

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**Bruna Becker**

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NA  
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA:  
ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE**

**Porto Alegre  
2013**

**BRUNA BECKER**

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NA  
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA:  
ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE**

**Monografia apresentada ao Departamento  
de Direito Econômico e do Trabalho da  
Faculdade de Direito da Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul como  
requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel.**

**Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz**

**Porto Alegre  
2013**

BRUNA BECKER

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NA  
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA:  
ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE**

Monografia apresentada ao Departamento de  
Direito Econômico e do Trabalho da  
Faculdade de Direito da Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Aprovada em 04 de Julho de 2013.

BANCA EXAMINADORA:

---

Professor Doutor Igor Danilevicz  
Orientador

---

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

---

Professor Doutor Luiz Felipe Silveira Difini

## **AGRADECIMENTOS**

Com imensa gratidão, à minha família, por nunca ter poupado esforços para que eu tivesse a melhor educação possível e por sempre me apoiar em todas as minhas decisões. Com carinho especial, à Dona Eliana, minha mãe e melhor amiga, a qual sempre esteve presente na minha jornada de estudos, me incentivando para que eu desse o meu melhor. Com saudade, à minha Tulinha, companheira de uma vida inteira, cujo olhar calmo e o amor incondicional levarei pra sempre no coração. Com felicidade, àqueles amigos e amigas, colegas e não-colegas, que, de alguma forma, alegraram esses quase cinco anos de faculdade de Direito, contribuindo para que essa longa caminhada não fosse sentida no tempo. Com grande consideração, ao professor Igor Danilevich, pela disponibilidade e paciência durante toda a orientação para a realização deste Trabalho de Conclusão de Curso. E, por fim, com muito afeto, aos amigos e ex-colegas de trabalho do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, por me acolherem durante os dois anos mais significativos da minha vida acadêmica e despertarem em mim o prazer em trabalhar com Direito Tributário – não tenho palavras para agradecer o carinho e a torcida.

## RESUMO

O tema da responsabilidade tributária do sócio-gerente tem sido palco para inúmeros debates tanto no âmbito doutrinário quanto no jurisprudencial. A responsabilização do administrador pelos débitos fiscais da sociedade empresária, com a conseqüente afetação de seus bens particulares, traduz exceção ao princípio da autonomia patrimonial, e tem como hipótese mais característica a figura da responsabilidade de terceiros, esculpida no art. 135, III, do CTN. Trata-se da norma que prevê expressamente a responsabilidade ilimitada e pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários resultantes de sua atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Foi com base nesse dispositivo legal que, em meados da década de 90, a jurisprudência brasileira passou a considerar a dissolução irregular da sociedade, sem a devida quitação da dívida tributária, como infração à lei apta a autorizar o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. Entretanto, os diversos aspectos que permeiam a responsabilidade tributária do administrador nesses casos têm sido apresentados de maneira bastante controversa por estudiosos da matéria e, sobretudo, pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, dando ensejo a soluções que, não raras vezes, destoam da finalidade real desse instituto. É nesse contexto que o presente trabalho terá por escopo precípua o esclarecimento, à luz da doutrina e da jurisprudência pátria, dos principais fundamentos legais apontados para a adoção dessa orientação jurisprudencial, bem como dos elementos indiciários capazes de gerar a presunção de dissolução irregular da empresa, e, por fim, do alcance temporal que a responsabilidade do sócio-gerente pode adquirir para fins de redirecionamento da demanda executiva.

**Palavras-chave:** Responsabilidade tributária. Sócio-gerente. Redirecionamento. Execução fiscal. Dissolução irregular.

## ABSTRACT

The tax responsibility of companies' managing partners has been target of great discussions both by scholarly work and courts. The administrator's liability regarding the company tax debts is usually restricted to the company patrimony. The Brazilian National Tax Code, article 135, III, however, presents an exception to the principle of patrimonial autonomy. When the exception is applied, the administrator is held liable with his own personal property. According to this rule, the exception is verified when directors, managers or representatives of the company act contrarily to the law or the company social contract. Based on this rule, Brazilian courts started, by the mid-90s, to consider an irregular dissolution of companies, when debts are left unpaid, as an infraction of the law, able to authorize creditors to seek their credit satisfaction in the administrators' personal property. Notwithstanding, there are several aspects about this rule that have been presented in a very controversial way by scholars and by litigators before the Superior Court of Justice (Brazil's Cassation Court), whose decisions often distort the objective of such rule. Therefore, this piece's main goal is to clarify, considering scholarly work and court decision regarding the issue, the legal foundations of the court's orientation. Also, it aims to analyzing the facts considered by courts when defining what irregular dissolution of a company means. Lastly, it investigates the temporal range covered by this exception.

**Keywords:** Tax responsibility. Managing partner. Redirection. Tax enforcement. Irregular dissolution.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>1. A SOCIEDADE LIMITADA NO PLANO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>10</b>
1.1. ORIGEM HISTÓRICA E NATUREZA JURÍDICA DAS SOCIEDADES POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.....	10
1.2. ESFERA DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS E A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	14
1.3. O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A FIGURA DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.....	18
<b>2. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS E A NORMA CONTIDA NO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>25</b>
2.1. REQUISITOS AUTORIZADORES: ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.....	26
2.2. O MERO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO CAUSA LEGITIMADORA.....	30
2.3. O ÔNUS DA PROVA NO REDIRECIONAMENTO DA <i>ACTIO</i> EXECUTIVA.....	35
<b>3. A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA.....</b>	<b>43</b>
3.1. A EDIÇÃO DA SÚMULA Nº. 435 PELO STJ E O FUNDAMENTO DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS-GERENTES.....	43
3.1.1. Art. 135, III, do CTN.....	46
3.1.2. Art. 134, VII, do CTN.....	52
3.1.3. <i>Disregard doctrine</i> .....	54
3.2. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR: ACEPTÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL.....	58
3.3. DEFINIÇÃO TEMPORAL DO SÓCIO-GERENTE RESPONSÁVEL.....	63
3.3.1. Gerência à época do fato gerador.....	63
3.3.2. Gerência à época da dissolução irregular.....	65
3.3.3. Gerência à época do fato gerador e da dissolução irregular.....	67
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>74</b>

## INTRODUÇÃO

O atual contexto brasileiro de alto índice de insucesso de empresas, que deixam de adimplir os tributos devidos à Fazenda Pública, restando, muitas vezes, por encerrar suas atividades sem proceder à sua dissolução legal e regular, fez com que o tema da responsabilidade tributária do sócio-gerente assumisse posição de destaque na doutrina e na jurisprudência brasileira. De outra parte, o grande volume de execuções fiscais que tramitam atualmente no Judiciário, somado à constante pressão exercida pelo Fisco para ver seu crédito satisfeito, tem demandado, cada vez mais, a necessidade de que sejam fixadas certas balizas procedimentais para que a exequente possa, excepcionalmente, voltar sua pretensão executiva contra o patrimônio dos administradores.

Sob essa ótica, ganha relevo a figura da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, a qual constitui o modelo societário mais comum dentre as sociedades empresárias que figuram como devedoras nos processos de execução fiscal. Criou-se, a partir dessa estrutura societária, a idéia de limitação da responsabilidade dos sócios, a qual representa, nitidamente, uma das principais vantagens que a concretização desse tipo de empreendimento confere a seus elaboradores. Por essa razão, em caráter introdutório, propõe-se, no primeiro capítulo, o exame acerca da natureza histórica e jurídica desse tipo societário, da regra geral de limitação da responsabilidade dos sócios e dos pressupostos de aplicação da *disregard doctrine*, para – então – adentrar-se na esfera da sujeição passiva tributária propriamente dita, analisando-se o binômio Fisco-contribuinte e o instituto da responsabilidade tributária em toda a sua extensão.

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

No entanto, a inteligência e extensão desses atos, sobretudo do conceito indeterminado “infração à lei”, conforma o principal ponto de divergência na interpretação doutrinária e jurisprudencial conferida a esse artigo. Por essa razão, o efetivo alcance dessa expressão, bem assim a discussão acerca da (im)possibilidade de responsabilização com base tão somente no inadimplemento da obrigação tributária e, ainda, a forma como a qual é distribuído o ônus da prova nos casos em que se pretende redirecionar a demanda ao sócio-gerente, compõem aspectos basilares para a compreensão não só dos requisitos que atraem a responsabilidade do administrador, mas também do procedimento a ser observado para a utilização do instituto do redirecionamento da *actio* executiva.

Partindo-se dessas premissas – portanto – a ênfase do presente trabalho residirá em uma das hipóteses mais características de infração à lei de que trata o art. 135 do CTN: a dissolução irregular da sociedade empresária, consubstanciada no encerramento de fato da pessoa jurídica, sem que seja promovido o regular processo de liquidação por seus dirigentes. Constituirá esse o objeto de estudo do terceiro capítulo, o qual abordará, em um primeiro momento, a recente consolidação da matéria pela Súmula nº. 435 do Superior Tribunal de Justiça, a partir da qual passou-se a admitir que a mudança de domicílio fiscal da empresa, sem a devida comunicação aos órgãos competentes, faz presumir a sua dissolução irregular, legitimando o redirecionamento do feito ao sócio-gerente. Ainda, serão elencados os principais fundamentos da responsabilidade do administrador no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, analisando-se a sua relação não só com o art. 135, III, do CTN, mas também com o art. 134, VII, do mesmo diploma legal, e com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

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

## 1. A SOCIEDADE LIMITADA NO PLANO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A forma de constituição da sociedade adotada pelos empresários para empreender a atividade comercial interfere sobremaneira no vínculo de responsabilidade que se estabelecerá entre os sócios e a pessoa jurídica, bem como entre estes e o Fisco. As chamadas sociedades por cotas de responsabilidade limitada, a seu turno, compreendem atualmente mais de 90% do universo societário brasileiro<sup>1</sup>, razão pela qual o presente estudo as terá como ponto de partida para a análise da responsabilidade tributária dos sócios-gerentes com base na dissolução irregular da empresa.

### 1.1. ORIGEM HISTÓRICA E NATUREZA JURÍDICA DAS SOCIEDADES POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

A origem histórica da sociedade limitada está vinculada, fundamentalmente, à necessidade de criação de um novo desenho societário capaz de conciliar, de um lado, a limitação da responsabilidade dos sócios e, de outro lado, fomentar a atividade dos pequenos e médios empreendedores, sem que fosse preciso submeter-se à prévia autorização do Governo nem atender a complexas formalidades, aspectos típicos de grandes empreendimentos, como as sociedades anônimas<sup>2</sup>.

Do ponto de vista legislativo, atribui-se, originalmente, à Alemanha o pioneirismo na criação da sociedade limitada, com o advento da chamada *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, disciplinada pela primeira vez pela Lei Alemã de 20 de abril de 1892. Essa lei distinguia com nitidez a sociedade limitada das sociedades por ações, “permitindo, assim, sua constituição de maneira simples, por apenas dois sócios, mantendo cada um deles, entretanto, a responsabilidade pela importância com que entrasse para a formação do capital social”<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Fonte: <<http://www.dnrc.gov.br/estatisticas>>. Acesso em: 10 de maio de 2013.

<sup>2</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial – Direito de empresa*. 14ª. ed., vol. II. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 376.

<sup>3</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O Direito de Empresa à luz do novo Código Civil*. 8ª. ed. rev. e atual. de acordo com a Lei Complementar nº. 123/2006 e com a Lei Ordinária nº. 11.382/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 132.

Nada obstante, alguns autores, dentre eles BULGARELLI, atribuem o surgimento das sociedades limitadas ao direito inglês, na figura da chamada *private company*. Para o doutrinador,

[...] os elementos básicos conformadores desse tipo societário surgiram muito tempo antes, na Inglaterra, pela força dos costumes, e o fato de só bem mais tarde ter sido regulada pelo legislador e com evidentes diferenças em relação ao modelo europeu-continental não lhe retira o pioneirismo<sup>4</sup>.

De qualquer sorte, predomina na doutrina o entendimento de que as *private companies* não refletiam, efetivamente, a essência da sociedade limitada, de modo que a primeira tentativa de criação desse desenho societário deu-se, de maneira sólida e inequívoca, no direito alemão, de onde se propagou pelo resto da Europa. Esse modelo de sociedade – destarte – corresponde a “uma necessidade que se faz sentir, em todos os países, quando atingem determinado estágio do desenvolvimento econômico, o que veio ocorrendo em épocas diferentes, nos diversos países”<sup>5</sup>.

No Brasil, mais especificamente, a primeira tentativa real de introdução dessa espécie societária foi feita em 1912 por Herculano Inglês de Souza, com a consagração, no Projeto de Código Comercial, de um capítulo denominado “*Das sociedades limitadas*”<sup>6</sup>. Alguns anos depois, em 1918, foi que, baseando-se no trabalho de Inglês de Souza, o Deputado Joaquim Luiz Osório apresentou à Câmara dos Deputados um projeto a partir do qual criou-se a chamada sociedade por cotas de responsabilidade limitada, posteriormente convertido no Decreto nº. 3.708, de janeiro de 1919<sup>7</sup>.

Mais recentemente, com o surgimento do novo Código Civil, em 2002, restaram revogados a primeira parte do Código Comercial, bem como o referido Decreto, de modo que o diploma civil passou a disciplinar integralmente as sociedades limitadas em seus artigos 1.052 a 1087.

---

<sup>4</sup> BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades Comerciais*. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 116.

<sup>5</sup> Idem, *Ibidem*, p. 117.

<sup>6</sup> ABRÃO, Nelson. *Sociedades Limitadas*. 9ª. ed., rev., ampl. e atual. conforme o Código Civil de 2002 por Carlos Henrique Abrão. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 22-23.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 23.

Assim, atualmente, pode-se conceber a sociedade limitada brasileira como o tipo societário no qual a responsabilidade de cada sócio é, em princípio, restrita ao valor de suas cotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital<sup>8</sup>. Sua constituição se dá a partir da celebração do contrato entre dois ou mais partícipes (contrato plurilateral), os quais, dotados de *affectio societatis* – isto é, da vontade em manter-se unidos em sociedade – deverão coordenar seus interesses para o desempenho comum do objeto social.

Todavia, a tônica dada ao elemento da *affectio societatis* e, conseqüentemente, a fixação da natureza jurídica das chamadas sociedades limitadas constitui aspecto que divide opiniões no direito brasileiro desde a criação desse modo societário e reside, precisamente, na dificuldade de enquadramento desse tipo societário na classificação que coloca, de um lado, as sociedades de pessoas e, de outro, as sociedades de capital. COELHO<sup>9</sup> explica a origem do dilema:

A discussão sobre a natureza da sociedade limitada é um dos mais importantes temas do direito societário brasileiro. Deriva, por certo, do contexto em que ela surgiu, como um novo tipo de sociedade, isto é, o da busca de uma alternativa para a exploração de atividades econômicas, em parceria, que pudesse assegurar a limitação da responsabilidade característica da anônima, mas sem as formalidades próprias desta. A meio caminho, portanto, entre as sociedades de pessoas, existentes ao tempo de sua introdução no direito alemão no fim do século XIX, e a anônima, sempre de capital, a limitada acabou assumindo uma configuração híbrida, revelando ora os traços daquelas, ora os desta.

O Código Civil de 2002<sup>10</sup> – por sua vez – não adotou uma posição direta a esse respeito, apenas permitindo aos sócios, mediante cláusula expressa no contrato, “a aplicação supletiva das normas da sociedade anônima, com o fim de reger omissões eventualmente verificadas na lei ou no contrato social para o tratamento de um determinado assunto”<sup>11</sup>; entretanto, em sendo silente o contrato social, “aplicar-se-ão os

---

<sup>8</sup> Assim preceitua o art. 1052 do Código Civil: “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.”

<sup>9</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 381.

<sup>10</sup> Diz o *caput* do art. 1.053 do Código Civil: “A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.” E, logo em seguida, o parágrafo único assim dispõe: “O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.”

<sup>11</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 157-158.

preceitos da sociedade simples para disciplinar os casos de omissão legal ou contratual”<sup>12</sup>.

Nesse compasso, a maior parte da doutrina parece atribuir às disposições do contrato social a definição da natureza de cada limitada, isto é, são os sócios, e não a lei, que especificam a natureza dessa espécie de sociedade, de maneira que a vontade dos sócios, refletida nas disposições do contrato social, será crucial para considerá-la como de pessoas ou de capital<sup>13</sup>. Vale dizer: “as sociedades em que os atributos dos sócios interferem na realização do objeto social são chamadas de pessoas; aquelas em que tais atributos não interferem são as de capital”<sup>14</sup>.

Nessa exata linha de conta, a limitada, segundo os ensinamentos de REQUIÃO<sup>15</sup>, seria dotada de uma natureza mista:

Portanto, no caso da sociedade limitada, não há uma opção da norma civil entre a sociedade de pessoas ou de capitais. O tipo permanece como intermediário entre uma natureza e outra, cabendo aos sócios, pelas disposições que adotarem, determinar o enquadramento da sociedade.

A eventual ênfase em um caráter mais personalista, ou mais capitalista, destarte, irá emanar de escolha expressa dos sócios nesse sentido, conforme os termos do contrato social, como bem anota GONÇALVES NETO<sup>16</sup>:

[...] a limitada há de ser considerada um *tipo intermediário* entre as sociedades de capital e de pessoas, visto que possui normas que a aproximam das sociedades de capital, por cujo regime podem optar a modo supletivo (art. 1.502, parágrafo único), sem perder o caráter *intuitu personae* que é próprio das sociedades contratuais.

Consoante recorda REQUIÃO<sup>17</sup>, a enunciação clara dessa doutrina ocorreu, pela primeira vez, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº. 70.870-SP, de relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro, o qual

---

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 157.

<sup>13</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 381.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 382.

<sup>15</sup> REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 27ª. ed. rev. e atual., 1º vol. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 490-491.

<sup>16</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 301.

<sup>17</sup> REQUIÃO, Rubens. *Op. cit.*, p. 489.

afirmou expressamente que “a sociedade por cotas de responsabilidade é mista e não de pessoas”. Entretanto, discordando dessa orientação, CAMPINHO<sup>18</sup> sustenta que a limitada constitui, em sua essência, uma sociedade de pessoas, apenas com a peculiaridade de que “os sócios poderão, na confecção do contrato social, imprimir certos contornos e características da sociedade de capital”.

Essa classificação, como será visto mais adiante, é relevante, dentre outros aspectos, para a fundamentação de eventual redirecionamento com base na dissolução irregular da pessoa jurídica. O Superior Tribunal de Justiça – por sua vez – já entendeu, em alguns de seus julgados, por não enquadrar a limitada como sociedade de pessoas, consoante se infere do seguinte trecho de voto do Recurso Especial nº. 133.645/PR:

[...] Em vista disso, é de ser excluída a responsabilidade pessoal da recorrida como sócia-gerente. De outra banda, fosse aplicável o inc. VII, do art. 134, do CTN – e penso que não é, mesmo porque a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não é sociedade de pessoas – chegar-se-ia a igual conclusão perante o art. 135, inc. 1, do Estatuto Tributário.<sup>19</sup>

Nada obstante, a melhor doutrina parece concordar com o fato de que a sociedade limitada encontra-se, no dizer de REQUIÃO<sup>20</sup>, em um “divisor de águas” do sistema de classificação entre sociedade de pessoas e de capital, razão pela qual é a análise do contrato social que irá denotar, mais precisamente, a maior acentuação do caráter *intuitu pecuniae* ou *intuitu personae*.

## 1.2. ESFERA DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS E A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A sociedade limitada, como visto, assenta-se na possibilidade de limitação da responsabilidade de seus sócios pelas obrigações sociais. A regra, portanto, é a de que, “uma vez integralizado o capital social subscrito pelos sócios, ficam eles liberados de qualquer responsabilidade, nada mais devendo cada qual individualmente à sociedade,

---

<sup>18</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 161.

<sup>19</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 133.645/PR*. Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ 04/05/1998. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 08 de junho de 2013.

<sup>20</sup> REQUIÃO, Rubens. *Op. cit.*, p. 491.

nem solidariamente aos credores da pessoa jurídica”<sup>21</sup>. Dessa regra decorre a execução lógica de que, não tendo sido o capital social totalmente integralizado, é cabível a responsabilização do sócios pelo montante necessário à integralização, tanto perante a sociedade quanto face aos credores.

Portanto, o principal atributo desse tipo societário é, justamente, essa esfera limitada de afetação do patrimônio particular dos sócios, que, após a integralização do capital social, não poderá ser utilizado para o pagamento de eventuais dívidas da sociedade. Paralelamente, a pessoa jurídica, por ser dotada de personalidade jurídica, encontra-se albergada – ainda – pelo *princípio da autonomia patrimonial*, segundo o qual “o patrimônio da sociedade não se confunde com o patrimônio dos sócios que a compõem, de tal sorte que as obrigações da sociedade serão suportadas pelo seu patrimônio”<sup>22</sup>.

Com efeito, a proteção dos bens particulares dos sócios pela “couraça” que esse princípio representa traduz relevante incentivo à atividade privada, na medida em que há uma limitação do risco no desenvolvimento da atividade econômica. A autonomia patrimonial consubstancia – desse modo – um eficiente mecanismo protetivo dos bens particulares do sócio, o qual, aliado à possibilidade de limitação da responsabilidade típica das limitadas, fez com que o patrimônio do sócio se tornasse praticamente intocável.

Todavia, como bem lembra GONÇALVES, “conquanto possua existência distinta da dos seus sócios, a pessoa jurídica, ao exercer os direitos que possui, o faz através de pessoas humanas, seja através dos sócios em assembléia, ou por seus administradores”<sup>23</sup>. Essa circunstância, em que pese não descaracterize o fato de a sociedade ser considerada como um sujeito em si, tem dado margem à utilização da

---

<sup>21</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 138-139.

<sup>22</sup> GONÇALVES, Oksandro. *Sociedade Limitada: a responsabilidade tributária dos sócios*. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Matérias atuais da Justiça Federal*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 170.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 171.

pessoa jurídica para o cometimento de fraudes e abusos, já que os sócios integrantes gozam da garantia legal de proteção de seu patrimônio pessoal<sup>24</sup>.

Nesse contexto, ganha espaço no direito brasileiro a *teoria da desconsideração da personalidade jurídica*, que, no direito anglo-saxão<sup>25</sup>, onde originou-se, corresponde à chamada *disregard doctrine*. Criada para controlar o uso abusivo da sociedade, afastando uma interpretação absoluta e desmedida do princípio da autonomia patrimonial, essa teoria autoriza que, em determinadas situações, seja possível “desconsiderar a personificação jurídica do ente fictício para evitar um resultado incompatível com a função que o Direito lhe conceda”<sup>26</sup>.

Sob esse prisma, tem-se que a personalidade jurídica da sociedade, nas palavras de REQUIÃO<sup>27</sup>, primeiro jurista a tratar do assunto no Brasil, “não constitui um direito absoluto, mas está sujeita e contida pela *teoria da fraude contra credores* e pela *teoria do abuso de direito*”. O escopo precípua dessa doutrina, segundo leciona COELHO<sup>28</sup>

[...] é exatamente possibilitar a coibição da fraude, sem comprometer o próprio instituto da pessoa jurídica, isto é, sem questionar a regra da separação de sua personalidade e patrimônio em relação aos de seus membros. Em outros termos, a teoria tem o intuito de preservar a pessoa jurídica e sua autonomia, enquanto instrumentos jurídicos indispensáveis à organização da atividade econômica, sem deixar ao desabrigo terceiros vítimas de fraude.

A aplicação da *disregard doctrine*, portanto, pressupõe a presença concomitante de dois requisitos: (i) a consideração da personalidade jurídica e (ii) a fraude ou o abuso de direito. O primeiro deles diz respeito ao fato de que só pode haver desconsideração da personalidade jurídica quando esta já tenha sido regularmente concedida por lei; o segundo, porque deve haver prova do desvio da função da pessoa jurídica por parte do

---

<sup>24</sup> SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal vista pelos Tribunais*. Revista de Processo, São Paulo, vol. 32, nº. 145, mar. 2007, p. 256.

<sup>25</sup> Historicamente, a teoria foi concebida na jurisprudência inglesa, no final do século XIX, identificando-se sua gênese no *leading case* conhecido como *Salomon vs. Salomon & Co.* (CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 70)

<sup>26</sup> GONÇALVES, Oksandro. *Op. cit.*, p. 173.

<sup>27</sup> REQUIÃO, Rubens. *Op. cit.*, p. 393.

<sup>28</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 38.

sócio, que utilizou-se da sociedade de maneira abusiva ou fraudulenta, para benefício próprio<sup>29</sup>.

Oportuno ressaltar, outrossim, que não se trata de declarar nula a personificação, mas tão somente torná-la sem efeito, em situações específicas, a fim de que seja possível a apuração de eventual fraude ou abuso, sem que esse procedimento implique a dissolução da pessoa jurídica. A esse respeito, aliás, cabe ressaltar os apontamentos de CAMPINHO<sup>30</sup>:

Não se nega, com sua aplicação, a autonomia de personalidade jurídica da sociedade, ao revés, reafirma-se o princípio. Somente não se admite de modo absoluto e inflexível, como forma de abrigar a fraude e o abuso de direito. Não se nulifica a personalidade a qual apenas será episodicamente desconsiderada, isto é, no caso *sub judice* tão somente, permanecendo, destarte, válida e eficaz em relação a outros negócios da sociedade.

O diploma civil positivou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em seu art. 50, segundo o qual, “em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”. No mesmo sentido, também, a previsão legal constante do art. 28 do Código de Defesa do Consumidor:

O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

Além do Código Civil e do Código de Defesa do Consumidor, mais comumente referidos, a *disregard doctrine* ganha efetividade, ainda, em diversos outros diplomas legais pátrios, dentre os quais o art. 18 da Lei n.º. 8.884/1994 (Lei Antitruste) e o art. 4.º da Lei n.º. 9.605/1998 (Lei do Meio Ambiente). Diante desse quadro – portanto – constata-se a repercussão e as consequências de ordem jurídica e patrimonial que essa

---

<sup>29</sup> SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *Op. cit.*, p. 259.

<sup>30</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 70.

teoria gera não só no âmbito civil, mas em vários outros ramos do direito e, inclusive, no Direito Tributário, como será examinado mais adiante.

### 1.3. O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A FIGURA DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

A obrigação de cunho tributário, na concepção de MACHADO<sup>31</sup>, consiste naquela relação jurídica “em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”. Desse conceito depreende-se que a obrigação pode ser principal – quando visa ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN) – ou acessória – quando visa servir de instrumento para que a fiscalização tributária investigue e controle o recolhimento de tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

Além desses elementos, DIFINI<sup>32</sup> destaca – ainda – que o surgimento da obrigação tributária estará sempre vinculado a uma causa prevista em lei. Sob essa ótica, a causa da obrigação principal, ou seja, a razão pela qual o Estado pode exigir do particular a prestação (pagamento do tributo), pode ser classificada em mediata ou imediata. A causa mediata é a lei, a norma que institui a tributação; a causa imediata é a realização do fato gerador, da situação situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, que, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, faz nascer a obrigação tributária principal.

Nessa perspectiva, COÊLHO<sup>33</sup> esclarece o modo como se dá o surgimento dessa obrigação, a partir da ocorrência do fato gerador:

Quando o fato gerador descrito hipoteticamente na norma de tributação ocorre no mundo, dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o sujeito passivo

---

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 129.

<sup>32</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 209-210.

<sup>33</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 11ª. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 596.

obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado crédito tributário, correspondente ao tributo devido.

De outra parte, o sujeito ativo, genericamente denominado “Estado” ou “Fisco”, compreenderia, segundo a interpretação literal do art. 119 do CTN, apenas as pessoas jurídicas de direito público, titulares da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. No entanto, parte da doutrina<sup>34</sup> critica essa delimitação e sustenta ser possível admitir como sujeito ativo da obrigação tributária também as autarquias e, quando se ingressa no campo da parafiscalidade, as pessoas jurídicas de direito privado<sup>35</sup>. De qualquer sorte, tem-se que o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional tributária pode, grosso modo, ser qualificado como “o titular do pólo credor, a que se contrapõe o sujeito passivo, no polo devedor”<sup>36</sup>.

Já o sujeito passivo da obrigação principal é concebido pelo art. 121 do *codex* tributário como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, a qual, dependendo de sua ligação com o fato gerador, poderá ser considerada: (i) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Logo, do gênero sujeito passivo derivam duas espécies principais de devedores, o contribuinte e o responsável tributário.

O contribuinte é o sujeito passivo por excelência da obrigação de pagar tributo, na medida em que é a pessoa, natural ou jurídica, que guarda relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, realizando ela própria a situação prevista em lei – daí porque é também denominado pela doutrina como sujeito passivo direto. Assim, o contribuinte “é aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de

---

<sup>34</sup> A esse respeito, destaque-se a crítica tecida por AMARO: “Esse dispositivo peca, porém, quando supõe que o credor da obrigação tributária necessariamente tenha de ser pessoa jurídica de direito público, quando se sabe que o sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credoras de obrigações tributárias. Não vemos que outro rótulo dar a elas a não ser o de sujeito ativo de obrigação tributária.” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 320)

<sup>35</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. cit.*, p. 210.

<sup>36</sup> AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 320.

incidência tributária, isto é, o sujeito passivo natural da obrigação tributária, aquele que tirou proveito econômico do fato jurídico”<sup>37</sup>.

Nada obstante, a Administração Tributária pode, em função de conveniência, interesse ou necessidade, eleger como responsável pelo pagamento do tributo terceiro que não detém essa relação direta com o fato gerador da obrigação tributária: trata-se, aqui, da figura do chamado responsável tributário<sup>38</sup>. Desta feita, conquanto não tenha realizado pessoalmente o fato gerador, o responsável tributário lhe tem atribuído, por lei, o dever de satisfazer a obrigação tributária em prol do sujeito ativo.

Essa possibilidade de imputação da responsabilidade tributária a terceiro – no entanto – não implica que o mesmo seja completamente alheio ao fato gerador, pelo contrário, o que se exige apenas é que não haja uma relação direta e pessoal, já que, nesse caso, configurar-se-ia a condição de contribuinte<sup>39</sup>. Nesse sentido, aliás, a norma contida no art. 128 do Código Tributário Nacional:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.

Assim, quando o tributo é cobrado nessas circunstâncias, dá-se a chamada sujeição passiva indireta, a partir da qual opera-se uma alteração subjetiva no pólo passivo da obrigação tributária, colocando-se o responsável na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. O responsável tributário, segundo leciona COELHO<sup>40</sup>, poderá assumir essa condição de duas maneiras distintas: (i) “substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei, ou (ii) “recebendo por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação”.

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208.

<sup>38</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª. ed., vol. II. São Paulo: Atlas, 2008, p. 414.

<sup>39</sup> *Idem*. *Curso de Direito Tributário*. 31ª. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 159.

<sup>40</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 597.

A sujeição passiva indireta, portanto, comporta duas modalidades de imputação – a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência. Consoante esclarece SOUSA<sup>41</sup>, a *responsabilidade por substituição* sucede quando,

[...] em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Cumprido notar, contudo, que a doutrina divide opiniões no que tange às consequências que essa substituição projeta na composição do pólo passivo da obrigação tributária. Com efeito, para DIFINI<sup>42</sup>, em ocorrendo a substituição, não há falar em eventual manutenção da responsabilidade do contribuinte, que será totalmente excluído da relação jurídica tributária:

Como indica o significado comum da palavra “substituir”, o substituto ingressa na relação jurídica tributária e o substituído (contribuinte) sai (é excluído da obrigação tributária). Nenhuma responsabilidade resta para o substituído (contribuinte), de quem o Fisco nunca poderá exigir o tributo, mesmo em caso de não-pagamento e impossibilidade de cobrança do substituto. A responsabilidade (em sentido *lato*) passa a ser só do substituto: o substituído é excluído da relação jurídico-tributária.

Em sentido contrário – todavia – PAULSEN<sup>43</sup> defende a impossibilidade de afastamento automático da figura do contribuinte nessa hipótese, já que, para o autor, o substituto só poderá ser chamado para arcar com o adimplemento do tributo quando tiver descumprido suas obrigações de colaboração com o Fisco (retenção e recolhimento):

O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. Mas, embora o substituto legal seja obrigado “em lugar” do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade.

---

<sup>41</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coord.: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93.

<sup>42</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. cit.*, p. 227.

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 4ª. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 144.

Já BECKER<sup>44</sup> não admite como válido esse argumento, assegurando que, mesmo nos casos em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção da fonte, “o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituído (nunca o substituto)”.

Finalmente, DENARI<sup>45</sup>, adotando um entendimento mais afeiçoado com a redação do art. 128 do CTN, busca conciliar essas duas teses, assumindo que o substituído, a depender de disposição expressa de lei, poderá ocupar a posição de sujeito passivo tanto por meio da exclusão da responsabilidade do contribuinte quanto pela manutenção da responsabilidade deste, em caráter supletivo.

De outra banda, a *responsabilidade por transferência* é apontada na obra de SOUSA<sup>46</sup> como aquela que ocorre quando “a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada, entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente”. Nessa hipótese, portanto, observa-se que o devedor da obrigação é, originalmente, o contribuinte, de modo que o responsável somente assumirá o pólo passivo da relação jurídica tributária quando constatada a ocorrência de determinado evento expressamente previsto em lei como suficiente para operar essa transferência (morte, insolvência etc.)<sup>47</sup>.

Nesse contexto, tem-se que o traço diferenciador entre a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência reside, como bem elucida COÊLHO<sup>48</sup>, no fato de que nesta última há a transferência apenas do dever jurídico, que se desloca, por força de lei, da figura do contribuinte para a do responsável tributário:

---

<sup>44</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 596-597.

<sup>45</sup> DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de Direito Tributário*. Vol. II. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 182.

<sup>46</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.*, p. 92.

<sup>47</sup> BERTI, Flávio de Azambuja Berti. A responsabilidade dos administradores em caso de dissolução da sociedade à luz do novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 367.

<sup>48</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 597.

Cabe frisar que, nos casos de responsabilidade tributária por transferência, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de substituição tributária, a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo.

De fato, a transferência desse dever jurídico de adimplemento da obrigação tributária pode ser visualizada, mais claramente, nas hipóteses de responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 133 do CTN) e de responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN).

Na primeira delas, a sucessão da responsabilidade terá lugar, em síntese, em virtude de negócios com bens imóveis, falecimento do contribuinte e negócios societários que acarretem modificação na estrutura da pessoa jurídica. Nesses casos, “responde o sucessor por tributos devidos em função de fatos imponíveis ocorridos até a data do ato ou fato a que a lei atribui os efeitos de sub-rogação sua nas obrigações tributárias do antecessor”<sup>49</sup>. É o que ocorre, por exemplo, com o espólio, ao qual será transferida a responsabilidade pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão.

Quanto à responsabilidade de terceiros, cabe apenas introduzi-la como aquela que compreende tanto a responsabilidade subsidiária das pessoas indicadas, pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (art. 134 do CTN), quanto a responsabilidade pessoal<sup>50</sup> por créditos correspondentes a obrigações

---

<sup>49</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. cit.*, p. 242.

<sup>50</sup> Em que pese o enquadramento genérico da responsabilidade de terceiros na hipótese de transferência, a doutrina e a jurisprudência ainda não pacificaram um entendimento uniforme no que tange, especificamente, à natureza dessa responsabilidade. Uma das correntes de pensamento, representada por tributaristas como Luciano Amaro e Paulo de Barros Carvalho, tem se inclinado a defender a responsabilidade *pessoal* do terceiro, sem que disso decorra a exclusão do contribuinte da relação jurídica tributária. Outra parcela da doutrina, como Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, sustenta que a responsabilidade, nesses casos, teria, em verdade, natureza *substitutiva*, afastando-se por completo a figura do contribuinte e permanecendo no pólo passivo apenas o responsável tributário. Há, ainda, autores como Luiz Felipe Silveira Difini e Gerson Luiz Rocha, que afirmam que a responsabilidade seria *solidária* entre a pessoa jurídica e o sócio redirecionado quando o cometimento do ilícito seja posterior ao surgimento da obrigação tributária, como ocorre nos casos de dissolução irregular. E por fim, tem-se a tese defendida, a título de exemplo, por Hugo de Brito Machado, segundo a qual a responsabilidade do sócio, para os fins do art. 135 do CTN, comporta natureza *subsidiária*, devendo-se primeiro esgotar as tentativas de adimplemento em face da pessoa jurídica. Já no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, tem-se adotado predominantemente a tese da responsabilidade substitutiva, muito

tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135). Ao longo do trabalho, serão examinados, mais detidamente, os contrastes que distinguem o âmbito de incidência desses dois artigos de lei.

---

embora essa orientação não seja uníssona, uma vez que essa Corte também já se manifestou no sentido de contemplar os outros tipos de responsabilidade mencionados.

## 2. A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS E A NORMA CONTIDA NO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em se tratando de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, a regra geral é de irresponsabilização de seus dirigentes pelas obrigações tributárias por ela devidas, as quais deverão ser adimplidas, em princípio, com o patrimônio societário, distinto do de seus sócios. Assim, os atos regulares de gestão dos sócios-gerentes de uma sociedade limitada não têm o condão de vinculá-los pessoalmente, em razão de materializarem órgão próprio da pessoa jurídica, essa sim considerada responsável perante terceiros pelas ações exercidas por intermédio de seus administradores<sup>51</sup>.

Nada obstante, o Código Tributário Nacional, em sua Seção III – intitulada “*Responsabilidade de terceiros*” – insere verdadeira exceção ao princípio da autonomia patrimonial e de limitação da responsabilidade dos sócios na sociedade limitada. Trata-se da norma contida no art. 135, III, do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias<sup>52</sup> resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Historicamente, a criação desse artigo vincula-se à época do Regime Militar, como meio de evitar a evasão fiscal, prevendo, para tanto, a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes legais das pessoas jurídicas de direito privado pelas dívidas contraídas em nome da sociedade, “desde que, *conditio sine qua non*, tenham incorrido nas hipóteses de excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social”<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 240.

<sup>52</sup> Consoante anota BALEEIRO, observa-se que o referido artigo não ressalva as penalidades de caráter não moratório, nem limita sua eficácia apenas à obrigação principal, o que implica entender que o mesmo abrange, *a contrario sensu*, quaisquer penalidades e obrigações acessórias. (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 755)

<sup>53</sup> MORAES, Fabrício Machado de. *Responsabilidade patrimonial pessoal de sócios e administradores na sociedade limitada: análise com maior referência à responsabilidade tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 17, nº. 86, mai./jun. 2009, p. 84.

Com efeito, a polêmica quanto à aplicação e interpretação desse dispositivo legal habita a jurisprudência brasileira desde a época em que a competência para o julgamento de questões infraconstitucionais era do STF e, segundo aponta MORAES<sup>54</sup>, se deve, essencialmente, ao fato de que “esta é a regra que autoriza, de maneira expressa, que não seja observado nenhum dispositivo de limitação da responsabilidade dos administradores, autorizando-se o Fisco a adentrar em seu patrimônio pessoal para que seja adimplida uma obrigação de cunho tributário”.

## 2.1. REQUISITOS AUTORIZADORES: ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS

Preconiza o art. 135, III, do *codex* tributário que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado”.

Significa dizer, portanto, que, para ser legítima a responsabilização, devem concorrer, simultaneamente, os seguintes requisitos: (i) o sócio deve ocupar o cargo de direção, gerência ou representação da sociedade comercial; (ii) o sócio deve ter, deliberadamente, incorrido na prática de atos classificados como contrários à lei ou ao contrato social; e (iii) a sua atuação irregular deve ter originado uma obrigação tributária em desfavor da pessoa jurídica. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência não têm oferecido uma interpretação uniforme para os elementos que caracterizam a responsabilidade encartada no referido dispositivo, sobretudo no que concerne à atribuição de sentido à expressão “infração à lei”.

Do ponto de vista subjetivo, é assente que a simples condição de sócio, para os fins do inciso III do art. 135 do CTN, não provoca a responsabilidade tributária<sup>55</sup>, devendo o suposto responsável preencher, necessariamente, a qualidade de gerente, diretor ou representante da pessoa jurídica. No que concerne aos critérios objetivos – todavia – a problemática reside em determinar quais atos podem ser classificados como

---

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 85.

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 168.

abusivos ou ilegais e, por via de consequência, caracterizar a responsabilidade tributária do administrador.

Por certo que o sócio-gerente ou administrador, no exercício de sua função, deve empregar o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seu próprio negócio<sup>56</sup>. Outrossim, como bem registra CAMPINHO<sup>57</sup>, deverá “exercer suas atribuições e poderes, conferidos por lei ou por contrato, sempre no interesse da sociedade, direcionado-a para a realização do seu fim, do seu objeto social”.

Partindo dessa premissa, CARVALHO<sup>58</sup> propõe – então – a caracterização dos atos que podem ser enquadrados em cada uma das expressões mencionadas no art. 135 do CTN. Para o jurista, o administrador que comete atos com excesso de poderes é aquele que, “investido nos poderes de gestão da sociedade, pratica algo que extrapole os limites contidos nos contratos sociais”. De outra parte, “tem-se infração à lei quando se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração”, ao passo que a infração do contrato social ou do estatuto “consiste no desrespeito à disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária”.

Semelhante diferenciação é sugerida por BAUM<sup>59</sup> no que tange, especificamente, às expressões “excesso de poder” e “infração ao contrato social ou estatuto”:

O excesso de poder refere-se à ação do sócio que se distancia dos poderes outorgados pela sociedade. O sócio-gerente, por exemplo, que realiza atos para além dos permitidos em assembleia, responsabiliza-se, pessoalmente, por esses atos, não podendo, por exemplo, se valer da proteção que lhe confere a responsabilização limitada. Por outro lado, a infração ao contrato ou ao estatuto está, justamente, naquela hipótese em que o sócio pratica atos ao arrepio das disposições estatutárias, oportunidade em que deve responder pessoalmente por eventual crédito tributário gerado de suas ações.

---

<sup>56</sup> Assim determina o art. 1.011 do Código Civil: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.”

<sup>57</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 240.

<sup>58</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 636.

<sup>59</sup> BAUM, Adler. *Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária*. Revista dos Estudos Tributários, Porto Alegre, ano XI, nº. 68, jul./ago. 2009, p. 23-24.

Contudo, em que pese a lição dos nobres doutrinadores, referida discriminação não parece revelar maior relevância prática para o tema. Isso porque, como bem observa LEMOS<sup>60</sup>, no campo das sociedades limitadas, em princípio, é o próprio contrato social ou estatuto que confere aos sócios-gerentes ou administradores os poderes de que gozarão no regular exercício de suas funções.

Dessa forma, eventuais atos praticados com excesso de poderes, em tese, sempre encontrarão correspondência em previsão contratual que os proíbe. Vale dizer: as expressões, de certo modo, se equivalem, na medida em que aquele que realiza ato para o qual não possui poderes também age contrariamente às disposições do contrato social.

Nesse compasso, AMARO<sup>61</sup> ressalta, ainda, que muitas hipóteses se enquadram em mais de uma das situação previstas no art. 135 do CTN, de modo que “um ato praticado com excesso de poderes pode violar, a um só tempo, o estatuto e a lei, da mesma forma que um ato ilegal certamente não será praticado no exercício de poderes regulares”. De qualquer sorte, tem-se que a questão mais complexa e carente de estudo consiste, precisamente, no significado conferido à denominada “infração à lei” a que se refere o artigo em exame.

Para ROCHA<sup>62</sup>, o sócio-gerente age com infração à lei, por exemplo, quando falsifica documentos fiscais, utiliza de documentos falsos, ou quando omite operações de venda, bancárias. Assim sendo, se da prática de quaisquer desses atos resultar uma obrigação tributária, será o sócio-gerente pessoalmente responsável pelo seu adimplemento, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Já PAULSEN<sup>63</sup> define a apropriação indébita de contribuições retidas e não recolhidas como o caso mais claro de ilícito caracterizador da responsabilidade pessoal

---

<sup>60</sup> LEMOS, Rafael Severo de. *A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas*. 2005. 99f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

<sup>61</sup> AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 354.

<sup>62</sup> ROCHA, Gerson Luiz. O redirecionamento da execução fiscal contra o responsável: a norma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Matérias atuais da Justiça Federal*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 84-85.

<sup>63</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência*. 13ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 918.

do administrador. Da mesma forma, conforme exemplifica BAUM<sup>64</sup>, pode-se pensar no Imposto de Renda Retido na Fonte e não repassado<sup>65</sup>, na dissolução irregular da empresa, entre outras. Nesse sentido, aliás, destaque-se a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AUSÊNCIA DE REPASSE. REDIRECIONAMENTO. A ausência do repasse dos tributos descontados (retidos na fonte) de remuneração de trabalhadores assalariados e de terceiros prestadores de serviço caracteriza infração à lei (CTN, art. 135, III), legitimando o redirecionamento da execução fiscal ao responsável.<sup>66</sup>

Entretanto, mister que seja, antes, delimitado qual legislação que, violada, enseja a responsabilização do dirigente da pessoa jurídica pelos respectivos débitos tributários. A infração à qualquer lei, independentemente de sua natureza, daria azo à responsabilidade tributária do gestor com fulcro no art. 135 do CTN? Não parece ser essa a alternativa recomendada pela melhor doutrina.

Filiando-se à uma compreensão mais restritiva de infração à lei, DERZI<sup>67</sup>, em nota às lições de Aliomar Baleeiro, afirma que “a lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”. Seguindo a mesma linha, MACHADO SEGUNDO<sup>68</sup> defende que a infração à lei expressa no art. 135 é una e independe da natureza da responsabilidade:

Importante verificar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária, outra para fins de responsabilidade civil, outra para fins comerciais e outra para fins trabalhistas. A infração à lei capaz de responsabilizar o diretor ou sócio gerente é uma só, em virtude de configurar-se com a violação das disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

<sup>64</sup> BAUM, Adler. *Op. cit.*, p. 25.

<sup>65</sup> A responsabilidade do sócio-gerente, nessa hipótese, encontra previsão legal específica no polêmico art. 8º do Decreto-Lei nº. 1.736/79: “São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.”

<sup>66</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº. 0010079-69.2012.404.0000*. Segunda Turma, Relator Rômulo Pizzolatti, D.E. 12/12/2012. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 12 de maio de 2013.

<sup>67</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 756.

<sup>68</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 236.

Assim, a doutrina predominante tem apontado que o simples descumprimento de preceito legal não é causa apta a ensejar, indiscriminadamente, a responsabilidade tributária do administrador. É, nesse contexto, precisamente, que se inseriu a controvérsia acerca de o simples inadimplemento, enquanto infração à lei, ser, ou não, suficiente para atrair a incidência do art. 135 do Código Tributário Nacional.

## 2.2. O MERO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO CAUSA LEGITIMADORA

Uma das primeiras polêmicas que surgiu no Superior Tribunal de Justiça, em torno do art. 135, III, do CTN, tratava sobre a responsabilidade do sócio-gerente pelo mero inadimplemento obrigação tributária<sup>69</sup>. No passado, conforme recorda THEODORO JÚNIOR<sup>70</sup>, o Superior Tribunal de Justiça expandiu exageradamente o conceito de infração à lei, inserindo a simples falta de recolhimento de tributos devidos pela sociedade no rol de atos a que se refere art. 135 do CTN, consoante ilustra o seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS PELA SOCIEDADE. Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei. Recurso improvido.<sup>71</sup>

A Corte fundava-se, nessa época, na tese segundo a qual a responsabilidade dos sócios-gerentes, nos casos de inadimplemento, tinha natureza objetiva, isto é, bastaria que a empresa descumprisse a obrigação fiscal para que, automaticamente, seus diretores, gerentes ou representantes fosse enquadrados nessa regra e pessoalmente responsabilizados<sup>72</sup>.

---

<sup>69</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. *Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos – Considerações de direito comparado*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 19, n.º 100, set./out. 2011, p. 333.

<sup>70</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 12ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 69.

<sup>71</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial n.º 203.878/RJ*. Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, DJ 21/06/1999. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 25 de maio de 2013.

<sup>72</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192.

É, inclusive, o que se infere do seguinte aresto:

O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação a lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita.<sup>73</sup>

Na concepção de COÊLHO<sup>74</sup>, o simples não recolhimento do tributo constitui, à toda evidência, uma ilicitude, porquanto o conceito *lato* de ilícito consiste no descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Contudo, indo de encontro à teoria da responsabilidade objetiva, o tributarista sublinha que, muito embora a infração fiscal seja objetiva, o mesmo não pode ser afirmado com relação à responsabilidade tributária, na qual o dolo é parte integrante:

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.<sup>75</sup>

Posteriormente, esse entendimento foi revisto e o Tribunal consolidou, em definitivo, a orientação de que o mero inadimplemento dos créditos tributários não atrai a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135 do CTN<sup>76</sup>. A esse respeito, veja-se a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO A RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. (...). 3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos

<sup>73</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 10.547/RJ*. Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, DJ 05/09/1994. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 25 de maio de 2013.

<sup>74</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 635.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 635.

<sup>76</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. *Op. cit.*, p. 333.

praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 7. Precedentes desta Corte Superior. 8. Agravo regimental improvido.<sup>77</sup>

Com efeito, é cediço que o nascimento do débito fiscal impõe ao devedor o dever de adimplemento em favor da Fazenda Pública, de modo que as empresas são, nos termos da legislação tributária, responsáveis pelo recolhimento dos tributos devidos ao Fisco. As sociedades por cotas de responsabilidade limitada, por sua vez, encontram-se albergadas pelo manto da autonomia patrimonial, razão pela qual a regra é de que a empresa responderá pelos seus débitos com o Fisco apenas com o patrimônio societário, não havendo a afetação de bens particulares pertencentes aos sócios.

Dessa forma, como bem anota MACHADO<sup>78</sup>, se o não pagamento do tributo caracterizasse infração à lei competente para ensejar a responsabilização dos dirigentes de uma limitada, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao Fisco, ou mesmo, em relação a terceiros. Em outras palavras,

Admitir que a responsabilidade do dirigente pelos tributos devidos pela pessoa jurídica decorre da infração por esta cometida com inadimplemento, puro e simples, do dever de pagar, é admitir que sempre haverá responsabilidade ilimitada do dirigente, transformando-se uma exceção em regra sem exceções.<sup>79</sup>

Destaque-se, outrossim, que, para o referido autor, o entendimento de que a responsabilidade constante do art. 135 do CTN pode decorrer do simples não recolhimento do tributo pela pessoa jurídica pode acarretar importantes implicações de ordem econômica:

---

<sup>77</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *Agravo regimental no Recurso Especial nº 247.862/SP*. Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ 19/06/2000. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 28 de maio de 2013.

<sup>78</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 168.

<sup>79</sup> *Idem*. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª. ed., vol. II. São Paulo: Atlas, 2008, p. 593.

É que excluir a limitação da responsabilidade dos dirigentes por dívidas da pessoa jurídica praticamente inviabiliza o desenvolvimento da atividade econômica. Ninguém se vai dedicar a atividade de dirigente de uma empresa sabendo que está assumindo responsabilidade pessoal, ilimitada, pelo pagamento dos tributos que venham a ser devidos pela empresa. Ninguém vai comprometer o seu patrimônio pessoal como garantidor incondicional dos créditos tributário. A imposição de tal exigência na verdade consubstancia absurdo de tal monta que nem pode mesmo ser levada a sério.<sup>80</sup>

Sob esse ponto de vista – então – tem-se que responsabilização pessoal dos sócios gerentes da empresa fundada única e exclusivamente na falta de pagamento dos tributos devidos pela mesma configura entendimento que acaba por descaracterizar a própria natureza das sociedades limitadas, qual seja a de limitação da responsabilidade de seus sócios perante a sociedade e terceiros. Quanto a esse aspecto, a bem lançada crítica de DIFINI:

[...] o simples não-pagamento do tributo não é infração de lei, que não se confunde com mero inadimplemento. Tal postura simplesmente aniquila o princípio da separação dos patrimônios e responsabilidades das pessoas físicas e jurídicas. A exceção é tão ampla que da regra geral nada sobra, e os sócios-gerentes respondem sempre e por tudo, objetivamente. Sempre que houver execução fiscal terá havido não-pagamento de tributos: é obviedade gritante que, se os tributos tivessem sido pagos, o Fisco não os estaria cobrando.

Ademais, é importante ter em conta que a situação de inadimplência da sociedade, conforme aponta PAULSEN<sup>81</sup>, não raras vezes, “diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não da disponibilidade financeira no vencimento”. Inclusive, a matéria encontra-se hoje sumulada, de modo que a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça expressamente dispõe que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Nessa hipótese, portanto, o STJ, modificando o antigo entendimento, consolidou a orientação de que a responsabilidade do administrador terá sempre natureza subjetiva, ou seja, caberá ao Fisco provar que o inadimplemento tem origem em eventual ilegalidade perpetrada pelo sócio:

---

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 594.

<sup>81</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 4ª. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 153.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. MATÉRIA ALEGADA EM SEDE DE CONTRARRAZÕES. ACOLHIMENTO DO RECURSO, COM ATRIBUIÇÃO DE EFEITO MODIFICATIVO. 1. [...]. 3. É firme a orientação desta Corte no sentido de que a responsabilidade fiscal somente pode ser atribuída ao sócio-gerente quando for inequivocadamente comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto ou dissolução irregular da sociedade durante a sua gestão (artigo 135 do CTN), o que não foi demonstrado nos autos. A simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, por si só, não enseja a responsabilização do sócio, tendo em vista que a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional não é objetiva. 4. [...]. 5. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso especial.<sup>82</sup>

Não significa afirmar – todavia – que o inadimplemento nunca poderá dar causa à responsabilização do sócio-gerente, a qual poderá existir e será legítima quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes, ou violação da lei, do contrato ou do estatuto<sup>83</sup>. Desta feita, nota-se que o inadimplemento não caracteriza, por si só, infração à lei, porém pode dela decorrer, caso em que se terá a incidência do art. 135 do *codex* tributário. A esse respeito, exemplifica COELHO<sup>84</sup>:

O administrador é responsável tributário pelas obrigações da sociedade limitada quando esta possuía o dinheiro para o recolhimento do tributo, mas aquele o destinou a outra finalidade, como antecipação de lucro, pagamento de pro labore aos sócios, aplicações financeiras. Não haverá, porém, responsabilidade se o inadimplemento da obrigação tributária decorreu da inexistência de numerário no caixa da sociedade, por motivo não imputável à gerência.

No mesmo sentido, a lição de MACHADO SEGUNDO<sup>85</sup>:

Se o tributo não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para fins lícitos, tem-se uma dívida da sociedade, não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida incidência da norma contida no art. 135, III, do CTN. Nesse último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a

<sup>82</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Embargos de declaração no Recurso Especial nº 1246520/BA*. Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 17/11/2011. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 29 de maio de 2013.

<sup>83</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 170.

<sup>84</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 457.

<sup>85</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 236.

lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural.

Destarte, atualmente, a doutrina e a jurisprudência são pacíficas no que tange ao fato de que a responsabilidade tributária do administrador não deva operar-se pela simples ausência de recolhimento de tributos. Ela surge, consoante assinala CAMPINHO<sup>86</sup>, “pela avaliação de atos de ilegalidade, fraude ou gestão temerária praticados na administração que implicaram essa impontualidade”, razão pela qual o não pagamento do tributo, por si só, não configura a infração à lei a que se reporta o art. 135, inciso III, do estatuto tributário.

### 2.3. O ÔNUS DA PROVA NO REDIRECIONAMENTO DA *ACTIO EXECUTIVA*

A responsabilização dos sócios-gerentes pela prática dos atos arrolados no art. 135 do CTN pode dar-se em duas circunstâncias distintas: (i) quando, constando o nome da pessoa física do sócio-gerente na CDA, a execução é proposta apenas contra a pessoa jurídica, ou contra ambos; e (ii) quando a execução fiscal é ajuizada somente contra a sociedade e, posteriormente, busca-se a inclusão do sócio-gerente no pólo passivo, ainda que seu nome não conste na CDA. Dependendo do momento em que se pretende a responsabilização e da forma como foi constituída a Certidão de Dívida Ativa, a atribuição do ônus probatório é diversa.

No primeiro caso, a Fazenda Pública, já no momento de inscrição da dívida, insere o nome do sócio-gerente para figurar juntamente com a pessoa jurídica na CDA<sup>87</sup>. Nessa hipótese, o STJ entende que a presunção relativa é a favor do Fisco, cabendo ao sócio o ônus de provar que não agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, haja vista que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE. ÔNUS DA PROVA. CTN, ART. 135. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. I - A Certidão de Dívida Ativa goza

<sup>86</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 246.

<sup>87</sup> SANTOS, *Op. cit.*, p. 255.

da presunção de certeza e liquidez. Se dela constam os nomes da pessoa jurídica e do sócio-gerente e a execução fiscal foi promovida contra a empresa, mas, posteriormente, redirecionada ao sócio, a este incumbe, querendo se eximir da responsabilidade, o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. (...) III - Agravo regimental improvido.<sup>88</sup>

Essa prática – contudo – tem sido alvo de severas críticas por parte da doutrina, que concebe como inviável a inclusão do sócio-gerente na CDA, com fundamento no art. 135 do CTN, sem que, antes, haja a formação do contraditório em prévio processo administrativo para apuração dos atos que lhe são imputáveis. Em não sendo oportunizada a participação do sócio em um devido processo legal, afigurar-se-ia, assim, a ilegalidade da inclusão, consoante defende FRANCO<sup>89</sup>:

Em casos nos quais a Administração imputa a prática de ato ilícito cometido pelo sócio-gerente para dele cobrar os tributos devidos pela sociedade da qual ele faz parte, tal cobrança só pode vir a acontecer se precedida de processo administrativo em que fique demonstrada essa responsabilidade; ou seja: em processo administrativo no qual se exiba o ato ilícito praticado pelo sócio-gerente. Caso contrário, não há como admiti-lo no polo passivo da execução fiscal, ainda que figure na CDA. Noutras palavras: é ilegal a inclusão do sócio-gerente na CDA, caso não haja processo administrativo no qual a Administração tenha demonstrado a ilicitude de ato seu que tenha dado ensejo à incidência do art. 135 do CTN.

A mesma posição é compartilhada por MACHADO SEGUNDO<sup>90</sup>, que reforça a crítica nesse sentido:

O correto, nesses casos, é exigir que a responsabilidade do terceiros seja apurada em processo administrativo, assegurando-lhes amplas oportunidades de participação e defesa, como condição para a constituição de uma CDA na qual constem como corresponsáveis.

Ademais, a necessidade de individualização do devedor e dos eventuais co-responsáveis figura entre os requisitos essenciais do termo de inscrição, não só na Lei nº. 6.830 (cf. art. 2º, § 5º, I), como também no Código Tributário Nacional<sup>91</sup>, que, em seu art. 202, inciso I, estabelece que o termo de inscrição da dívida ativa deverá indicar obrigatoriamente o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis. Para

<sup>88</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental nos Embargos de divergência em Recurso Especial nº 1003791/MG*. Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 17/11/2008. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 30 de maio de 2013.

<sup>89</sup> FRANCO, Tiago Bana. *Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 90, nº. 90, jan./fev. 2010, p. 250.

<sup>90</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 227.

<sup>91</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 63.

FRANCO<sup>92</sup> – no entanto – essa indicação só poderá ser admitida “se houver processo administrativo instaurado em lançamento acompanhado de auto de infração, no qual a Administração tenha oportunizado defesa ao co-responsável”, caso contrário, “ter-se-ia uma CDA anômala, feita fora dos parâmetros estabelecidos no art. 202 do CTN”<sup>93</sup>.

No que toca, precisamente, à dimensão do devido processo legal enquanto limitação ao poder tributar, cumpre referir os ensinamentos de ÁVILA<sup>94</sup>, para o qual a observância de um procedimento legalmente determinado

[...] exige uma atuação do Poder Público capaz de proporcionar ao contribuinte acesso e condições efetivas de defesa dos seus interesses, ao mesmo tempo que exige do Poder Público a implementação da tarefa de compor litígios de maneira isenta, imparcial e objetiva por meio de instrumentos garantidores de ampla defesa, mesmo que não previstos de outro modo pelo ordenamento jurídico.

De outra banda, se a inscrição em dívida ativa é feita apenas contra a pessoa jurídica, não constando o nome do sócio-gerente na CDA, não há falar *prima facie* em co-responsabilidade do administrador para com o débito fiscal. É que nesse caso específico não há nenhuma presunção em favor da exequente, de modo que, ante a insuficiência do patrimônio societário para quitar o débito tributário, deverá o Fisco, necessariamente, comprovar a atuação do sócio com abuso de poder ou infração legal, contratual ou estatutária, a fim de que seja possível a sua responsabilização<sup>95</sup>.

Trata-se, aqui, do chamado redirecionamento da execução fiscal. Vale dizer: não havendo título executivo formado diretamente contra o sócio-gerente e, constatada a sua atuação abusiva ou ilegal no curso do processo executivo (proposto apenas contra a sociedade), é possível redirecionar a execução para o mesmo, incluindo-o no pólo passivo da demanda, sem que seja necessária a presença de seu nome na CDA.

---

<sup>92</sup> FRANCO, Tiago Bana. *Op. cit.*, p. 250.

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 251.

<sup>94</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com Emenda Constitucional nº. 51, de 14.02.2006*. 2ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 114.

<sup>95</sup> SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *Op. cit.*, p. 255.

Destarte, segundo define SANTOS<sup>96</sup>, o redirecionamento da *actio* executiva “é caracterizado como um incidente cognitivo na execução”, através do qual “a Fazenda Pública pode fazer a prova dos atos ilícitos praticados pelo sócio nos próprios autos de execução, não sendo necessária a propositura de ação autônoma para tal”. É, no dizer de MACHADO SEGUNDO<sup>97</sup>, “um privilégio do Fisco, vez que os demais credores se têm de valer de ação judicial”.

No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal foi o primeiro a abordar a interpretação conferida ao art. 135 do CTN, ao consagrar a possibilidade de redirecionamento contra o sócio-gerente, mesmo que seu nome não estivesse indicado na CDA<sup>98</sup>, consoante ilustra o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE LIMITADA. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMAÇÃO PASSIVA. APLICAÇÃO DO ART. 568, V, DO CPC ÀS PESSOAS REFERIDAS NO ART. 135, III, DO CTN. Situação em que podem ser citadas e terem seus bens penhorados. Pode a penhora recair sobre bens de sócio de sociedade limitada que desaparece sem deixar vestígios de seus próprios bens, ou prova de sua dissolução regular.<sup>99</sup>

Posteriormente, em 2005, o Superior Tribunal de Justiça veio a materializar a orientação da Corte a respeito da matéria, delineando, no julgamento do Embargos de divergência no Recurso Especial nº. 702.232, as linhas gerais referentes ao ônus probatório nos casos em que se pretende a responsabilização do administrador, com fulcro no art. 135, III, do CTN:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO. 1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. 2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 257.

<sup>97</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 240.

<sup>98</sup> MORAES, Fabrício Machado de. *Op. cit.*, p. 91.

<sup>99</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário nº 97610/RJ*. Rel. Ministro DÉCIO MIRANDA, SEGUNDA TURMA, DJ 12/11/1982. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 30 de maio de 2013.

de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80. 3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa. 4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 5. Embargos de divergência providos.<sup>100</sup>

Nada obstante, a legitimidade do redirecionamento do executivo fiscal também tem sido fortemente questionada por alguns juristas, que apontam, em essência, a incompatibilidade da natureza do processo de execução com o procedimento de apuração de eventual responsabilidade tributária do sócio-gerente. Sobre esse aspecto, a doutrina de MACHADO SEGUNDO<sup>101</sup>:

O processo de execução não se confunde com o processo de conhecimento, e não se presta à “apuração” de responsabilidade, nem à “comprovação” de quaisquer fatos. (...) Seria transformar a ação executiva (viável contra o devedor apontado no título) em ação de conhecimento (em face da “comprovação” da responsabilidade de terceiros).

Outrossim, para FRANCO<sup>102</sup>, o redirecionamento da *actio* executiva, nos termos em que vem sendo autorizado pelos tribunais, torna precário o direito de defesa do dirigente contra o qual é postulada essa medida:

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

Na mesma linha de pensamento, SOUZA<sup>103</sup> atenta para o fato de que a co-responsabilidade tributária não constitui matéria passível de apuração no curso da

<sup>100</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Embargos de divergência no Recurso Especial nº 702.232/RS*. Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 26/09/2005. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 30 de maio de 2013.

<sup>101</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 228.

<sup>102</sup> FRANCO, Tiago Bana. *Op. cit.*, p. 249.

execução fiscal, mas sim, “em momento anterior, durante o procedimento preparatório do lançamento, e, conseqüentemente, em processo administrativo tributário que garanta o exercício do contraditório ao contribuinte”.

Entretanto, nota-se que a jurisprudência, mesmo nas hipóteses em que inexistente título executivo extrajudicial específico em nome do administrador, não tem considerado o redirecionamento do feito como ofensivo aos princípios do contraditório e da ampla defesa, na medida em que é assegurado ao sócio o direito de debater amplamente a matéria, por meio de Embargos à Execução<sup>104</sup>. Isso porque, conforme elucidada o jurista mineiro THEODORO JÚNIOR<sup>105</sup>, os Embargos à Execução configuram “verdadeira ação paralela ao executivo fiscal, movida pelo devedor contra a Fazenda Pública, na tentativa de desconstituir o título que serve de fundamento à atividade executiva do Estado posta a serviço do credor”.

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

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. EXECUÇÃO PROMOVIDA APENAS CONTRA A EMPRESA. SÓCIO CUJO NOME NÃO CONSTA DA CDA. ÔNUS DE PROVA QUE CABE AO FISCO. COMPROVAÇÃO NO SENTIDO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO. SÚMULA 7/STJ. DEMAIS DISCUSSÕES QUE DEVEM SER DIRIMIDAS EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. RECURSO DESPROVIDO. 1. (...). 3. Na hipótese em exame, a execução fiscal foi promovida apenas contra a empresa e da Certidão de Dívida Ativa - CDA - não consta o nome dos sócios. Assim, considerando a jurisprudência que se firmou nesta Corte de Justiça, conforme acima delineado, conclui-se que, tendo sido a execução, posteriormente, redirecionada contra sócio cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, entende-se que cabe ao Fisco o ônus de provar que o sócio incorreu em alguma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. 4. O Estado do Rio de Janeiro, ao requerer o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios, trouxe aos autos provas, examinadas no juízo da origem, de que a sociedade empresarial dissolveu-se irregularmente, o que possibilitou a responsabilização dos sócios pelos débitos tributários da sociedade devedora. Assim, não há como elidir essa conclusão, pois, para tanto, seria necessária a análise das provas constantes dos autos, o que, no entanto, é inviável em sede

---

<sup>103</sup> SOUZA, Alexandre Antônio Nogueira de. *A vulnerabilidade do contribuinte no redirecionamento das execuções fiscais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 19, nº. 97, mar./abr. 2011, p. 227.

<sup>104</sup> FRANCO, Tiago Bana. *Op. cit.*, p. 251.

<sup>105</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 62.

de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 5. Em execução fiscal somente podem ser argüidas, excepcionalmente, as questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, bem assim aquelas em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, desde que não seja necessária dilação probatória, sendo certo que as demais discussões devem ser levantadas pelo executado na via de embargos à execução. 6. Recurso especial desprovido.<sup>106</sup>

Todavia, FRANCO<sup>107</sup> insurge-se contra a fundamentação adotada pela Corte, argüindo, novamente, a imprescindibilidade de instauração do devido processo administrativo para a discussão da matéria:

É absurda a simples alegação, admitida como correta pelo STJ, segundo a qual cabe ao sócio-gerente provar, por meio de embargos, que não agiu ilícitamente. Em primeiro lugar, porque não há ato administrativo que sustente a presumida responsabilidade do sócio-gerente, se a execução fiscal foi contra ele direcionada, ainda mais se se lembrar que ele sequer figura na CDA. Não há ato administrativo em que possa estribar tal presunção nem título executivo capaz de legitimar a execução movida contra ele. (...) Logo, sem que haja prévio processo administrativo, não há falar em responsabilidade tributária.

Em sentido contrário, ALVES<sup>108</sup> defende como plenamente possível a responsabilização tributária havida a partir do redirecionamento do executivo fiscal, “não sendo o caso de exigência de prévio processo administrativo, tendo-se em mente que já houve a judicialização da matéria”. Justificando esse entendimento, inclusive, o seguinte excerto de decisão do TRF da 4ª. Região:

Isso porque, à época do processo administrativo, a execução estava voltada somente em face da empresa. Com efeito, a responsabilidade da sócia somente teve início quando demonstrada a ocorrência da dissolução irregular, posterior ao encerramento do processo administrativo. Por certo que, não sendo reconhecida como devedora à época do processo administrativo, não havia motivo para que fosse intimada para apresentar defesa. A responsabilidade dessa somente foi verificada em sede judicial, pelo deferimento do redirecionamento.<sup>109</sup>

<sup>106</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 649.721/RJ*. Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJ 02/08/2007. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 01 de junho de 2013.

<sup>107</sup> FRANCO, Tiago Bana. *Op. cit.*, p. 252.

<sup>108</sup> ALVES, Francisco Glauber Pessoa. *O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios da pessoa jurídica*. Revista de Processo, São Paulo, vol. 35, nº. 188, out. 2010, p. 60.

<sup>109</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº 5006394-32.2013.404.0000*. Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/04/2013. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 03 de junho de 2013.

Portanto, em que pese a relutância de uma parcela da doutrina em aceitar esses argumentos, constata-se que predomina na jurisprudência do STJ a viabilidade da responsabilização do sócio-gerente através do redirecionamento da execução fiscal, o que se dá mediante tão somente “pedido específico de inclusão dele na polaridade da execução, sendo a prova produzida e discutida nos próprios autos executivos, sem necessidade de abertura de autos próprios”<sup>110</sup>.

Assim, conforme bem sintetiza MACHADO SEGUNDO<sup>111</sup>, nos casos em que o fato que justifica a co-responsabilização do sócio for posterior à constituição definitiva do crédito – como na hipótese de dissolução irregular, por exemplo –, mesmo que o seu nome não seja apontado na CDA, o Superior Tribunal de Justiça tem acolhido o pedido de redirecionamento da Fazenda Pública, exigindo-se, para tanto, a comprovação, no seio do processo de execução, acerca da ocorrência dos fatos que motivaram o requerimento da medida.

---

<sup>110</sup> SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *Op. cit.*, p. 255.

<sup>110</sup> *Ibidem*, p. 256.

<sup>111</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 229.

### 3. A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA

A palavra dissolução tem origem no termo latino *dissimulatio*, e expressa, no plano jurídico, “a extinção de vínculo que dá existência legal à sociedade”<sup>112</sup>, desfazendo – destarte – o liame que erige a estrutura societária. Em sentido estrito, a dissolução se refere, segundo elucida COELHO<sup>113</sup>, ao “ato, judicial ou extrajudicial, que desencadeia o procedimento de extinção da pessoa jurídica”.

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

#### 3.1. A EDIÇÃO DA SÚMULA N.º. 435 PELO STJ E O FUNDAMENTO DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS-GERENTES

A dissolução irregular possui essa denominação, “porque a sociedade simplesmente fecha as portas, pára de atuar, paralisa as atividades sem a devida formalização, e por conseguinte não dá baixa no Registro Empresarial”<sup>114</sup>. O mero fechamento das empresas, sem que houvesse o pagamento de suas dívidas, começou a gerar preocupação nos credores, sobretudo na Fazenda Pública, que se via

---

<sup>112</sup> NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Responsabilidade tributária de terceiros – Redirecionamento da execução fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Op. cit.*, p. 255.

<sup>113</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 464.

<sup>114</sup> MARIANI, Irineu. *Responsabilidade civil dos sócios e dos administradores de sociedades empresárias (à luz do novo Código Civil)*. Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 94, n.º. 834, abr. 2005, p. 65.

impossibilitada de prosseguir com a execução fiscal em face da pessoa jurídica desaparecida.

Por essa razão, aponta FILIPPO<sup>115</sup> que, no início da década de 90, o Superior Tribunal de Justiça passou a reconhecer na dissolução irregular da pessoa jurídica uma das hipóteses de incidência da responsabilidade estabelecida pelo art. 135, III, do CTN, conforme ilustra o seguinte julgado:

Execução fiscal. ICM. Embargos. Sociedade por quotas. Responsabilidade do sócio-gerente. O sócio-gerente, de acordo com o art. 135 do CTN, e responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração da lei, considerando-se como tal a dissolução irregular da sociedade, sem o pagamento dos impostos devidos. Recurso provido.<sup>116</sup>

Em seu voto, o Ministro Relator Ilmar Galvão tomou como paradigma para a adoção desse entendimento o Recurso Extraordinário nº. 96.607-2/RJ do Supremo Tribunal Federal, oportunidade na qual o Ministro Soares Muñoz consignou que,

Verificada a infração resultante do desaparecimento do sociedade, sem a prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas fiscais, a espécie se situa no art. 135 (*caput*) do Código Tributário Nacional, com a conseqüente responsabilidade pessoal do sócio-gerente, “*ex vi*” do inc. III do mencionado dispositivo.<sup>117</sup>

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

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.<sup>118</sup>

<sup>115</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. *Op. cit.*, p. 339.

<sup>116</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 7.745/SP*. Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, SEGUNDA TURMA, DJ 29/04/1991. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 de junho de 2013.

<sup>117</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário nº 96.607-2/RJ*. Rel. Ministro SOARES MUÑOZ, PRIMEIRA TURMA, DJU 21/05/1982. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 03 de junho de 2013.

<sup>118</sup> Cabe notar, nesse ponto, a advertência feita por GONÇALVES: “É importante não confundir o encerramento irregular das atividades com a falência da sociedade. Neste último caso tem-se uma hipótese de dissolução regular da sociedade e, portanto, que não configura em regra hipótese de responsabilização dos sócios. A esse respeito: TRIBUTÁRIO – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL – DEVOLUÇÃO DA CARTA CITATÓRIA – MATÉRIA NÃO PREQUESTIONADA – FALÊNCIA – RESPONSABILIDADE DA EMPRESA FALIDA –

O precedente mais antigo que embasou a aludida Súmula é de 2005, relativo ao julgamento do Recurso Especial n.º 738.502, quando o Min. Luiz Fux exarou o entendimento de que a não localização da empresa executada é suficiente para indicar que a mesma dissolveu-se irregularmente:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. 1. É assente na Corte que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Precedentes: REsp n.º 513.912/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005; REsp n.º 704.502/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02/05/2005; EREsp n.º 422.732/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004. 2. *In casu*, consta dos autos certidão lavrada por Oficial de Justiça (fl. 47 verso), informando que, ao comparecer ao local de funcionamento da empresa executada, o mesmo foi comunicado de que esta encerrara as atividades no local a mais de ano, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução. 3. Ressalva do ponto de vista no sentido de que a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e *pro labore*, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público. 4. Recurso especial provido, para determinar o prosseguimento da ação executória com a inclusão do sócio-gerente em seu pólo passivo.<sup>119</sup>

Assim, se a empresa não for encontrada no endereço constante do contrato social arquivado na Junta Comercial, sem comunicar onde está operando, será considerada presumidamente desativada ou irregularmente extinta<sup>120</sup>. A adoção dessa orientação, como bem assinalado por ALVES<sup>121</sup>, “eleva as possibilidades de êxito da execução fiscal, na medida em que evita que essa ação seja frustrada unicamente porque o Fisco,

---

PRECEDENTES. 1. (...) 2. A decretação de falência não autoriza o redirecionamento da execução fiscal. Nestes casos, a responsabilidade é inteiramente da empresa extinta com o aval da Justiça, sem ônus para os sócios, exceto em casos de comportamento fraudulento, fato não constatado pelo Tribunal de origem. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1062182/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 23/10/2008)”. (GONÇALVES, Oksandro. Sociedade Limitada: a responsabilidade tributária dos sócios. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Op. cit.*, p. 182.)

<sup>119</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *Recurso Especial n.º 738.502/SC*. Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 14/11/2005. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 de junho de 2013.

<sup>120</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial n.º 1.004.500/PR*. Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 25/02/2008. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 de junho de 2013.

<sup>121</sup> ALVES, Francisco Glauber Pessoa. *Op. cit.*, p. 57.

em virtude da dissolução da sociedade, não tem mais contra quem dirigir a cobrança do crédito fiscal”.

Nada obstante, trata-se, na hipótese, de presunção *iuris tantum*, isto é, presunção relativa, na qual se admite prova em contrário. Logo, nada impede que o sócio, depois de citado, ingresse com o recurso cabível, comprovando, por exemplo, eventual atividade da empresa ou a sua regular dissolução, provas cuja obtenção não apresenta elevado grau de dificuldade<sup>122</sup>. Nesse sentido, veja-se a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. 1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08. 2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos.<sup>123</sup>

Sob outro viés, o fundamento legal da responsabilidade do sócio-gerente, nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, ainda hoje apresenta-se com uma certa incerteza conceitual. Há, como visto, o entendimento predominante, com base no qual a dissolução irregular da empresa é considerada infração à lei, para os fins do art. 135, III, do CTN. Entretanto, existe uma corrente minoritária que defende como correta a aplicação do inciso VII do art. 134 do CTN, e, ainda, os que entendem que a responsabilização do administrador pela dissolução irregular se dá por meio da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade executada.

### 3.1.1. Art. 135, III, do CTN

De acordo com a doutrina e jurisprudência dominantes, o redirecionamento com espeque na dissolução irregular da pessoa jurídica encontra base legal no art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Em essência, essa orientação encontra respaldo no fato

<sup>122</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. *Op. cit.*, p. 341.

<sup>123</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Embargos no Recurso Especial nº 852.437/RS*. Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 03/11/2008. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 de junho de 2013.

de que o encerramento indevido da empresa, sem o pagamento dos créditos tributários, caracterizaria típica infração à lei, nos termos do referido dispositivo.

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

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

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Filiando-se a essa corrente, LYNCH e SANTOS<sup>124</sup> destacam a importância da regular liquidação como forma de descaracterizar a infração à lei a que se refere o art. 135 do *codex* tributário:

---

<sup>124</sup> LYNCH, Maria Antonieta; SANTOS, Saulo de Tarso Muniz dos. *Responsabilidade tributária dos sócios e o lançamento*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 15, nº. 72, jan./fev. 2007, p. 111.

Na dissolução desacompanhada de liquidação regular a iniciativa fiscal recebe reforço adicional, pois, além da suposta infração da lei tributária, haverá também desobediência às normas societárias, que impõem a realização desse procedimento para que a sociedade possa ser considerada extinta.

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

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

A qualificação da dissolução irregular enquanto infração à lei, portanto, é contemplada por diversos diplomas legais extratributários, abrangendo tanto a legislação civil e societária quanto a legislação comercial e demais leis e decretos regulatórios. Frise-se, por oportuno, que não se trata, aqui, de infração à lei tributária, já que, consoante bem observa COELHO<sup>125</sup>,

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

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, notadamente, é pacífico que a dissolução irregular da empresa constitui infração à lei em diversos aspectos, razão pela qual afigura-se legítima a responsabilização pessoal de seus gestores com fulcro no art. 135, III, do CTN:

TRIBUTÁRIO. NÃO LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO GESTOR. ART. 135, III, DO CTN. 1. Hipótese em que o Tribunal a quo decidiu pela responsabilidade dos sócios-gerentes, reconhecendo existirem indícios concretos de dissolução irregular da sociedade por “impossibilidade de se localizar a sede da empresa, estabelecimento encontrado fechado e desativado etc.”. 2. Dissídio entre o acórdão embargado (segundo o qual a não localização do estabelecimento nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal não permite a responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da sociedade) e

---

<sup>125</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 11ª. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 631.

precedentes da 2.a Turma (que decidiu pela responsabilidade em idêntica situação). 3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151 do CC/2002, e arts. 1.o, 2.o, e 32 da Lei 8.934/1994, entre outros). A não localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução. 4. Embargos de Divergência providos.<sup>126</sup>

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

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO CARACTERIZADA. 1. A responsabilidade pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas, prevista no art. 135 do CTN, não é objetiva, exigindo a configuração de alguma das hipóteses fáticas ali descritas. 2. A dissolução irregular da pessoa jurídica vem sendo admitida, pela jurisprudência, como fundamento da responsabilidade pessoal do sócio-gerente que a administrava quando de sua extinção de fato, mas não tem suporte no art. 135 do CTN, que só cuida da responsabilidade por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não abrangendo, portanto, ações ou omissões posteriores ao nascimento da obrigação tributária. 3. A dissolução irregular da pessoa jurídica pode atrair a responsabilidade de seu administrador com fundamento no art. 10 do D 3.708/1919, segundo o qual "os sócios gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei". 4. É dever da pessoa jurídica, em hipótese de extinção, promover sua regular liquidação de acordo com os parâmetros legais, que protegem os interesses dos sócios e dos credores. A ausência dessas formalidades autoriza presumir que ocorreu dissipação dos bens da sociedade, em prejuízo dos credores, justificando o direcionamento da execução contra o administrador omissor. 5. Hipótese em que ausentes elementos concretos para se afirmar ter havido a dissolução irregular da executada, fundamento do pedido de direcionamento. 6. Agravo não provido.<sup>127</sup>

<sup>126</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Embargos de divergência no Recurso Especial nº 716.412/PR*. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, 1ª. SEÇÃO, DJe 22/09/2008. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 06 de junho de 2013.

<sup>127</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº 2009.04.00.024682-0*. Primeira Turma, Relator Jorge Antonio Maurique, D.E. 06/10/2009. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 08 de junho de 2013.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. TRIBUTOS SUJEITOS À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. 1. (...) 3. Quanto ao redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. 4. Frise-se, por oportuno, que a dissolução irregular da pessoa jurídica não dá ensejo à responsabilização pessoal do sócio-gerente pela obrigação tributária com base, especificamente, no art. 135 do CTN, haja vista que obrigação não nasceu de tal situação, mas apenas pela dissipação do patrimônio da empresa, o qual deveria ser destinado à satisfação dos seus credores, nos termos do art. 10 da Lei n.º 3.708/19. 5. Sendo assim, verifica-se que há indícios de que a empresa encerrou suas atividades sem as formalidades legais, não remanescendo bens passíveis de serem penhorados, o que, de acordo com o referido entendimento, gera a presunção de dissipação irregular dos bens da empresa, suficiente para o redirecionamento da execução contra a pessoa do sócio-gerente. 6. Agravo de instrumento improvido.<sup>128</sup>

De fato, da exata dicção do *caput* do art. 135 do CTN, depreende-se, em um primeiro exame, que, para o nascimento da responsabilidade do terceiro pelo crédito tributário, “é condição que a obrigação inadimplida tenha por origem, isto é, que o fato gerador da obrigação esteja vinculado diretamente à (resulte da) conduta ilícita cometida pelo responsável”<sup>129</sup>. Porém, na hipótese específica de dissolução irregular, tem-se que o encerramento de fato da pessoa jurídica terá lugar sempre em momento ulterior à ocorrência do fato imponible, configurando – destarte – “ilícito posterior e externo ao surgimento da relação jurídico-tributária”<sup>130</sup>.

Sob essa ótica, não seria possível – então – cogitar-se de redirecionamento com base, especificamente, nesse artigo de lei. Nessa exata linha de pensamento, PAULSEN<sup>131</sup> é enfático ao afirmar que a dissolução irregular da sociedade não gera,

<sup>128</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº 2007.04.00.042189-9*. Segunda Turma, Relatora Maria Helena Rau de Souza, D.E. 12/03/2008. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 08 de junho de 2013.

<sup>129</sup> ROCHA, Gerson Luiz. *O redirecionamento da execução fiscal contra o responsável: a norma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional*. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Op. cit.*, p. 84.

<sup>130</sup> TEIXEIRA, Niara de Castro. *A responsabilidade tributária do administrador que promove a dissolução irregular da sociedade limitada*. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, nº. 95, dez./2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10917](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10917)>. Acesso em: 20 de maio de 2013.

<sup>131</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência*. 13ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 918.

previamente, o tributo exigido e, portanto, não enseja a aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional:

A hipótese de dissolução irregular, a rigor, não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN. Isso porque não é fato gerador de tributo algum; da dissolução, propriamente, não decorre obrigação tributária nova. A dissolução irregular é, via de regra, posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal.

Em sentido contrário, MACHADO<sup>132</sup> rebate esse argumento, sustentando a possibilidade de flexibilização do conteúdo da norma contida nesse dispositivo, a fim de não restringir o seu alcance nos casos em que a ilicitude é verificada em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária:

Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.

Partindo da mesma premissa, ROCHA<sup>133</sup> entende que essa visão restrita não se harmoniza sistematicamente com um enfoque teleológico da norma em análise, caminhando no sentido inverso ao seu objetivo. Para o jurista,

É nessa linha de pensamento que se admite a responsabilidade solidária do gestor pela dívida não-paga pela pessoa jurídica, sempre que se verificar a dissolução irregular da sociedade comercial, ou seja, quando não obstante a dívida inadimplida decorra das atividades regulares da empresa, sem que se possa atribuir ao sócio-gerente a prática de qualquer ilícito que tenha resultado propriamente na obrigação fiscal, a empresa vem a encerrar suas atividades clandestinamente, sem a observância das normas administrativas, comerciais e fiscais que regulam a dissolução societária. Nesses casos, tem-se a configuração de um ilícito que, embora posterior ao fato gerador da obrigação não-paga, configura ilegalidade atribuível ao gestor da pessoa jurídica e que, por esta razão, conduz à sua responsabilização pessoal pela dívida.<sup>134</sup>

---

<sup>132</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 169.

<sup>133</sup> ROCHA, Gerson Luiz. *O redirecionamento da execução fiscal contra o responsável: a norma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional*. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Op. cit.*, p. 85.

<sup>134</sup> *Ibidem*, p. 88.

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

### 3.1.2. Art. 134, VII, do CTN

A responsabilidade do sócio-gerente pela dissolução irregular, conforme exposto, enquadra-se, regra geral, na infração à lei de que cuida o art. 135 do CTN. Todavia, figura em parte da doutrina o entendimento segundo o qual a dissolução irregular consiste, fundamentalmente, em omissão dos sócios quando da liquidação da sociedade de pessoas, cuja imputação é feita pelo art. 134, VII, do Código Tributário Nacional:

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:

(...)

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

Com amparo nessa tese, advoga FILIPPO<sup>135</sup>:

Ora, o art. 134, VII, do CTN trata exatamente de dissolução irregular de sociedade, pois, evidentemente, se a dissolução fosse regular, não restariam tributos a pagar. Assim, percebe-se que a dissolução de sociedade somente pode ser enquadrada no art. 134 do CTN. (...) Além disso, para que seja aplicado o art. 135 do CTN, é imperioso que o crédito tributário decorra do ato ilícito, o que nunca será o caso da dissolução irregular, ato jurídico que jamais dará ensejo ao nascimento de uma obrigação tributária.

A essa orientação coaduna-se, também, WESENDONCK<sup>136</sup>, reiterando que, “no âmbito do direito tributário, a dissolução irregular é uma das causas de responsabilidade dos sócios, como determina o art. 134 do CTN”. Contudo, o equívoco desse raciocínio,

---

<sup>135</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. *Op. cit.*, p. 345.

<sup>136</sup> WESENDONCK, Tula. *Desconsideração da personalidade jurídica: uma comparação do regime adotado no Direito Civil e no Direito Tributário*. Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 101, nº. 915, jan. 2012, p. 362.

conforme sustentam PAULSEN<sup>137</sup> e MORAES<sup>138</sup>, reside no fato de que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de não serem as sociedades limitadas classificadas como sociedades de pessoas, daí porque é descabida a aplicação do art. 134 do Código Tributário Nacional na hipótese em exame.

É esse, aliás, o entendimento consagrado em recente julgado dessa Corte:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. ART. 134, VII, DO CTN. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. (...) 2. Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas. 3. O recorrente, na via especial, não teceu qualquer consideração sobre a aplicabilidade deste dispositivo legal às sociedades limitadas que não se enquadrem como sociedades de pessoas. Aplicabilidade da Súmula 283/STF. 4. Restou asseverado pelo Tribunal a quo que não foi demonstrado o cometimento pelo sócio-gerente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social. 5. Os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, III, do CTN, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos. 6. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.<sup>139</sup>

Paradoxalmente, no entanto, o próprio STJ, embora assuma na grande maioria de seus julgados a posição majoritária, já reconheceu, em determinadas situações, que a dissolução irregular enseja a responsabilidade do sócio com base tanto no art. 134, VII, do CTN quanto no art. 135. A adoção de um entendimento quase que híbrido revela, claramente, a atual imprecisão do tema na jurisprudência pátria:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÕES. 1. Na imputação de responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade, cumpre distinguir a relação de direito material da relação processual. As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta

<sup>137</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência*. 13ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 916.

<sup>138</sup> MORAES, Fabrício Machado de. *Op. cit.*, p. 92.

<sup>139</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Embargos de declaração no Recurso Especial nº 109.143/PR*. Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 02/05/2005. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 29 de maio de 2013.

essa responsabilidade, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN (v.g.: EResp 174.532, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01; EResp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08; EResp 716.412, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08). (...) 5. Recurso especial improvido.<sup>140</sup>

### 3.1.3. *Disregard doctrine*

A desconsideração da personalidade jurídica, como visto, encontra-se positivada em diversos diplomas legais, e tem por fundamento a afetação do patrimônio privado do sócio que, utilizando a sociedade como anteparo de suas vontades, atua de forma fraudulenta ou abusiva.

No âmbito civil, a simples dissolução irregular não acarreta a desconsideração<sup>141</sup>. Nesse sentido, aliás, o Enunciado CJF 282: “O encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só, não basta para caracterizar abuso da personalidade jurídica”. No âmbito tributário, em contrapartida, embora a dissolução irregular figure, reconhecidamente, entre as causas de responsabilização dos dirigentes da sociedade, discute-se, na teoria e na prática jurídica, se essa circunstância exige, ou não, a adoção da *disregard doctrine*.

Para SANTOS<sup>142</sup>, a resposta a esse questionamento é afirmativa:

A desconsideração da pessoa jurídica é vista como sanção imposta ao sócio controlador da sociedade, eis que ele teve conduta ilícita, dolosa ou culposa, e quis o resultado ilícito perpetrado através do excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou dissolução da sociedade de maneira irregular. Havendo confusão patrimonial ou simulação causadora de prejuízo a terceiro, autorizada está a invocação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A desconsideração da personalidade jurídica é, assim, uma sanção instrumental, que visa alcançar diretamente os sócios, com responsabilização de seu patrimônio pessoal.

WESENDONCK<sup>143</sup>, de igual maneira, considera que “a dissolução irregular é vista como uma violação da lei e por isso impõe-se a desconsideração”. Tal entendimento pressupõe, em verdade, uma relação instrumental entre a responsabilidade

<sup>140</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 1096444/SP*. Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJe 30/03/2009. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 08 de junho de 2013.

<sup>141</sup> WESENDONCK, Tula. *Op. cit.*, p. 362.

<sup>142</sup> SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *Op. cit.*, p. 268.

<sup>143</sup> WESENDONCK, Tula. *Op. cit.*, p. 363.

tributária pela dissolução indevida e a desconsideração, admitindo esta última como meio ou ferramenta para se alcançar aquela.

Desta feita, a extinção irregular da empresa, por presumir a confusão de patrimônios, com o locupletamento dos sócios, demanda, segundo PAULSEN<sup>144</sup>, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para que se atinja a responsabilização cabível. Em idêntico sentido, o ensinamento de SANTOS<sup>145</sup>:

A desconsideração da pessoa jurídica é vista como sanção imposta ao sócio controlador da sociedade, eis que ele teve conduta ilícita, dolosa ou culposa, e quis o resultado ilícito perpetrado através do excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou dissolução da sociedade de maneira irregular. Havendo confusão patrimonial ou simulação causadora de prejuízo a terceiro, autorizada está a invocação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A desconsideração da personalidade jurídica é, assim, uma sanção instrumental, que visa alcançar diretamente os sócios, com responsabilização de seu patrimônio pessoal.

A autora aponta, inclusive, que os tribunais pátrios, não raras vezes, tem concebido o disposto no art. 135, III, do CTN, bem como a dissolução irregular, como “expressa previsão legal de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, e assim a tem aplicado, com a nomenclatura alternativa de redirecionamento”<sup>146</sup>, consoante ilustra a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. NOME DO CORRESPONSÁVEL NÃO CONSTA NA CDA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CONCLUSÃO DA CORTE DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. A desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração a lei. 2. No caso dos autos, a Corte afirmou a ocorrência da dissolução irregular. Logo, rever tal premissa requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental provido.<sup>147</sup>

<sup>144</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência*. 13ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 918.

<sup>145</sup> SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *Op. cit.*, p. 272.

<sup>146</sup> *Ibidem*, p. 273.

<sup>147</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental no Agravo em Recurso Especial nº 42.985/RS*. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 01/03/2013. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 09 de junho de 2013.

Convém sublinhar – todavia – que a aplicação dessa teoria demanda cautela e moderação por parte do magistrado, como forma de evitar que a sua utilização seja vulgarizada<sup>148</sup>, sobretudo nos casos em que a imputação de responsabilidade aos sócios já possui específica previsão legal. Sobre esse aspecto, absolutamente pertinente a lição de CAMPINHO<sup>149</sup>:

A ausência de precisão da lei no arranjo conceitual é verificada em alguns julgados que manifestam desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade para responsabilizar os sócios na hipótese de dissolução irregular da sociedade limitada. Efetivamente, a hipótese não é de desconsideração, na medida em que a dissolução sem a observância do devido processo legal constitui-se em ato ilícito, praticado por todos os sócios, que estão, assim, a deliberar ao arrepio da lei, fato este que os tornam ilimitadamente responsáveis (Código Civil, artigo 1.080, que tem como correspondente histórico o art. 16 do Decreto nº. 3.708/19).

Em outras palavras, na hipótese de irregular dissolução da empresa executada, a responsabilização do administrador não encontra qualquer óbice na autonomia patrimonial conferida pela personalidade jurídica da empresa, mas se faz diretamente, sem que seja preciso superar a personalidade<sup>150</sup>. COELHO<sup>151</sup>, seguindo esse posicionamento, reforça categoricamente a crítica nesse sentido, afirmando que

A teoria da desconsideração, como visto, tem pertinência apenas quando a responsabilidade não pode ser, em princípio, diretamente imputada ao sócio, controlador ou representante legal da pessoa jurídica. Se a imputação pode ser direta, se a existência da pessoa jurídica não é obstáculo à responsabilização de quem quer que seja, não há por que cogitar do superamento de sua autonomia. (...) A circunstância de o ilícito ter sido efetivado no exercício da representação legal da pessoa jurídica, ou em função da qualidade de sócio ou controlador, em nada altera a responsabilidade daquele que, ilicitamente, causa danos a terceiros. Não há portanto, desconsideração da pessoa jurídica na definição da responsabilidade de quem age com excesso de poder, infração de lei, violação dos estatutos ou do contrato social ou por qualquer outra modalidade de ilícito.

Sob essa ótica, afigura-se como mais acertada a orientação assumida pela Ministra Nancy Andrighi no julgamento do Agravo regimental no Recurso Especial nº. 1173067/RS:

---

<sup>148</sup> CAMPINHO, Sérgio. *Op. cit.*, p. 77.

<sup>149</sup> *Ibidem*, p. 72.

<sup>150</sup> *Ibidem*, p. 74-75.

<sup>151</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 53.

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ENCERRAMENTO IRREGULAR. INSUFICIÊNCIA. - A mera demonstração de insolvência da pessoa jurídica ou de dissolução irregular da empresa sem a devida baixa na junta comercial, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica. - Agravo não provido.<sup>152</sup>

Significa dizer, portanto, que a dissolução irregular não opera, por si só, o término da personalidade jurídica da sociedade, de modo que as regras da separação patrimonial e de limitação da responsabilidade permanecem produzindo seus efeitos no âmbito da pessoa jurídica<sup>153</sup>. Consoante esclarece THEODORO JÚNIOR<sup>154</sup>,

Na verdade, não se pode falar em desconsideração da personalidade jurídica, quando pela lei já existe uma previsão expressa de responsabilidade direta do sócio. Em tal caso a obrigação é originariamente do sócio, mesmo que tenha praticado o ato na gestão social. A teoria do disregard não foi concebida visando a esse tipo de responsabilidade solidária ou direta, mas para aqueles casos em que a pessoa jurídica se apresenta como um obstáculo a ocultar os verdadeiros sujeitos do ato fraudulentamente praticado em nome da sociedade, mas em proveito pessoal do sócio.

Assim, conquanto o encerramento irregular da empresa provocado por má administração também possa traduzir a abusividade ou ilegalidade no agir do sócio-gerente, por certo que o ato gerador da responsabilidade pode ser imputado diretamente a quem incorreu na irregularidade, não representando a personalidade jurídica própria da sociedade nenhum obstáculo à essa responsabilização<sup>155</sup>. Nesta senda, tem-se que a desconsideração da personalidade jurídica, com o propósito de redirecionar a execução aos sócios-gerentes, em virtude da dissolução irregular, constitui – em última análise – remédio legal inadequado para esse fim.

---

<sup>152</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental no Recurso Especial nº 1173067/RS*. Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, DJe 19/06/2012. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 09 de junho de 2013.

<sup>153</sup> MORAES, Fabrício Machado de. *Op. cit.*, p. 96.

<sup>154</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Parte e terceiros na execução – Responsabilidade patrimonial*. Revista de Processo, São Paulo, vol. 100, out. 2000, p. 150.

<sup>155</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 52.

### 3.2. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR: ACEPÇÃO DOCTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

Segundo pacífica e remansosa jurisprudência, a presunção acerca da dissolução irregular da empresa devedora não exige prova cabal de tal situação, sendo suficiente tão somente a existência de indícios para o redirecionamento da execução, tais como a ausência de bens para penhora, abandono do estabelecimento, ou, ainda, a cessação das atividades<sup>156</sup>. Vale dizer: a presença de prova indiciária, presume, em linha de princípio, o encerramento irregular das atividades da sociedade empresária, atraindo a responsabilidade de seus dirigentes pelas obrigações tributárias remanescentes.

Nesse contexto, delineou-se o entendimento no sentido de que a mera Certidão do Oficial de Justiça, dando conta de que a empresa deixou de funcionar no endereço constante de seus cadastros, é suficiente para legitimar o redirecionamento da execução fiscal<sup>157</sup>. Trata-se do indício mais simbólico da dissolução irregular, e mais comumente utilizado pelos órgãos julgadores para deferir a inclusão do administrador no pólo passivo da execução, de modo que o próprio enunciado da Súmula nº. 435 do Superior Tribunal de Justiça, conforme exposto, corrobora essa pretensão.

Com efeito, referido documento tornou-se quase que a prova por excelência para a responsabilização dos sócios-gerentes nos casos em que se alega o irregular encerramento das atividades societárias:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. COMPROVAÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ. 1. A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que, se a Execução Fiscal foi promovida apenas contra pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o referido sócio agiu com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto, ou que ocorreu dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135 do CTN. 2. A jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que a certidão emitida pelo Oficial de Justiça, atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, é indício de dissolução irregular, apto a

<sup>156</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº 0018220-48.2010.404.0000*. Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 01/09/2010. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 10 de junho de 2013.

<sup>157</sup> ALVES, Francisco Glauber Pessoa. *Op. cit.*, p. 58.

ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente. Precedentes do STJ. 3. Recurso Especial provido.<sup>158</sup>

Cumpre notar – no entato – que a presunção de dissolução irregular decorrente tão somente dessa certidão tem sido alvo de críticas por parte da doutrina. Para BIM<sup>159</sup>, trata-se, genuinamente, de presunção absoluta, dado que não é possível a sua contestação antes da consumação do redirecionamento:

Óbvio, portanto, é que a responsabilidade tributária imputada ao sócio-gerente pela dissolução irregular da sociedade não é uma presunção relativa, pois não está prevista em lei. (...) Entrementes, como não há possibilidade de fazer a contraprova (de dizer que não houve desvio dos bens sociais, ou seja, que houve, por parte do administrador, diligência na condução dos negócios sociais), essa presunção não poderia ser simples. Quando não se admite a contestação da presunção, o que se tem é uma verdadeira presunção absoluta (*juris et de jure*).

Inclusive, a 1ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça, em julgados recentes, tem afastado a aplicação isolada da certificação do Oficial de Justiça, na medida em que, para caracterizar efetivamente a irregularidade da dissolução, deve ser acompanhada do devido procedimento de apuração, bem como da prova do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO. INFRAÇÃO AO ART. 135 DO CTN NÃO COMPROVADA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. FALTA DE PRESSUPOSTOS. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI (DJe 23.03.2009). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO BASTANTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIFICAÇÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA DE QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NO LOCAL INDICADO NOS REGISTROS FISCAIS QUE, À MINGUA DE OUTROS ELEMENTOS INDICIÁRIOS, É INSUFICIENTE PARA O PRONTO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS GESTORES. INADMISSIBILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE GOIÁS DESPROVIDO. 1. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si

<sup>158</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 1.217.705/AC*. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 04/02/2011. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 01 de junho de 2013.

<sup>159</sup> BIM, Eduardo Fortunato. *Dissolução irregular da empresa não enseja a responsabilidade tributária de seus administradores*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 9, nº. 41, nov./dez. 2001, p. 131.

só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio. 2. Como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem prévio procedimento de sua apuração. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública) que requer o redirecionamento. A inversão do ônus *probandi* só deve ser feita nos casos em que a lei a admite expressamente e, ainda assim, em hipóteses excepcionais. 3. (...) 4. Agravo Regimental do Estado de Goiás desprovido.<sup>160</sup>

Quanto à presunção de dissolução irregular com base unicamente no retorno negativo da carta de citação com aviso de recebimento (A.R.), o STJ tem firme entendimento no sentido de que esse documento, por si só, não autoriza o redirecionamento<sup>161</sup>, já que os funcionários dos Correios não gozam da fé pública necessária:

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - DEVOUÇÃO DA CARTA CITATÓRIA NÃO-CUMPRIDA - INDÍCIO INSUFICIENTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - ART. 8º, III, LEI N. 6.830/80. 1. (...) 4. No caso de dissolução irregular da sociedade, esta Corte tem o entendimento de que indícios de dissolução irregular da sociedade que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades são considerados suficientes para o redirecionamento da execução fiscal. Contudo, 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. 5. Infere-se, do artigo 8º, inciso III, da Lei n. 6.830/80, que, não sendo frutífera a citação pelo correio, deve a Fazenda Nacional providenciar a citação por oficial de justiça ou por edital, antes de presumir ter havido a dissolução irregular da sociedade. Recurso especial improvido.<sup>162</sup>

Além dessas hipóteses, outras circunstâncias, quando aliadas à constatação da dissolução irregular, reforçam a pretensão ao redirecionamento contra os gestores da

<sup>160</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental no Agravo em Recurso Especial nº 16.808/GO*. Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 28/02/2013. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 de maio de 2013.

<sup>161</sup> Nessa exata linha de conta, também, a orientação do TRF da 4ª. Região: AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INSUFICIÊNCIA DE INDÍCIOS. 1. [...] 2. No caso, o mero retorno negativo das cartas A.R. de citação não configura indício suficiente a ensejar a presunção de dissolução irregular da executada, sobretudo porque a empresa consta como ativa perante os Registros Públicos e vem apresentando, regularmente, declaração do imposto de renda. 3. Agravo de instrumento desprovido. (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de instrumento nº 0013739 71.2012.404.0000*. Segunda Turma, Relator João Batista Lazzari, D.E. 06/02/2013. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 10 de junho de 2013.)

<sup>162</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 1017588/SP*. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 28/11/2008. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 13 de junho de 2013.

pessoa jurídica. Casos há, por exemplo, em que a sociedade simplesmente paralisa suas atividades, sem que sejam localizados quaisquer bens em nome da empresa, ou, ainda, o próprio representante legal, quando da citação ou da intimação da empresa, declara a ausência de bens passíveis de penhora, circunstâncias essas que fazem presumir a apropriação indevida dos bens da pessoa jurídica<sup>163</sup>.

Sendo assim, constata-se que o esvaziamento do patrimônio societário, sem a quitação do débito para com o Fisco, também apresenta-se entre os indícios de dissolução irregular admitidos pelos tribunais:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR – REDIRECIONAMENTO – POSSIBILIDADE – PRECEDENTES. 1. É pacífico no STJ que a dissolução irregular da empresa, sem deixar bens para garantir os débitos - ao contrário do simples inadimplemento do tributo -, enseja o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, independentemente de ficar caracterizada a existência de culpa ou dolo por parte deles. Precedentes: (...) Agravo regimental improvido.<sup>164</sup>

Por fim, irregularidades na situação cadastral da sociedade perante os Registros Públicos, devidamente certificada a cessação de suas atividades pelo Oficial de Justiça, também podem apontar, em tese, para a irregular extinção da pessoa jurídica. Assim, a título de exemplo, o encerramento das atividades junto ao cadastro do SINTEGRA/ICMS, ou, ainda, a inexistência de declaração ou a declaração de inatividade ao IRPJ tornam mais robusta a prova indiciária de dissolução irregular. Nesse sentido, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INDÍCIOS. REDIRECIONAMENTO. 1. É possível a responsabilização do administrador no caso de dissolução irregular da sociedade, consoante precedentes do STJ e desta Corte. Isto porque é seu dever, diante da paralisação definitiva das atividades da pessoa jurídica,

<sup>163</sup> “Nem sempre, porém o exaurimento do patrimônio social, sem que os débitos tributários sejam sido satisfeitos por inteiro, leva à conclusão de responsabilidade solidária ou subsidiária dos sócios administradores. No caso de falência, por exemplo, o desaparecimento da empresa, em que esta deixa dívidas sem solução, não há, apenas nisso, nenhuma presunção de dissolução irregular; visto que a extinção do patrimônio social ocorre por meio de execução e controle judicial.” STJ, 2ª T., REsp 904.131/RS, Rel. p/ acórdão Min. Herman Benjamin, a.c. de 19/11/2009, Informativo de Jurisprudência nº. 416 do STJ. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 80)

<sup>164</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental no Recurso Especial nº 1120790/PR*. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 27/11/2009. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 13 de junho de 2013.

promover-lhe a regular liquidação. Não cumprido tal mister, nasce a presunção de apropriação indevida dos bens da sociedade. 2. Na espécie, o Oficial de Justiça certificou, em duas oportunidades, que a executada havia encerrado as atividades em seu domicílio fiscal. Aliada a essas circunstâncias, há ainda a informação de que a empresa apresenta "BAIXA DEFERIDA" em sua situação cadastral junto à SINTEGRA, bem como se declara como "INATIVA" ao IRPJ desde o exercício de 2008, dados esses que reforçam os indícios de dilapidação patrimonial e irregular encerramento das atividades societárias. 3. Agravo de instrumento provido.<sup>165</sup>

Todavia, quando o único indício constante dos autos é a certidão do SINTEGRA atestando a inabilitação da empresa ou o encerramento de suas atividades, o STJ e o TRF da 4ª. Região possuem sólida jurisprudência no sentido de que esse documento, por si só, não enseja a presunção de dissolução irregular. A propósito, veja-se o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. ART. 4º, § 3º, DA LEI Nº 6.830/80. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. SÚMULA 284 DO STF. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. DOCUMENTO EXTRAÍDO DO CADASTRO DO ESTADO DO PARANÁ- SINTEGRA/ICMS. COMPROVAÇÃO OBJETIVA. AUSÊNCIA. I- (...) III- Sendo a execução proposta somente contra a sociedade, a Fazenda Pública deve comprovar a infração a lei, contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da sociedade para fins de redirecionar a execução contra o sócio. Precedentes: EREsp nº 702.232/RS, Rel.Min. CASTRO MEIRA, DJ de 26/09/2005 e AgRg no REsp nº 720.043/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 14/11/2005. IV - No caso dos autos, o documento extraído do Cadastro do Estado do Paraná- SINTEGRA/ICMS (fls. 41/69) não se presta à comprovação pretendida pela Fazenda Estadual, haja vista que a simples informação veiculada na internet de que a empresa teve seu exercício encerrado não é prova de dissolução irregular da sociedade, devendo tal comprovação ser realizada de forma objetiva, como nas hipóteses em que o oficial de justiça certifica o encerramento das atividades no local, pelo que se infere a extinção irregular. V- Recurso especial improvido.<sup>166</sup>

No mesmo sentido, o entendimento do TRF da 4ª. Região:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO COMPROVADA. 1. Para que se efetive o redirecionamento do feito há necessidade de início de prova de excesso de mandato ou violação à lei ou ao contrato social ou ao estatuto (art. 135 do CTN), ou pela dissolução irregular.

<sup>165</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº 0005283-35.2012.404.0000*. Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 10/10/2012. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 13 de junho de 2013.

<sup>166</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 945.499/PR*. Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJe 30/04/2008. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 13 de junho de 2013.

2. No tangente ao encerramento das atividades perante o cadastro da Secretaria da Fazenda do Estado, a Segunda Turma desta Corte já pacificou o entendimento de que a certidão da SINTEGRA não constitui documento hábil a justificar, por si só, o redirecionamento do feito. 3. Desprovido o recurso da União.<sup>167</sup>

### 3.3. DEFINIÇÃO TEMPORAL DO SÓCIO-GERENTE RESPONSÁVEL

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

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

#### 3.3.1. Gerência à época do fato gerador

Com efeito, ocorrência do fato gerador determina o momento do nascimento da obrigação tributária<sup>168</sup>. Ainda, segundo dispõe o art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ao passo que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115 do CTN).

---

<sup>167</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Apelação Cível nº 5009180-63.2011.404.7002*. Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, D.E. 17/01/2013. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 15 de junho de 2013.

<sup>168</sup> Conforme o art. 113, § 1º, do CTN: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Destarte, no caso das execuções fiscais, nas quais os créditos executados correspondem a obrigações cujo objeto, via de regra, é o pagamento de um tributo, tem-se que o fato gerador será sempre a situação fática ou jurídica descrita na lei como necessária e suficiente para fazer nascer o dever de pagar o tributo. Nesses termos, assinalam MARQUEZI JÚNIOR e MICHELIN<sup>169</sup> que,

[...] se o que origina a exigibilidade tributária é a existência da correlata obrigação, cuja verificação se dá com a ocorrência do fato gerador correspondente, pressuposto lógico e jurídico é que, para o art. 135 do CTN, o agente tenha praticado o fato gerador ilícito (ou permitido sua prática quando pudesse evitá-la) correspondente à obrigação que lhe será imputada.

Dessa concepção decorre a orientação segundo a qual a responsabilização pela dissolução irregular deve atingir apenas o sócio-gerente contemporâneo à ocorrência dos fatos geradores. Há, segundo esse entendimento, a necessidade de ligação entre o período de gestão do sócio redirecionado e a época de ocorrência dos fatos geradores do tributo, implicando a vinculação do não recolhimento com a atuação pessoal do administrador<sup>170</sup>. Destarte, não pode ser reconhecida a responsabilidade de sócio que ingressou no quadro societário depois de ocorrido o fato que desencadeou o nascimento da obrigação que se pretende cobrar<sup>171</sup>.

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

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

<sup>169</sup> MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio; MICHELIN, João Augusto Monteiro de Siqueira. *A responsabilidade tributária prevista no inc. III do art. 135 do CTN em face da moderna exegese dos Tribunais Superiores*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 110, mai./2013, p. 227.

<sup>170</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental no Agravo nº 1173644/SP*. Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 14/12/2010. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 15 de junho de 2013.

<sup>171</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. *Op. cit.*, p. 340.

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 1105993/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009)

De acordo com essa orientação, portanto, estabelece-se uma relação direta entre o não pagamento do tributo e a dissolução irregular da empresa, razão pela qual mesmo o sócio que não exercia a gerência da sociedade quando do seu encerramento, pode se ver pessoalmente responsabilizado. O inadimplemento da obrigação tributária, somada à posterior dissolução irregular, não remanescendo bens passíveis de penhora, legitimaria – assim – o alcance da responsabilidade apenas ao gestor da empresa à época dos fatos geradores.

### 3.3.2. Gerência à época da dissolução irregular

O entendimento de que o sócio-gerente responsável, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, é aquele contemporâneo à sua ocorrência, consoante assinala FILIPPO<sup>172</sup>, foi pela primeira vez adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em meados da década de 90, quando do julgamento do Recurso Especial nº. 33.364/SP:

EMBARGOS DE TERCEIRO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EX-SÓCIO. PENHORA. DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE. DIVERGÊNCIA PRETORIANA NÃO DEMONSTRADA. ART. 135, I A III, CTN. – Se, quando da dissolução irregular da sociedade, o sócio, que jamais exerceu cargo de gerência, não fazia mais parte da mesma, não pode ser considerado responsável pelos tributos não pagos. – Para caracterização do dissídio jurisprudencial e imprescindível que os acórdãos em confronto tenham sido proferidos em idênticas hipóteses. – Recurso não conhecido.<sup>173</sup>

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

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

---

<sup>172</sup> *Ibidem*, p. 341.

<sup>173</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial nº 33.364/SP*. Rel. Ministro AMÉRICO LUZ, SEGUNDA TURMA, DJ 27/06/1994. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 18 de junho de 2013.

Em outras palavras, “não pode ser responsabilizado o dirigente que se desliga da sociedade antes da infração que enseja a responsabilização”<sup>174</sup>. Nesse compasso, entende-se que a retirada do sócio previamente à dissolução irregular elide sua responsabilização pessoal, tendo em conta que não lhe pode ser imputada a ausência dos procedimentos de baixa da sociedade, cuja responsabilidade é exclusiva do sócio-gerente contemporâneo à ao período em que se encerrou de fato a pessoa jurídica<sup>175</sup>.

Sobre esse aspecto, PAULSEN<sup>176</sup> também atenta para a impossibilidade de responsabilização do sócio por atos posteriores ao período em que exerceu a gerência da sociedade comercial:

Sendo a responsabilidade, assim, do diretor, gerente ou representante, e não do simples sócio sem poderes de gestão, também não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão. Assim, sócios que não tenham tido qualquer ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes.

No mesmo sentido, TEIXEIRA<sup>177</sup> identifica na dissolução irregular um ilícito autônomo à ocorrência dos fatos geradores, motivo pelo qual se justifica a responsabilização apenas do administrador contemporâneo ao encerramento indevido:

Nessa medida, o administrador que promoveu a dissolução irregular da sociedade, mesmo não tendo participado da sua gestão à época da ocorrência dos fatos geradores dos tributos devidos, deve ser responsabilizado pelas respectivas obrigações tributárias. Oportuno registrar que não se está defendendo a imputação de responsabilidade pelo simples não pagamento do tributo, mas a possibilidade de imputação de responsabilidade tributária no caso de verificação de um ilícito autônomo à ocorrência dos fatos geradores e ao surgimento da respectiva obrigação tributária.

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

<sup>174</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. *Op. cit.*, p. 341.

<sup>175</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº 0010776-27.2011.404.0000*. Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 07/10/2011. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 18 de junho de 2013.

<sup>176</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 4ª. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 153.

<sup>177</sup> TEIXEIRA, Niara de Castro. *Op. cit.*

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO DE FATO. CORREÇÃO. REDIRECIONAMENTO. NOME DOS SÓCIOS NA CDA. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DIRIGENTES À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE E NÃO DAQUELES QUE INTEGRAVAM A PESSOA JURÍDICA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. 1. (...) 3. O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução. Hipótese em que os sócios que integravam à sociedade à época do fato gerador, mas não à época da dissolução irregular, devem ter sua responsabilização tributária excluída em face de não haverem participado do ato reputado como infringente à lei, qual seja, a dissolução irregular da pessoa jurídica.<sup>178</sup>

Destarte, muito embora o sócio estivesse atuando ativamente na empresa à época de ocorrência dos fatos geradores, somente responderá, em caso de dissolução irregular, se estiver integrando o quadro social da empresa neste momento específico, em função de ser a ele atribuída a realização do ato tido como infrator<sup>179</sup>.

É por essa razão que, de acordo com esse entendimento, o sócio que se retirou da sociedade antes do seu encerramento, só poderá ser responsabilizado caso fique comprovada a sua atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos à época dos fatos geradores da obrigação que consubstancia os créditos exigidos, consoante determina o art. 135 do CTN<sup>180</sup>.

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

Uma terceira orientação consiste numa espécie de combinação entre os dois entendimentos anteriores: a responsabilização do sócio-gerente pela dissolução irregular exigiria a sua permanência na sociedade tanto à época do fato gerador quanto no momento da dissolução irregular. Presume-se como responsável tributário, conforme

<sup>178</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de Instrumento nº 2006.04.00.030529-9*. Primeira Turma, Relator Artur César de Souza, D.E. 04/08/2011. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 19 de junho de 2013.

<sup>179</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO. *Agravo de instrumento nº 0002067-66.2012.404.0000*. Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 02/04/2012. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 19 de junho de 2013.

<sup>180</sup> "A presunção de dissolução irregular da sociedade empresária, conquanto fato autorizador do redirecionamento da execução fiscal à luz do preceitua a Súmula n. 435 do STJ, não serve para alcançar ex-sócios, que não mais compunham o quadro social à época da dissolução irregular e que não constam como co-responsáveis da certidão de dívida ativa, salvo se comprovada sua responsabilidade, à época do fato gerador do débito exequendo, decorrente de excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN." (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental no Agravo em Recurso Especial nº 261.019/SP*. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 16/05/2013. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 19 de junho de 2013.)

esse posicionamento, aquele sócio que, tendo administrado a empresa à época dos fatos geradores, também era gerente por ocasião de sua dissolução irregular.

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

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

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN. 1. (...) 4. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular). 5. Agravo regimental desprovido.<sup>181</sup>

---

<sup>181</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo regimental no Recurso Especial nº 1034238/SP*. Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe 04/05/2009. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 20 de junho de 2013.

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

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

I – excesso de poderes;

II – infração à lei;

III – infração ao contrato social ou estatuto;

IV – dissolução irregular da pessoa jurídica.

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

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

Amplia-se, dessa forma, a possibilidade de êxito da execução, na medida em que mesmo os sócios que sequer integram o quadro social por ocasião do encerramento indevido poderão ser chamados para responder, com seus bens particulares, pelas dívidas sociais exigidas em execução fiscal. Essa orientação, entretanto, não parece ser acolhida pelos tribunais, que, via de regra, se limitam a adotar algum dos três entendimentos estudados.

## CONCLUSÕES

O instituto do redirecionamento da execução fiscal constitui, sem dúvida, forte ferramenta executória posta à disposição do Fisco, na medida em que permite que o adimplemento do crédito tributário não fique adstrito apenas à esfera patrimonial autônoma da sociedade-contribuinte – como é a regra – sendo possível alcançar, no curso da demanda executiva, os bens particulares do sócio-gerente que tenha incorrido nas hipóteses legais de cabimento. Em decorrência, a responsabilização pessoal do administrador, por operar o completo afastamento não só do princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, como também do regime legal de limitação da responsabilidade a que se encontram submetidos os sócios de uma limitada, é medida que se reveste de caráter excepcional.

Nesse contexto, insere-se o disposto no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, o qual, como visto, traduz o argumento legal mais utilizado para amparar a pretensão da Fazenda Pública ao redirecionamento do feito executivo. Nessa hipótese, são condições para a imputação de responsabilidade tributária ao sócio que este tenha, necessariamente, incorrido na prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e que, além disso, exerça o cargo de direção, gerência ou representação da pessoa jurídica de direito privado.

A atuação com excesso de poderes ou infração do contrato social liga-se, em geral, às regras de conduta definidas pela própria sociedade quanto ao exercício da administração, não havendo maiores dificuldades em vislumbrar sua violação no caso concreto. Todavia, nota-se que a interpretação conferida pela jurisprudência à expressão “infração à lei” nem sempre foi coerente com o real desígnio desse artigo, de modo que, originalmente, o próprio Superior Tribunal de Justiça reconhecia no mero inadimplemento da obrigação tributária ilícito apto a ensejar, por si só, a responsabilidade automática do administrador da sociedade executada.

Nada obstante, conforme estudado, posteriormente a Corte acabou revendo essa orientação, passando a considerar que a responsabilidade do sócio-gerente, para os fins do art. 135, III, do CTN, possui natureza subjetiva, isto é, depende de comprovação da

prática dos atos referidos nesse dispositivo. O entendimento predominante atualmente, portanto, é o de que o não recolhimento do tributo pela empresa, para tornar legítima a responsabilização de seu gestor, deve ter origem em sua conduta dolosa, acerca da qual caberá ao Fisco fazer a devida prova. Trata-se, em suma, da tese mais acertada, não só porque contempla, em maior escala, a regra geral de limitação da responsabilidade do sócio perante terceiros, mas também porque evita que reste inviabilizado o desenvolvimento da própria atividade econômica, já que o administrador estaria sempre sujeito a se ver pessoalmente responsabilizado pelo puro e simples não pagamento do tributo, o qual, muitas vezes, decorre de dificuldades financeiras completamente alheias ao desempenho de suas funções.

Com efeito, é pacífica a jurisprudência dos tribunais pátrios no sentido de permitir o redirecionamento da execução fiscal, ou seja, a responsabilização do sócio-gerente nos próprios autos executivos, desde que comprovados os requisitos do art. 135, III, do *codex* tributário, ou, ainda, a dissolução irregular da pessoa jurídica. Por seu turno, uma parcela significativa da doutrina tece forte crítica à admissão desse incidente, sustentando essencialmente a necessidade de instauração de prévio processo administrativo para apuração da responsabilidade, tanto nos casos em que o nome do sócio é apontado na Certidão de Dívida Ativa quanto nas hipóteses em que consta no título executivo apenas a pessoa jurídica. Defende-se, em síntese, a necessidade de observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, os quais somente seriam integralmente verificados com a participação do sócio no processo administrativo competente.

No entanto, consoante buscou-se esclarecer ao longo do presente trabalho, o redirecionamento surge, justamente, como um mecanismo utilizado para responsabilizar o sócio-gerente que, já no curso da execução fiscal, comete alguma ilicitude. Não parece razoável – destarte – que a conduta abusiva ou ilícita do administrador, pelo simples fato de ser constatada após o encerramento do processo administrativo fiscal, fosse capaz de elidir uma eventual responsabilização. Se assim o fosse, jamais seria possível responsabilizar o sócio, por exemplo, pela dissolução irregular da sociedade.

Ademais, é assente na jurisprudência que o pedido de inclusão do administrador no pólo passivo da demanda deverá ser acompanhado de provas que demonstrem a

efetiva ocorrência dos fatos que motivaram o requerimento da medida, privilegiando-se – assim – a presunção relativa em favor do sócio. Ainda assim, poderá o sócio redirecionado exercer seu direito de defesa, de maneira ampla, na sede própria dos Embargos à Execução, oportunidade na qual poderá produzir todas as provas que julgar cabíveis para desconstituir a responsabilidade que lhe é imputada.

A dissolução irregular da sociedade empresária, segundo analisou-se, é o principal fato autorizador do redirecionamento, na medida em que caracteriza ilícito previsto no artigo 135, III, do CTN, praticado pelo administrador da pessoa jurídica dissolvida. É esse, portanto, o dispositivo legal normalmente adotado não só pelo Fisco, para requerer a medida, mas também pelo Superior Tribunal de Justiça, para acolhê-la. Contudo, a doutrina e a jurisprudência tem apresentado outros fundamentos para o redirecionamento da *actio* executiva nesses casos, tais como o art. 134, VII, do CTN ou, ainda, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

A possível aplicação do art. 134 do CTN na hipótese de dissolução irregular justifica-se em seu inciso VII, segundo o qual os sócios são subsidiariamente responsáveis por seus atos ou omissões no caso de liquidação da sociedade de pessoas. Entretanto, a controvérsia existente em torno da real natureza jurídica da sociedade limitada – se de pessoas ou de capital – acaba por inviabilizar, muitas vezes, a utilização desse artigo de lei no caso concreto. Já a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, embora também vise coibir a prática de atos abusivos ou ilegais por parte dos sócios, não parece ser o fundamento mais adequado para o redirecionamento, haja vista que não se vislumbra, na personalidade jurídica da empresa dissolvida irregularmente, qualquer entrave à responsabilização do sócio-gerente, que já possui expressa previsão legal, inclusive, na legislação societária.

A análise de todas essas considerações permite concluir que, a despeito de haver algum artigo específico – ou teoria – que embase o redirecionamento com fulcro na dissolução irregular da sociedade, parece ser ponto comum em todos esses fundamentos o fato de que a responsabilização deriva, em essência, da prática de um ilícito pelo sócio, que, dolosamente, deixou de proceder a regular liquidação da pessoa jurídica. Assim, em que pese seja o art. 135 do CTN o suporte legal mais adotado pela jurisprudência, observa-se que, mesmo nesse caso, a dissolução irregular enquadra-se

no requisito de infração à lei, de modo que, em última análise, será esse o seu real fundamento.

Frise-se, por oportuno, que, no que toca aos chamados indícios de dissolução irregular, constatou-se que a certidão do Oficial de Justiça tem sido o elemento de prova mais utilizado para o deferimento da responsabilização do administrador, já que consiste no documento responsável por certificar que a empresa não mais funciona em seu domicílio fiscal. Nesse compasso, a Súmula nº. 435 do STJ consolidou a orientação de que, se a empresa opta por mudar-se de seu endereço, o sócio-gerente deverá obrigatoriamente comunicar esse fato aos órgãos competentes, de maneira que, em assim não procedendo, faz surgir em seu desfavor presunção *juris tantum* de dissolução irregular da pessoa jurídica.

Finalmente, para concluir, tem-se na delimitação temporal do sócio-gerente responsável outro relevante aspecto na condução do redirecionamento. A jurisprudência, consoante examinado, não é uniforme a esse respeito, atribuindo a responsabilidade tributária ora ao sócio-gerente à época apenas do fato gerador, ora àquele contemporâneo apenas à dissolução irregular e, ainda, àquele que administrava a sociedade nessas duas situações. Parece mais correto – no entanto – como forma de evitar que o redirecionamento acabe sendo utilizado para punir o mero inadimplemento fiscal, que o sócio responsável seja tão somente aquele com poderes de gerência quando da dissolução irregular, já que é esse o evento que motiva o pedido de redirecionamento, caracterizando ilícito posterior à ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

Diante desse quadro, nota-se, não raras vezes, a ausência de cautela do Judiciário na apreciação do pedido de redirecionamento, sobretudo na hipótese de dissolução irregular da empresa executada. Portanto, é preciso que o julgador tenha bastante claro os requisitos que devem estar presentes, os indícios que podem ser considerados e, principalmente, os limites temporais que definem o alcance da responsabilidade do sócio-gerente. É nesse aspecto – destarte – que reside a importância na análise dos critérios adotados para se aferir a responsabilidade, ou não, dos sócios pelos débitos da sociedade junto ao Fisco, sob pena de transformar-se uma medida excepcional como o redirecionamento em regra geral para todos os casos em que a Fazenda Pública não obtém êxito na persecução da ação executiva.

## REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nelson. *Sociedades Limitadas*. 9ª. ed., rev., ampl. e atual. conforme o Código Civil de 2002 por Carlos Henrique Abrão. São Paulo: Saraiva, 2005.

ALVES, Francisco Glauber Pessoa. *O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios da pessoa jurídica*. Revista de Processo, São Paulo, vol. 35, nº. 188, p. 52-68, out. 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com Emenda Constitucional nº. 51, de 14.02.2006*. 2ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BAUM, Adler. *Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária*. Revista dos Estudos Tributários, Porto Alegre, ano XI, nº. 68, p. 21-32, jul./ago. 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIM, Eduardo Fortunato. *Dissolução irregular da empresa não enseja a responsabilidade tributária de seus administradores*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 9, nº. 41, p. 119-144, nov./dez. 2001.

BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Matérias atuais da Justiça Federal*. Curitiba: Juruá, 2009.

BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades Comerciais*. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAMPINHO, Sérgio. *O Direito de Empresa à luz do novo Código Civil*. 8ª. ed. rev. e atual. de acordo com a Lei Complementar nº. 123/2006 e com a Lei Ordinária nº. 11.382/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial – Direito de empresa*. 14ª. ed., vol. II. São Paulo: Saraiva, 2010.

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

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FILIPPO, Luciano Gomes. *Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos – Considerações de direito comparado*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 19, nº. 100, p. 325-348, set./out. 2011.

FRANCO, Tiago Bana. *Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 90, nº. 90, p. 244-265, jan./fev. 2010.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

LEMOS, Rafael Severo de. *A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas*. 2005. 99f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

LYNCH, Maria Antonieta; SANTOS, Saulo de Tarso Muniz dos. *Responsabilidade tributária dos sócios e o lançamento*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 15, n.º. 72, p. 98-113, jan./fev. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª. ed., vol. II. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 31ª. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARIANI, Irineu. *Responsabilidade civil dos sócios e dos administradores de sociedades empresárias (à luz do novo Código Civil)*. Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 94, n.º. 834, p. 58-73, abr. 2005.

MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio; MICHELIN, João Augusto Monteiro de Siqueira. *A responsabilidade tributária prevista no inc. III do art. 135 do CTN em face da moderna exegese dos Tribunais Superiores*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 110, p. 209-234, mai./2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de Direito Tributário*. Vol. II. São Paulo: Saraiva, 2011.

MORAES, Fabrício Machado de. *Responsabilidade patrimonial pessoal de sócios e administradores na sociedade limitada: análise com maior referência à*

*responsabilidade tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 17, nº. 86, p. 73-127, mai./jun. 2009.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 4ª. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência*. 13ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 27ª. ed. rev. e atual., 1º vol. São Paulo: Saraiva, 2007.

SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal vista pelos Tribunais*. Revista de Processo, São Paulo, vol. 32, nº. 145, p. 249-275, mar. 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coord.: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Alexandre Antônio Nogueira de. *A vulnerabilidade do contribuinte no redirecionamento das execuções fiscais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 19, nº. 97, p. 201-243, mar./abr. 2011.

TEIXEIRA, Niara de Castro. *A responsabilidade tributária do administrador que promove a dissolução irregular da sociedade limitada*. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, nº. 95, dez./2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10917](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10917)>.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 12ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. *Parte e terceiros na execução – Responsabilidade patrimonial*. Revista de Processo, São Paulo, vol. 100, p. 139-162, out. 2000.

WESENDONCK, Tula. *Desconsideração da personalidade jurídica: uma comparação do regime adotado no Direito Civil e no Direito Tributário*. Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 101, nº. 915, p. 354-375, jan. 2012.