidade de aplicação do núcleo do dispositivo ao caso em comento. Em outras palavras, a dissolução (regular ou irregular) de empresa não gera tributo. Não há como se aplicar a parte do texto legal que se refere à “obrigação tributária decorrente de” para essa hipótese. Por isso, não há como se aplicar a dissolução irregular ao contido nem no art. 134 nem no art. 135 do Código.

Não localizada a empresa, deve a Administração Tributária buscar conhecer o ocorrido, que poderia ser o fechamento irregular da sociedade, prática de atos dolosos por seus administradores tipificados em lei como crime. Para essas apurações, o legislador ofereceu às Fazendas Públicas o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80), e a capitulação das condutas poderá se dar, no CTN, no art. 137. E, nesse caso, haverá inversão no ônus da prova, cabendo ao Estado comprovar os eventos que levarão à responsabilidade do administrador, segundo a melhor doutrina processualista.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 122/123.

<sup>37</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

Becho afirma que não encontra na legislação qualquer fundamentação para o redirecionamento da execução fiscal para sócios em caso de dissolução irregular, chamando tal prática de interpretação econômica da responsabilidade tributária de terceiros.

Para o autor, ao registrar a Súmula nº 435, o STJ cometeu um equívoco, deixando de atentar para o texto da lei, vejamos:

A Súmula n. 435 do STJ não aplica o centro do caput do dispositivo indicado, pois a dissolução irregular de sociedade não resulta em obrigação tributária. Em outras palavras, obrigações tributárias resultam em fatos geradores.<sup>38</sup>

Desta forma, não haveria que se responsabilizar os terceiros pelo artigo 135 do CTN, uma vez que a dissolução irregular não enseja o nascimento de uma obrigação tributária, gerando, no máximo, apenas inadimplemento de tributos constituídos anteriormente à suposta dissolução da pessoa jurídica.

Assim, fugindo a literalidade do que dispõe o artigo 135 do CTN, a responsabilidade tributária pela dissolução irregular nos termos da Súmula nº 435 do STJ, é, na verdade, uma nova forma criada pela doutrina para responsabilização de terceiros perante às obrigações tributárias da sociedade, não tendo qualquer respaldo na legislação tributária, entenda-se, no Código Tributário Nacional, pois como visto, diverge do entendimento que o legislador apontou no texto de lei.

Entretanto, apesar de todas as divergências que surgiram questionando da edição desta súmula pelo STJ, notadamente, permanece inabalável o entendimento jurisprudencial de que a dissolução irregular enseja a responsabilização nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, apontando que tal fato configura uma infração à lei, uma vez que é dever registrarem as alterações contratuais da empresa, mantendo atualizados todos os dados cadastrais junto aos órgãos competentes.

Além disso, como vimos anteriormente, para a extinção regular da pessoa jurídica é necessário respeitar o processo de dissolução previsto no Código Civil, jamais sendo suficiente o fechamento físico da empresa sem cumprir os procedimentos de dissolução, liquidação, partilha e averbação da extinção no cadastro da pessoa jurídica.

---

<sup>38</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 132.

Desta forma, apesar das divergências com relação à edição da Súmula nº 435, o posicionamento majoritário encontra fundamento na Lei dos Registros Mercantis (Lei nº 8.934/94), que estabelece o dever de os sócios registrarem as alterações contratuais e da empresa e também no Código Civil que regulamenta o devido processo para encerramento regular da pessoa jurídica.

### **3.3 Certificação da dissolução irregular na Execução Fiscal**

Na prática forense, a dissolução irregular da pessoa jurídica tem sido a maior causa dos pedidos de redirecionamento da execução fiscal para os sócios ou administradores com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Na execução fiscal, a comprovação de dissolução irregular da empresa deve ser realizada por meio de oficial de justiça que, a pedido da parte exequente, comparece no endereço que a sociedade declara aos órgãos públicos como sendo de sua sede e certifica-se que a empresa não mais está desenvolvendo suas atividades no local, podendo também colher informações na vizinhança acerca do atual paradeiro da empresa executada.

Desta forma, como o pedido de redirecionamento da execução para os sócios precisa ser fundamentado pela Fazenda Pública em prova da dissolução, o pedido será realizado com base na certidão lavrada pelo oficial de justiça, onde declara-se que a pessoa jurídica não foi localizada em funcionamento no local diligenciado, sendo presumida a sua dissolução irregular.

Logo, percebe-se que durante o trâmite da execução fiscal não há procedimento administrativo prévio para reconhecer a dissolução irregular. Na verdade, a prova acaba sendo produzida no interior do próprio processo executivo<sup>39</sup>, servindo a diligência de oficial de justiça como demonstração de indícios de que houve o encerramento das atividades da pessoa jurídica executada, configurando o ato infracional a justificar o redirecionamento da execução.

---

<sup>39</sup> ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN 180/2010*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 754.

Há que ressaltar, entretanto, que o endereço onde o oficial de justiça realiza a diligência e certifica a constatação ou não de funcionamento da empresa deve ser o mesmo endereço constante nos cadastros dos órgãos públicos, tais como a Receita Federal e a Junta Comercial, ou também no endereço constante do próprio contrato ou estatuto social da pessoa jurídica executada.

É válido lembrar que, outrora, a devolução do AR negativo da carta de citação enviada pelos correios era utilizada pelas Fazendas Públicas na execução fiscal como indício de dissolução irregular da sociedade, sendo requerido o redirecionamento da execução para os terceiros constantes do inciso III, do artigo 135 do CTN.

Todavia, reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça alterou este posicionamento, pacificando o entendimento de que a mera devolução do AR de citação não é indício suficiente para caracterizar a dissolução irregular da sociedade (AgRg no REsp 1129484/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010; REsp 1072913/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/02/2009, DJe 04/03/2009; REsp 1.017.588/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6/11/2008, DJe 28/11/2008).

O posicionamento adotado pelo STJ afirma que:

(...) não se pode considerar que a carta citatória devolvida pelos correios seja indício suficiente para se presumir o encerramento irregular da sociedade. Não possui o funcionário da referida empresa a fé pública necessária para admitir a devolução da correspondência como indício de encerramento das atividades da empresa.

Esse entendimento, inclusive, foi objeto do Informativo de Jurisprudência nº 0375 do STJ, do período de 3 a 7 de novembro de 2008:

#### DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SOCIEDADE. DEVOLUÇÃO. CARTA CITATÓRIA.

A Turma reiterou o entendimento lastreado no art. 135, II, do CTN de que, no caso das sociedades limitadas, os administradores respondem solidariamente somente quando agirem com culpa no desempenho de suas funções. Reiterou bastar que haja indícios de dissolução irregular que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades para que ocorra o redirecionamento da execução fiscal. Porém, o fato de a carta citatória ser devolvida pelos Correios não faz presumir o encerramento irregular da sociedade. Uma vez que não concretizada a citação pelos Correios, deve a Fazenda Nacional requerer a citação por oficial de justiça ou por edital (art. 8º, III, da Lei n. 6.830/1980), antes de presumir que houve dissolução irregular da sociedade. Precedentes citados: REsp 264.116-SP, DJ 9/4/2001, e REsp 736.879-SP, DJ 19/12/2005. REsp 1.017.588-SP, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 6/11/2008.

Portanto, a jurisprudência do STJ foi pacificada no sentido de que para a configuração da dissolução irregular não basta apenas a devolução da carta de citação com aviso de recebimento negativo, pois o funcionário dos correios não possui a fé pública necessária para admitir a devolução da correspondência como indício de encerramento das atividades da empresa.

Desta forma, para que seja requerido o redirecionamento da execução fiscal com base na dissolução irregular da pessoa jurídica executada é imprescindível que a certificação de que a sociedade não mais está em funcionamento no endereço registrado junto aos órgãos competentes seja realizada por um oficial de justiça, que possui fé pública para lavar certidão atestando a não localização da empresa no local diligenciado.

#### **4. QUEM DEVE SER O RESPONSÁVEL EM CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR?**

A possibilidade de aplicação da responsabilidade tributária pela dissolução irregular da sociedade aos sócios-gerentes traz uma enorme discussão acerca da sua efetiva aplicação e abrangência, considerando o critério temporal do exercício das funções de administrador/gestor da sociedade para definir sobre qual o sócio-gerente deve responder pelas obrigações tributárias.

Como ainda não foi estabelecida uma segurança jurídica sobre a matéria, o que se vê são muitas divergências quanto à punição de gestores, tanto na jurisprudência como também na doutrina, o que revela a importância da discussão do tema, que precisa ser definido com urgência.

O Superior Tribunal de Justiça ainda não tem um posicionamento pacífico sobre a questão, mas é possível citar três entendimentos que foram os mais difundidos em sua jurisprudência para aferição de quem deve ser o responsável nos casos de dissolução irregular: *i)* o sócio-gerente à frente da sociedade à época dos fatos geradores e da dissolução irregular; *ii)* apenas o sócio-gerente à época dos fatos geradores; e *iii)* o sócio-gerente à época da dissolução irregular.

Entretanto, essa celeuma jurisprudencial em breve será finalmente resolvida. Isto porque em 2017 a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça realizou a afetação do tema para julgamento sob o rito dos recursos repetitivos do artigo 1.036 do Código de Processo Civil, sendo destacados como representativos da controvérsia o REsp 1.645.333/SP, REsp 1.643.944/SP e REsp 1.645.281/SP (Tema nº 981).

O STJ busca consolidar entendimento, à luz do artigo 135, inciso III, do CTN, acerca de contra quem o redirecionamento da execução fiscal pode ser autorizado quando o pedido se fundar nas hipóteses de dissolução irregular da pessoa jurídica executada., se contra:

- (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida;

(ii) ou o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.<sup>40</sup>

Nesse mesmo sentido, anteriormente, em 2016, a Primeira Seção do STJ já tinha realizado a afetação do REsp 1.377.019/SP (Tema nº 962) para julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos, sendo recentemente destacados como paradigmas também o REsp 1.776138/RJ e REsp 1.787.156/RS também, para se discutir:

a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária.<sup>41</sup>

Portanto, vê-se que é mais do que urgente que uma definição seja tomada acerca da controvérsia de sobre qual sócio deve recair a responsabilidade tributária em casos de dissolução irregular da sociedade, para sanar a divergência jurisprudencial e reestabelecer a segurança jurídica para a correta aplicação da legislação tributária e, nesse ponto, iremos refletir sobre qual o melhor caminho para pacificar o tema.

#### **4.1 Concomitância da gerência à época da ocorrência do fato jurídico-tributário e da dissolução irregular**

O entendimento até então exarado pela Primeira Turma do STJ nos julgamentos da matéria tem sido no sentido de que é necessário cumprir estes dois requisitos para que o sócio possa ser responsabilizado, ou seja, o sócio precisa ter exercido poder de gerência sobre a sociedade na época dos fatos geradores (entenda-se vencimento dos débitos) e, simultaneamente, à época da dissolução irregular.

Vejamos algumas decisões:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. PRAZO PRESCRICIONAL DE 5 ANOS QUE SE CONTA DESDE A CITAÇÃO DA SOCIEDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE REFUTOU A

<sup>40</sup> Tema nº 981 / STJ. Acórdão publicado no DJe de 24/08/2017.

<sup>41</sup> Tema nº 962 / STJ. Acórdão publicado no DJe de 03/10/2016.

RESPONSABILIDADE DO JUDICIÁRIO PELA DEMORA DA CITAÇÃO.

INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 106 DO STJ. **NÃO CONFIRMAÇÃO DE QUE A PESSOA FÍSICA GERENCIAVA A PESSOA JURÍDICA AO TEMPO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR, REQUISITO NECESSÁRIO PARA A SUA RESPONSABILIZAÇÃO PELAS DÍVIDAS DA PESSOA JURÍDICA.** AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A pretensão de redirecionar a execução contra os sócios da pessoa jurídica, devedora original, já havia sido fulminada pela prescrição, pois veio a ser exercida depois de transcorridos cinco anos desde a citação da sociedade, última interrupção da contagem do prazo prescricional.

2. De fato, é orientação do STJ que a citação dos sócios, corresponsáveis eventuais, só interrompe a prescrição em relação ao pedido de redirecionamento da execução fiscal se ocorrer em até cinco anos a partir da citação da pessoa jurídica.

3. Isso porque, em prestígio à segurança jurídica, não se admite que as dívidas fiscais sejam exigidas a qualquer momento, sem respeitar o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo (prescrição); afinal, o acolhimento da tese fazendária poderia conduzir, na prática, a uma inaceitável espécie de imprescritibilidade da dívida tributária.

4. Se a instância de origem registra que não houve demora na citação por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, está erodida a tese de incidência da Súmula 106 do STJ, na medida em que, consoante orientação firmada na Súmula 7 do STJ, a aparente divergência a respeito de questão factual da causa não poderia ser dirimida no âmbito do Apelo Nobre.

5. Para que se legitime o redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, é imprescindível que a pessoa física contra quem se pretende redirecionar o feito preencha os requisitos do art. 135 do CTN e, cumulativamente, tenha estado presente nos quadros da sociedade tanto ao tempo do vencimento do débito inadimplido quanto ao tempo do encerramento irritual das atividades.

6. A pendência do julgamento de Recurso Especial submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973 não inviabiliza o julgamento da matéria já alçada a esta Corte.

7. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1120407/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/04/2017, DJe 04/05/2017) [grifos nossos]

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL.

EXECUÇÃO FISCAL. **REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. AUSÊNCIA DE PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE.** SÚMULA 83/STJ.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça definiu as seguintes orientações: a) o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, em razão de dissolução irregular da empresa, pressupõe a respectiva permanência no quadro societário ao tempo da dissolução; e b) o redirecionamento não pode alcançar os créditos cujos fatos geradores são anteriores ao ingresso do sócio na sociedade.

2. Na situação em que fundamentado o pedido de redirecionamento da execução fiscal na dissolução irregular da empresa executada, é imprescindível que o sócio contra o qual se pretende redirecionar o feito tenha exercido a função de gerência no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da sociedade. Precedentes: AgRg no REsp n. 1.497.599/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 26/2/2015; AgRg no Ag n. 1.244.276/SC, Relator Ministro Sérgio Kukina, DJe 4/3/2015; e AgRg no AREsp n. 705.298/BA, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/9/15; AgRg no REsp n. 1.364.171/PE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 29/2/2016.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1569844/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/09/2016, DJe 04/10/2016) [grifos nossos]

Na leitura do inteiro teor dos julgados verificamos que o fundamento para sustentar esse posicionamento é de que, sendo a dissolução irregular o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do sócio ou administrador, deve ser provada a permanência deste no posto ao momento da dissolução irregular.

E mais, é preciso demonstrar o exercício do poder de gerência deste terceiro também no momento de vencimento do débito, pois ele que detinha poderes para realizar o pagamento dos tributos e não realizou.

Desta forma, o entendimento da Primeira Turma é de 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).”<sup>42</sup>

Com todo respeito ao entendimento da Primeira Turma do STJ, ousamos discordar e dizer que esse posicionamento não tem eficácia prática alguma, pois, na verdade, cria uma sombra sobre a matéria que permitiria a impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal e a perda do direito de as Fazendas Públicas buscarem a satisfação dos seus créditos.

Isto porque, como já dissemos anteriormente, a simples falta de pagamento de tributos (quando não decorrente de atitude dolosa), não é capaz de gerar a responsabilidade tributária dos sócios, visto que não foi tipificada como infração de lei capaz de gerar aplicação de norma sancionatória (Súmula 430/STJ).

---

<sup>42</sup> AgRg no AREsp. 608.701/SC, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 3.3.2015.

O sócio, quando age dentro dos limites dos poderes que lhe foram conferidos pela sociedade, não age em nome próprio, mas em nome da sociedade. Assim, a obrigação de pagar tributo é da sociedade e não do sócio. Como explica Ferragut, “a inadimplência, quando não dolosa, provoca apenas a obrigação da pessoa jurídica de quitar a dívida, acrescida das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade pessoal do administrador”<sup>43</sup>

Assim, esta situação jamais poderia ser utilizada como critério para aplicação da responsabilidade tributária, e, ainda mais, condicionar o redirecionamento à cumulação da necessidade que o sócio também tenha permanecido à frente da sociedade na época da dissolução irregular.

O preenchimento desses dois requisitos, na prática, torna-se inócuo, na medida em que é comum a mudança de gestão ou administração da pessoa jurídica no decorrer do desenvolvimento das atividades da sociedade e, se ocorrida antes da dissolução irregular, já impediria que fosse realizado o redirecionamento da execução, ainda que o sócio ou gestor à época da dissolução irregular tenha patrimônio suficiente para satisfazer as obrigações tributárias pendentes.

Não obstante a isso, é evidente que tal posicionamento abre brechas para a realização de manobras questionáveis por parte das empresas para tentar blindar os sócios-gerentes com patrimônio antes de realizar a dissolução irregular da sociedade, colocando os famosos “laranjas” para assumir a gestão da sociedade e baixar as portas da empresa.

Ainda que possam haver ferramentas para coibir e descobrir eventuais falcatruas realizadas pela pessoa jurídica para que tal simulação seja desconsiderada, se a saída do gestor à época do vencimento dos tributos ocorreu de forma regular e há tempos antes da dissolução irregular, não terá como se aplicar o redirecionamento da execução e a Fazenda ficará impossibilitada de cobrar os créditos tributários da pessoa jurídica, eis que irregularmente dissolvida, como também dos sócios-gestores.

Haveria engessamento tal na possibilidade de responsabilização de gestores, administradores e diretores, que a regra prevista no artigo 135 do CTN não poderia ser utilizada pela Fazenda Pública nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, impedindo o redirecionamento da execução fiscal.

---

<sup>43</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 21.

Por estes motivos, avaliamos que a necessidade cumulação da gerência à época da realização do fato jurídico-tributário e ao tempo da dissolução irregular como requisito para o redirecionamento da execução para o sócio-gerente ou administrador está longe de ser o melhor posicionamento a ser adotado para dirimir a controvérsia sobre o tema.

## 4.2 Gerente à época de realização do fato jurídico-tributário

O posicionamento que defende a responsabilização do sócio-gerente à época da realização dos fatos jurídicos-tributários busca fundamento no artigo 124 do CTN, que dispõe que a responsabilidade tributária pode ser atribuída a terceira pessoa que esteja vinculada ao fato gerador da obrigação tributária<sup>44</sup>.

Desta forma, como “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo”, nos termos do § 1º do artigo 113 do CTN, só poderia responder pelo pagamento do tributo aquele que diretamente ligado a realização do fato jurídico-tributário.

Este posicionamento já foi predominante na jurisprudência do STJ, que vedava o redirecionamento da execução para sócio-gerente que não tivesse exercido o cargo de administrador da sociedade à época dos fatos geradores, ainda que este estivesse à frente da sociedade quando da dissolução irregular.

Vejamos alguns julgados nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 135, III, DO CTN.

**OCORRÊNCIA. SÓCIA QUE NÃO INTEGRAVA A SOCIEDADE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES DO CRÉDITO. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.**

1. É cediço nesta Corte que a dissolução irregular é uma das hipóteses que autorizam o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, diretores ou responsáveis pela pessoa jurídica, nos termos do art. 135 do CTN. Contudo, tal responsabilidade não é ilimitada, eis que não alcança os créditos cujos fatos geradores são anteriores ao ingresso do sócio na sociedade.

2. O Tribunal a quo, ao possibilitar o redirecionamento do feito contra sócio que não integrava a sociedade à época dos fatos geradores do crédito exequendo, acabou por contrariar a jurisprudência desta Corte, pelo que merece reforma.

<sup>44</sup> “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

3. Recurso especial provido.  
(REsp 1217467/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2010, DJe 03/02/2011)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. **FATO GERADOR ANTERIOR AO INGRESSO DO SÓCIO NA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO. INCABIMENTO.** AGRAVO IMPROVIDO.

1. A responsabilidade do sócio, que autoriza o redirecionamento da execução fiscal, ante a dissolução irregular da empresa, não alcança os créditos tributários cujos fatos geradores precedem o seu ingresso na sociedade, como é próprio da responsabilidade meramente objetiva. Precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

2. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.140.372/SP, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 17/05/2010) [grifos nossos]

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.

(AgRg no Ag 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/09/2009)

Vemos que por algum tempo, a orientação era que para a responsabilização do sócio pela dissolução irregular deveria haver ligação entre o período de ocorrência dos fatos jurídicos-tributários com o período de gestão do sócio, vinculando o não cumprimento da obrigação tributária com a atuação pessoal do administrador.

Todavia, entendemos que a possibilidade de atribuir responsabilidade tributária ao sócio que exercia poderes de gerência perante a sociedade apenas quando da realização do fato jurídico-tributário não tem qualquer fundamento legal e, pior, vai de encontro com o que prediz o artigo 135 do CTN.

Como abordado no capítulo anterior, segundo caput do artigo 135 do CTN, é necessário que a prática do fato ilícito *resulte* na obrigação tributária para fins de aplicação da responsabilidade tributária. Desta forma, vê-se que o ato ilícito deve, obrigatoriamente, ser anterior à obrigação tributária.

A falta de pagamento não foi tipificada como infração de lei capaz de gerar aplicação de norma sancionatória, de forma que punir o administrador ou sócio-gerente à época da realização do fato jurídico-tributário não nos parece acertado, pois, na verdade, seria responsabilizá-los pelo simples não pagamento de tributo.

Aliás, essa questão de a inadimplência ser configurada ou não como fato ilícito, inclusive, ensejou a edição da Súmula 430 do STJ, que ratificou que “*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

Assim, toda a linha jurisprudencial foi pacificada no sentido de que não há responsabilidade do administrador pelo fato da pessoa jurídica não ter realizado o recolhimento da obrigação tributária, pois a inadimplência, por si só, não configura infração à lei capaz de incidir o disposto no artigo 135 do CTN.

Outrossim, no caso da dissolução irregular, é este o fato tido como ilícito que possibilita a responsabilidade tributária de terceiros, de modo que pouco importa quem exercia a gerência da empresa no momento do fato jurídico-tributário, já que a inadimplência, por si só, não constitui fato ilícito imputável ao sócio-gerente<sup>45</sup>.

Este é o recente entendimento que vem sendo adotado pela Segunda Turma do STJ. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 2/STJ. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. OCORRÊNCIA. RETORNO DOS AUTOS À CORTE DE ORIGEM. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Assiste razão ao recorrente no tocante à violação do art. 535 do CPC/1973.

2. De fato, houve contradição/omissão no julgado, porquanto, lendo o voto proferido na oportunidade do julgamento do recurso de apelação, não ficou claro se o sócio redirecionado administrava a empresa à época da sua dissolução irregular.

3. Consigne-se, antecipadamente, que o STJ corrobora o entendimento segundo o qual, se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-

<sup>45</sup> CABRAL, Flávio Garcia. *Responsabilidade tributária do administrador à época do fato gerador ou da dissolução irregular? Análise à luz da jurisprudência do STJ e da posição da PGFN*. In: *Direito Tributário: uma homenagem aos 50 anos do CTN*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 143.

gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade quando do fato gerador do crédito tributário.

4. Dessa forma, justifica-se o retorno dos autos à origem para novo julgamento dos aclaratórios.

5. Recurso Especial parcialmente provido, determinando o retorno dos autos à Corte de origem, para novo julgamento dos Embargos de Declaração.

(REsp 1669420/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 30/06/2017)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EMPRESA NÃO ENCONTRADA NO ENDEREÇO. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 435/STJ. SÓCIO QUE INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

1. O STJ entende que a certidão emitida pelo Oficial de Justiça que atesta que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, nos termos da Súmula 435/STJ.

2. Após alguma oscilação nos precedentes do STJ, a Segunda Turma passou a decidir que, se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade quando do fato gerador do crédito tributário.

3. No caso dos autos, como é premissa incontestável a dissolução irregular da sociedade, é legítimo o redirecionamento para os exercentes da gerência ao tempo do encerramento irregular das atividades empresariais.

4. Recurso Especial não provido.

(REsp 1661566/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2017, DJe 17/05/2017) [grifos nossos]

Pelo atual posicionamento da Segunda Turma do STJ, não constituindo a mera falta de pagamento do tributo fato ilícito, por si só, capaz de causar a responsabilidade tributária, não cabe o redirecionamento da execução fiscal contra ex-sócio tão somente porque era gerente ao tempo da ocorrência do fato jurídico-tributário, já que ele não detinha poderes de gestão quando da dissolução irregular e foi esta a causa do redirecionamento da execução.

Essa mudança de entendimento nos parece adequada, pois, se nem mesmo na época em que a pessoa jurídica deixou de cumprir com as obrigações tributárias o sócio-gerente poderia ser responsabilizado pelo não pagamento da dívida, quiçá ser responsabilizado quando já não mais exercia funções de gerência sobre a sociedade e ainda mais por conduta praticada por outra pessoa (sócio-gerente à época da dissolução irregular) que não encerrou regularmente as atividades da sociedade como lhe incumbia.

O artigo 135 do CTN permite a responsabilização daquele que praticar ato ilícito. Se o ilícito que permite o redirecionamento é justamente a dissolução irregular, não há como responsabilizar um dos sócios que não mais exercia o cargo de gestor da sociedade quando realizado o encerramento irregular da pessoa jurídica.

A esse respeito, o Procurador da Fazenda Nacional, João Aurino de Melo Filho leciona que:

A razão da responsabilidade não é simplesmente o fato de ser sócio, mas a conduta irregular no procedimento de dissolução social. Quem não era sócio na época da dissolução irregular, obviamente, não deve ser responsabilizado pessoalmente – salvo se a retirada da sociedade tiver sido parte de um procedimento fraudulento, situação na qual a saída fraudulenta do sócio não teria validade contra a Fazenda Pública nem interferiria na sua eventual responsabilidade tributária (art. 123 do CTN).

Não se tratando de fraude, o sócio que se retira da sociedade antes da dissolução irregular, mesmo tendo sido sócio na época do fato gerador, não é responsável tributário, pois, afastada a teoria menor da desconsideração, não importa, para o caso, quem deixou de pagar o tributo no tempo devido.

Como o evento autorizador da responsabilização do sócio é a dissolução irregular, não há como impor a responsabilidade a quem, como os antigos sócios, não praticaram o ato irregular, não tendo, na época do ato ilícito, sequer o dever de fiscalizar a sociedade, pois dela não mais participavam.<sup>46</sup>

Para vislumbrar, vejamos a hipotética situação de que o sócio-gerente à época dos vencimentos dos tributos tenha falecido e outro sócio assumido seu lugar. Como serão cobrados os débitos em aberto em caso da dissolução irregular da empresa com a exigência de vinculação da atuação do sócio-gerente com a constituição da obrigação tributária?

Imaginemos outra situação, na qual o sócio-gerente à época dos vencimentos do tributo tenha se afastado regularmente da administração da sociedade, deixando, contudo, os débitos tributários com a exigibilidade suspensa, por parcelamento, por exemplo. Não há ilegalidade na conduta dele nesse caso.

Porém, e se acaso o sócio-gerente que assumir posteriormente a sociedade não cumprir integralmente com o acordo e ele vier a ser rescindido e executado. Constatada a dissolução irregular é razoável que se queira cobrar do ex-sócio que se retirou da administração da sociedade, apenas por ser o gestor à época de constituição da obrigação sendo que ato (ilícito) de não realizar a dissolução regular da empresa só poderia ser cobrado de terceiro, de quem tinha o dever e poder de fazê-lo?

---

<sup>46</sup> MELO FILHO, João Aurino de. *Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo*. In: MELO FILHO, João Aurino de (coord). *Execução Fiscal Aplicada*. 3ª ed. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 373.

Definitivamente, este critério para responsabilização do sócio-gerente não se mostra razoável, trazendo também insegurança jurídica para àqueles que regularmente se retirarem da sociedade, que poderão ser procurados, até depois de muitos anos, para responderem pelas obrigações tributárias da sociedade da qual deixou de participar.

### 4.3 Gerente à época da dissolução irregular

Como já vimos anteriormente, compete ao administrador da sociedade tomar as providências legais previstas para a dissolução regular da empresa, diligenciando no sentido de reunir os demais sócios em assembleia para aprovar a dissolução e liquidação da sociedade, realizando, posteriormente, a averbação e baixa da empresa na Junta Comercial e com informação aos demais órgãos competentes.

A sociedade se extinguirá apenas com a averbação da ata de encerramento no registro próprio, nos termos previstos no artigo 1.109 do Código Civil<sup>47</sup>.

Com ressalva à crítica de que a dissolução irregular é uma forma de responsabilização dos sócios-gerentes que não se enquadra ao pé da letra do artigo 135 do CTN, pois dela não resulta nenhuma obrigação tributária, se é a dissolução irregular o fato ilícito que permite o redirecionamento da execução, se dessume, portanto, que o sócio administrador que deve ser chamado a responder é aquele que praticou o ilícito.

Com efeito, o cerne da responsabilidade tributária de terceiros prevista no artigo 135 do CTN é a responsabilização daqueles que realizem a conduta delituosa, seja excesso de poderes, infração a lei ou estatuto social.

Se a dissolução irregular da pessoa jurídica executada é a causa do pedido de redirecionamento da execução, a inclusão no polo passivo deve ser daquele administrador que causou o dano consistente na redução, ou eliminação, da solvabilidade das obrigações tributárias no patrimônio da sociedade<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> “Art. 1.109. Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembleia.”

<sup>48</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Dissolução de sociedades e a responsabilidade tributária no contexto de regras de direito tributário e de direito societário*. In: Priscila de Souza (coord.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. São Paulo: Noeses, 2009.

Desta forma, como leciona Humberto Junior:

o redirecionamento da execução fiscal somente pode ocorrer em desfavor do sócio que participava da direção da sociedade ao tempo em que ocorreu o fato causador da corresponsabilidade tributária. Assim, por exemplo, o redirecionamento “na hipótese de dissolução irregular da sociedade pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução” (STJ, 1ª Seção, EDiv no Ag 1.105.993/RJ, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, ac. 13-12-2010, DJe 1o-2-2011).

Com razão, uma das mudanças de entendimento jurisprudencial ocorrida no âmbito do STJ foi justamente reconhecer a responsabilidade tributária do sócio-gerente à época da dissolução irregular da sociedade, imputando a ele a sanção pela prática desse ilícito, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. SÓCIO QUE NÃO INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

I - A jurisprudência da Segunda Turma do STJ entendia que, para que fosse possível o redirecionamento seria necessário demonstrar que o sócio era detentor da gerência tanto na época da dissolução irregular da sociedade, como na época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

II - Entretanto, a Segunda Turma/STJ, no julgamento do REsp 1.520.257/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, alterou o seu entendimento e passou a exigir, tão somente, a permanência do sócio na administração da sociedade no momento de sua dissolução irregular, tornando-se irrelevante a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

III - O simples exercício da gerência, naturalmente, não implica responsabilidade para aquele dela encarregado. A sua responsabilidade somente é irradiada em caso de prática do ato ilícito. No caso da dissolução irregular, esse é o ato infracional, que é desvinculado da obrigação tributária. O que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência da dissolução irregular nos termos do enunciado n. 435 da Súmula do STJ. É justamente essa desvinculação que torna irrelevante perquirir quem exercia a gerência da empresa na data de ocorrência do fato gerador.

IV - Assim, o atual entendimento da Segunda Turma para autorizar o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio é de que basta a verificação do **responsável pela gerência da empresa ao tempo em que ocorreu a dissolução irregular**, ou seja, ainda que a gerência seja posterior à data de ocorrência do fato gerador.

V - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 948.795/AM, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 21/08/2017) [grifos nossos]

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. NA ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

1. A Segunda Turma do STJ entende que, se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador a análise da época de ocorrência do fato gerador ou do vencimento da exação.

2. Com efeito, se o ato que motiva o pedido de redirecionamento consiste na dissolução irregular da empresa, a legitimação passiva deve levar em conta o sócio com poderes de gerência/administração do estabelecimento na época da prática desse ato ilícito.

3. No caso dos autos, fica superado o entendimento adotado no acórdão hostilizado, o que acarreta a devolução dos autos para que o Tribunal de origem examine se está adequadamente demonstrada a dissolução irregular e identificado o sócio-gerente da época de sua ocorrência.

4. Recurso Especial provido.

(REsp 1655048/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 18/04/2017)

Nada mais razoável a responsabilização do sócio-gerente à época do encerramento irregular da sociedade, tendo em vista que se trata de uma responsabilidade objetiva. É dizer que, se a Súmula 435 do STJ veio a permitir a responsabilização do sócio-gerente pela dissolução irregular, o ato ilícito só pode ser imputado a quem competia o dever de dissolver regularmente a sociedade.

Por consequência lógica, se incumbia ao gerente administrador promover a dissolução regular da pessoa jurídica, também cabe a ele responder pelas obrigações tributárias que não foram recolhidas ante a não realização da liquidação da sociedade.

Ousando correr o risco de ser redundante, explicamos: se o ilícito é causado por “x” administrador que geria a sociedade ao tempo da irregularidade, não há fundamentos lógicos e legais que sustentem a cobrança pelas dívidas da sociedade ser imputada a administrador “y”, que sequer teve relação com o ilícito.

Deixar de responsabilizar quem praticou o ilícito, ou seja, o sócio à época da dissolução irregular da sociedade, é estimular ainda mais o encerramento irregular das empresas, já que o sócio-gerente que decidir por esta prática estará certo que não poderá ser responsabilizado pelas obrigações tributárias que a empresa deixar de pagar.

É claro que há críticas até para este posicionamento, que pode acabar provocando manobras fraudulentas por parte dos sócios que, antes de encerrar as atividades da empresa de forma irregular, podem alterar a gerência da pessoa jurídica, constituindo como sócio-gerente um “laranja” sem patrimônio algum, no intuito de burlar a execução do crédito tributário pela Fazenda Pública.

Contudo, neste caso, para evitar possíveis fraudes, entendemos que nada impede que a Fazenda Pública busque a possibilidade de que a responsabilidade tributária recaia também sobre o sócio-gerente anterior à dissolução irregular, evidentemente, desde que haja demonstração de que sua saída foi fraudulenta, para causar prejuízo ao Fisco, não cabendo apenas a presunção de fraude neste caso.

A resposta para as divergências que até então predominam na jurisprudência pátria é efetivamente responsabilizar aquele que praticar o ilícito capaz de gerar a responsabilidade tributária.

De certo, este posicionamento pode não ser perfeito ao ponto de eliminar completamente futuros questionamentos quanto à aplicação da responsabilidade de terceiros, porém, no momento é o mais adequado para, ao menos, nortear a solução dessa controvérsia que há anos vem se arrastando nos tribunais pátrios.

## CONCLUSÃO

Concluimos que a responsabilidade tributária ainda é tema bastante polêmico no meio jurisprudencial quando se trata do redirecionamento da execução fiscal como instrumento da Fazenda Pública a alcançar a satisfação do crédito tributário com a responsabilização do sócio-gerente ou administrador da sociedade.

A responsabilidade de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional e trata-se de instituto que permite direcionar a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributárias para as pessoas ali referidas, de acordo com a situação apresentada.

No artigo 134 do CTN, apesar da leitura utilizar a expressão “respondem solidariamente”, o tipo de responsabilidade se revela como subsidiária, na medida em que o terceiro poderá ser chamado para responder pela obrigação apenas quando não for possível exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte principal e desde que esteja relacionado, por atos ou omissões, à obrigação tributária exigida.

Já o artigo 135 do CTN, alarga o rol de responsáveis e agrava a situação, pois estabelece uma responsabilidade objetiva para aqueles que tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Aqui, a responsabilidade difere da do artigo 134 do CTN, pois é irrelevante o fato do contribuinte principal poder ou não cumprir a obrigação; a responsabilidade pela obrigação recai diretamente sobre o terceiro.

Não há um consenso na doutrina sobre que tipo de responsabilidade seria a do artigo 135 do CTN. Alguns defendem que se trata de uma responsabilidade pessoal ou por substituição, excludente do contribuinte principal da cobrança, pois somente deverá responder pela obrigação quem a gerou por meio de seus atos.

Outra corrente, apregoa que o termo “pessoalmente” trazido na redação da norma do artigo 135 do CTN não poderia ser interpretado como “exclusivamente” e que, se assim o fosse, o legislador teria expressamente feito constar no referido artigo e, por isso, a obrigação tributária poderia ser cobrada tanto do terceiro quanto o contribuinte principal.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN pode ser imputada apenas ao sócio que exerce poderes de gestão, não atingindo o simples sócio que compõe o quadro social da pessoa jurídica. Assim, para ser responsabilizado o terceiro tem que ser sócio da pessoa jurídica e, concomitantemente, exercer a função de diretor, gerente ou representante e praticar algum ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O excesso de poder se caracteriza quando o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica age além do que lhe é permitido pelo contrato ou estatuto social da empresa, ultrapassando os poderes que lhe foram conferidos.

Já infração à lei é caracterizada quando o administrador realiza uma ação contrária à alguma disposição expressa em seus instrumentos societários ou expressa na lei que esteja relacionada ao funcionamento e desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica.

Além destas hipóteses, a jurisprudência acrescentou a dissolução irregular da pessoa jurídica como causa apta a permitir o redirecionamento da execução fiscal nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN e da Súmula nº 435 do STJ, pois considerada pela jurisprudência como infração de lei, porquanto para dissolução regular de uma sociedade há rígidos procedimentos legais que devem ser seguidos.

Diz-se que há dissolução irregular da sociedade quando a empresa não realiza a dissolução regular da sociedade conforme os procedimentos legais determinam ou, ainda, na hipótese em que deixa de informar o encerramento das atividades aos órgãos competentes ou quando não mantém atualizadas as informações cadastrais, por exemplo, deixando de registrar a alteração de endereço.

Contudo, como vimos, a dissolução irregular não se coaduna com o disposto no artigo 135 do CTN, haja vista que, consoante o dispositivo legal, a responsabilidade tributária será para aquelas obrigações que forem *resultantes* da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e a dissolução da empresa, além de ser um fato posterior à constituição da obrigação, sendo regular ou não, não resulta em obrigações tributárias.

Entretanto, notadamente, a dissolução irregular da sociedade continua sendo a maior causa de pedido de redirecionamento da execução fiscal para sócios com base no artigo 135, inciso III, do CTN, apontando que tal fato configura uma infração à lei, uma vez que é dever registrarem as alterações contratuais da empresa, mantendo atualizados todos os dados cadastrais junto aos órgãos competentes.

O pedido da Fazenda Pública para o redirecionamento da execução deve ser fundamentado na presunção da dissolução irregular da pessoa jurídica, que deve ocorrer por meio de certidão de oficial de justiça, o qual, em diligência, constata que a empresa não foi localizada em funcionamento no endereço registrado junto aos órgãos competentes.

É neste ponto que surge a divergência de qual deve ser o sócio responsável pelas obrigações tributárias. Nos tribunais pátrios há tantos posicionamentos diferentes quanto a esta questão que, finalmente, o Superior Tribunal de Justiça decidiu julgar a matéria sob o rito dos recursos repetitivos previsto no artigo 1.036 do CPC (Tema nº 981), a fim de consolidar entendimento e estabelecer a segurança jurídica sobre contra qual sócio deve recair a responsabilidade tributária em casos de dissolução irregular da pessoa jurídica executada.

Atualmente, são três os posicionamentos mais difundidos quanto ao redirecionamento da execução, sendo: para o sócio-gerente à época da realização do fato jurídico-tributário; para o sócio-gerente à época da dissolução irregular; ou ainda, para o sócio que tenha acumulado a função de gestor tanto à época da realização do fato jurídico-tributário como à época da dissolução irregular.

Não concordamos com a corrente que defende a aplicação da responsabilidade tributária somente ao sócio-gerente à época da realização do fato jurídico-tributário, pois isto importaria dizer que ele está sendo responsabilizado pela inadimplência dos tributos, e inadimplência não configura ilícito algum, portanto não sendo capaz de gerar a responsabilidade do sócio-gerente (Súmula nº 430/STJ).

O condicionamento da responsabilidade do sócio à cumulação da gerência à época da ocorrência do fato jurídico-tributário e da dissolução irregular também não nos parece adequado, pois, além da inadimplência não pode ser caracterizada como ilícito, este critério torna-se inócuo na medida em que é comum na prática comercial a alteração da administração da sociedade durante sua existência.

Além disso, bastaria a saída do gestor à época do vencimento dos tributos de forma regular, antes da dissolução irregular, e não seria possível realizar o redirecionamento da execução, o prejudicaria a Fazenda Pública, pois não terá como cobrar os créditos tributários da empresa e nem do sócio remanescente, visto que não era o mesmo à época do fato jurídico-tributário.

Pelos argumentos levantados, verificamos que o caminho melhor – e o mais lógico – a seguir é a responsabilização do sócio-gerente à época da dissolução irregular. Se o ilícito que permite o redirecionamento da execução para o sócio-gerente é justamente a dissolução irregular, não há como punir alguém que nada teve a ver com o ilícito praticado, ou seja, aquele que não estava à frente da sociedade quando ocorrida a dissolução irregular.

O ato ilícito somente pode ser imputado a quem competia o dever de dissolver regularmente a sociedade, assim sendo, por consequência lógica, se era dever gerente administrador promover a dissolução regular da pessoa jurídica, caberá a ele responder pelas obrigações tributárias que não foram recolhidas, eis que não realização a liquidação da sociedade conforme os procedimentos legais para extinção da sociedade impunham.

Desta forma, para que enfim seja estabelecida a segurança jurídica nesta seara, esperamos que o Superior Tribunal de Justiça decida em breve a questão de sobre quem recairá o redirecionamento da execução fiscal nas situações de encerramento irregular das atividades empresariais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN 180/2010*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed., rev. atual. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em 30 de dezembro de 2018.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. *Lei de Execução Fiscal*. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm). Acesso em 30 de dezembro de 2018.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Código Civil*. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm). Acesso em 02 de fevereiro de 2019.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*. Brasília, DF. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm). Acesso em 30 de dezembro de 2018.
- CABRAL, Flávio Garcia. *Responsabilidade tributária do administrador à época do fato gerador ou da dissolução irregular? Análise à luz da jurisprudência do STJ e da posição da PGFN*. In: *Direito Tributário: uma homenagem aos 50 anos do CTN*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- CHIMENTI, R. C.; PIERRI, A. D. T. *Teoria e prática do direito tributário. 3 ed. rev. e atual. de acordo com as Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- CURSINO, Rodolfo Botelho. *A teoria da actio nata e o redirecionamento da execução fiscal com base na dissolução irregular da sociedade limitada*. Revista da Advocacia Pública Federal / ANAFE, Brasília, v. 1, nº 1, 2017.
- DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

HUMBERTO JUNIOR, Theodoro. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MELO FILHO, João Aurino de. *Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo*. In: MELO FILHO, João Aurino de (coord). *Execução Fiscal Aplicada*. 3ª ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

NASCIMENTO, Octavio Bulcão. *Sujeição passiva tributária*. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Dissolução de sociedades e a responsabilidade tributária no contexto de regras de direito tributário e de direito societário*. In: Priscila de Souza (coord.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. São Paulo: Noeses, 2009.