Insper

Instituto de Ensino e Pesquisa

Marina Iezzi Gutierrez

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

São Paulo

2018

Marina Iezzi Gutierrez

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de L.L.M do INSPER - Instituto de Ensino e Pesquisa como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário
Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga

São Paulo
2018

Gutierrez, Marina Iezzi
Responsabilidade Tributária dos sócios e administradores / Marina Iezzi Gutierrez – São Paulo, 2018.
46 f.

Trabalho de conclusão de curso (Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário – LLM). Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, 2018
Orientador: Prof. Dr. Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Responsabilidade tributária 2. Responsabilidade Tributária de Terceiros 3. Sujeição passiva indireta. 4. Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica I. Título

Marina Iezzi Gutierrez

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de LLM do INSPER - Instituto de Ensino e Pesquisa como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Aprovado em: ____ / ____ / _____

Examinador

Prof. Dr. Régis Fernando de Ribeiro Braga
Orientador

Insper Instituto de Ensino e Pesquisa Assinatura:_____

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer à minha filha por sempre ter me apoiado e motivado a escrever este trabalho e ao meu noivo pela compreensão e principalmente pela ajuda nos dias de aula ao longo do L.L.M de Direito Tributário do INSPER e pelo apoio recebido de ambos nos dias dedicados à leitura, estudo e desenvolvimento deste trabalho.

RESUMO

O intuito deste trabalho é analisar a responsabilidade tributária de sócios na condição de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, fazendo uma análise do tema à luz do Código Tributário Nacional, entendendo o alcance e os limites da aplicação do Art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional e identificando as situações em que os sócios administradores serão responsabilizados pessoalmente por débitos da sociedade empresarial. Neste trabalho também será analisado o prazo de redirecionamento da execução fiscal aos sócios, pesquisando a jurisprudência atual sobre o assunto. Ao final, será estudado o Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica introduzido pelo Código de Processo Civil de 2015 e a sua relação com o tema, entendendo se deve ser aplicado aos casos de redirecionamento da execução fiscal por reponsabilidade tributária dos sócios fundada no inciso III do Art. 135 do CTN por encerramento irregular da sociedade. O objetivo deste estudo é sobretudo compreender os limites da responsabilização dos sócios administradores da pessoa jurídica com débitos tributários.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Sujeição passiva indireta. Terceiros. Sócios. Responsável. Excesso de poderes. Infração à lei.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the tax liability of members in the capacity of directors, managers or representatives of legal entities under private law, analyzing the topic in light of the National Tax Code, understanding the scope and limits of the application of Art. 135, item III of the National Tax Code and identifying situations in which the managing partners will be personally liable for debts of the company. This paper will also analyze the period of redirection of fiscal execution to the members, researching the current jurisprudence on the subject. At the end, the Incident of Disregard of Legal Personality introduced by the Code of Civil Procedure of 2015 and its relation to the subject will be studied, understanding whether it should be applied to the cases of redirecting the tax execution for tax liability of the partners founded on item III of Art. 135 of the NTC due to irregular closure of the company. The purpose of this study is mainly to understand the limits of the liability of the managing partners of the legal entity with tax debts.

Key words: Tax liability. Indirect passive subjection. The 3rd. Partners. Responsible. Excess of powers. Infringement of the law.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

CPC/2015 – Código de Processo Civil de 2015

CC – Código Civil

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

Art.(s) – artigo(s)

CDA – Certidão de Dívida Ativa

LC – Lei Complementar

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 10

2 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA 12

2.1 Responsabilidade Solidária do Art. 124, I, do CTN 14

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS 18

3.1 Limites da responsabilização tributária dos sócios administradores e o Art. 135, III, do CTN 24

3.2 Prazo para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios administradores .. 30

4 INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA 34

5 CONCLUSÃO 41

REFERÊNCIAS 43

1 INTRODUÇÃO

O Estado conta com a arrecadação tributária como importante fonte de captação de recursos para o desenvolvimento do país em proveito da sociedade e, por seu turno, o ordenamento jurídico brasileiro estabelece inúmeras normas sobre prerrogativas e direitos no intuito de garantir a efetividade desta arrecadação tributária de modo a salvaguardar uma tributação justa e amparada nos princípios constitucionais.

Ao Estado são disponibilizadas ferramentas para tal captação de recursos e, em contrapartida, aos contribuintes são ofertadas proteções para que se sujeitem a uma tributação apropriada e compatível com o Estado Democrático de Direito.

No entanto, por vezes, o Estado se vale da supremacia do interesse público sobre o privado como subterfúgio para utilizar certos instrumentos de forma inadequada, visando dar maior efetividade à arrecadação de tributos, que acabam ultrapassando as proteções estabelecidas aos contribuintes no sistema positivo.

Nesse contexto, é comum o uso indiscriminado da atribuição da responsabilidade tributária de pessoas jurídicas inadimplentes a seus sócios, por parte das Fazendas Públicas com base no Art. 135, inciso III, do CTN, conjuntamente com o Art. 124, inciso I, do CTN, de forma incongruente, coagindo tais particulares para que arquem com seu patrimônio particular pela dívida tributária da sociedade sem provas contundentes, contraditório e o devido processo legal.

Por outro giro, não se nega a existência de situações em que a responsabilidade tributária deve, de fato, ser aplicada para extrapolar a pessoa jurídica contribuinte inadimplente e chegar ao patrimônio pessoal dos seus sócios gerentes, havendo, contudo, previsão legal regrada no Sistema Tributário Nacional para o uso desta responsabilização de terceiros que agiram de forma irregular e fraudulenta.

Todavia, a interpretação destas disposições legais pertinentes à responsabilidade de terceiros deve ser justa e compatível com preceitos constitucionais e legais, a fim de que não seja utilizada arbitrariamente no intuito de alcançar os sócios, diretores e administradores de empresas de uma maneira generalizada e sem limites.

O excessivo número de casos postos em julgamento pelo Judiciário revela a importância prática do tema.

Neste trabalho será abordado o conceito do instituto de responsabilidade tributária, com ênfase no Art. 135, inciso III, do CTN, para compreender o significado de "atos praticados com excesso de poderes" ou "contrariamente à lei", que ensejam, efetivamente, a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado com dívidas tributárias, comparando-o com a definição de sujeição passiva solidária prescrita no Art. 124, inciso I do mesmo diploma legal, traçando, por sua vez, o conceito de "interesse comum" e analisando os limites estabelecidos no ordenamento jurídico para a responsabilização dos dirigentes da sociedade empresarial.

Ainda será discorrido sobre o marco inicial de contagem do prazo de prescrição para o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios, identificando a jurisprudência dominante sobre o assunto.

Também será objeto deste trabalho a análise do tema à luz do CTN e do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica introduzido no CPC/2015, abordando a jurisprudência atual e sua relação com a responsabilidade tributária de sócios incluídos no polo passivo da execução fiscal.

O objetivo deste trabalho será delimitar as situações que permitem a aplicação da responsabilidade tributária de terceiros, visando atingir o patrimônio pessoal dos sócios da pessoa jurídica inadimplente perante o Fisco, segundo o nosso ordenamento jurídico, compreendendo o alcance do Art. 135, inciso III, do CTN e em que exatas circunstâncias os sócios respondem pelos débitos tributários da sociedade.

A metodologia utilizada na elaboração deste trabalho foi o uso dos métodos dedutivo, histórico e descritivo, aplicando-os na leitura de doutrinas, legislações e jurisprudência, buscando o estudo do conceito geral para alcançar e investigar o conceito particular da responsabilidade tributária dos sócios de pessoa jurídica de direito privado na prática jurídica.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O sujeito passivo da relação tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem o Estado exige o cumprimento da obrigação tributária e que possui vínculo direto com o "fato jurídico tributário" ou "fato gerador".

Nos dizeres de Maria Rita Ferragut[1]:

> "Sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal."

Eduardo de Moraes Sabbag[2] quando discorre sobre o sujeito passivo contribuinte ensina:

> "Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente".

Em determinadas situações, a lei pode atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da obrigação tributária, conforme a dicção do Art. 128 do CTN, cuja redação é a seguinte:

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

Segundo ensina Hugo de Brito Machado[3]:

> "O sujeito passivo pode ser *direto* e *indireto*.
> O sujeito passivo *direto* (ou contribuinte) é aquele que tem relação dirta de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. (...)
> Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação *de fato* com o fato

---

[1] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 33.
[2] SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário (Coleção elementos do direito). 9ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.
[3] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 19. ed., ver. atual e ampliada, 2001, p. 117.

> tributável, eliminando ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo *indireto* é a aquele que, sem ter relação direta *de fato* com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo."

Assim, O contribuinte é o sujeito que pratica a hipótese prevista na regra matriz de incidência tributária e possui relação direta com o fato jurídico tributário. Por seu turno, o responsável tributário é o terceiro que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária de forma indireta, sem ter realizado o fato jurídico tributário e que é incluído a partir da ocorrência de um fato lícito ou ilícito diferente do evento tributário.

Segundo lição de Paulo de Barros Carvalho[4]:

> "(...) O caminho da eleição da responsabilidade tributária pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao *fato gerador*, nos conduz à pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta: qualquer uma, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de *contribuinte*, mesmo que, muitas vezes, para nada contribua. Sem embargo, haverá de ser colhida, obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma. É o que determina o legislador."

A responsabilidade tributária é utilizada pelo legislador como instrumento de intensificar a cobrança do crédito tributário porque usualmente garante a eficiência da arrecadação tributária e da fiscalização.

Eduardo de Moraes Sabbag destaca[5]:

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

No Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária está disciplinada entre os Arts. 128 e 138 da seguinte forma: disposição geral, responsabilidade por sucessão, de terceiros e por infrações.

---

[4] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 315.
[5] SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 635.

Dentre as formas de eleição de um terceiro para responder pelo crédito tributário, está a hipótese da realização de ato ilícito por parte de pessoas físicas, que concorre para o inadimplemento da obrigação tributária e, neste caso, a responsabilidade tributária funciona como punição contra quem agiu no intuito de lesar os cofres públicos, como a hipótese prevista no Art. 135, inciso III, do CTN.

2.1 Responsabilidade Solidária do Art. 124, I, do CTN

Antes de aprofundar a análise da Responsabilidade Tributária de terceiros, cabe assimilar a definição de Responsabilidade Solidária.

A Responsabilidade Solidária, ou Solidariedade, ocorre quando qualquer um dos sujeitos da relação jurídico tributária puder ser chamado ao seu adimplemento, independente de ordem de preferência, nos termos dos Arts. 124 e 125 do CTN[6].

Diferente, portanto, da Responsabilidade Subsidiária, que ocorre apenas na impossibilidade de adimplemento da obrigação principal por um dos sujeitos da relação jurídica, sendo outro sujeito cobrado a adimplir sozinho a obrigação tributária.

Destaque-se o disposto no inciso I do Art. 124 do CTN:

> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
> I - as pessoas que tenham <u>interesse comum</u> na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Consoante o que dispõe o inciso I do Art. 124 do CTN, no caso de sujeitos que tenham "interesse comum" na relação jurídico tributária, é possível a exigência do crédito tributário de forma solidária.

---

[6] Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.
Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Para que se tenha "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador e, assim, se concretize a hipótese de solidariedade prevista no inciso I do Art. 124 do CTN, é necessário que o fato gerador seja realizado pelo sujeito que possui relação direta com a obrigação principal, não bastando que haja o interesse econômico na sua realização, pois o interesse deve ser também jurídico, decorrente de uma relação jurídica e que legitima o sujeito a postular na defesa de seus interesses.

O professor Paulo de Barros Carvalho[7] quando leciona a respeito do inciso I do Art. 124 do CTN ensina:

> "O *interesse comum* dos participantes na relação do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. (...) Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente. (...)
> Fiquemos, por enquanto, com essas noções (...) mas mantenhamos na retentiva esta distinção que é de grande e substancial interesse: solidariedade, mesmo, haverá tão-somente na circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação."

Na prática, contudo, a Fazenda Pública tem utilizado o inciso I do Art. 124 do CTN como fundamento quando da lavratura de autos de infração para a responsabilização de pessoas que não realizaram o fato gerador, mas que pertencem a um mesmo grupo econômico ou até mesmo em caso de meros parceiros negociais, demonstrando um uso da solidariedade de forma indiscriminada e de modo indevido, em conjunto com o Art. 135, inciso III, do CTN.

No entanto, para que se configure a solidariedade, que enseja a responsabilização de uma pessoa com fundamento no Art. 124, inciso I, do CTN, esta precisa ser também contribuinte da mesma relação tributária.

Em outras palavras, o sujeito deverá ser responsabilizado pelo crédito tributário da pessoa jurídica apenas e tão somente quando participou efetivamente da

---

[7] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 310-313.

realização do fato jurídico tributário porque executou o critério material da regra matriz de incidência tributária. Nesse sentido, pondera Misabel Derzi[8]:

> "(...) a solidariedade não é um tipo de sujeição passiva por responsabilidade indireta, nem é uma forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, pois os devedores solidários não são terceiros, mas aqueles que realizam o fato gerador do tributo. Justamente por isto o Código Tributário Nacional disciplinou a matéria em seção própria, e não no Capítulo V, que trata da responsabilidade."

A jurisprudência do STJ tem se posicionado no sentido de que o "interesse comum" previsto no inciso I do Art. 124 do CTN, implica na realização concomitante do fato jurídico tributário pelas pessoas solidariamente obrigadas e que sejam sujeitos da mesma relação jurídica que desencadeou a ocorrência do fato gerador, conforme se observa dos seguintes julgados:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador"). 2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. 3. Recurso especial desprovido. (STJ, Recurso Especial nº 834.044/RS, Ministra Relatora Denise Arruda, 1ª Turma, j. 11/11/2008, DJe 15/12/2008 – Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)
>
> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO.SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do "interesse comum" previsto no Art. 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07). 2. Recurso especial não provido.
> (STJ, Recurso Especial nº 1.001.450/RS, Ministro Relator Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 11/03/2008, DJe 27/03/2008 - Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

---

[8] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 729.

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ALEGAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS O FATO GERADOR DO TRIBUTO DE OUTRA EMPRESA, DITA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013. 2. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015. 3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento.
> (STJ, AgRg no REsp 1.535.048/ PR, 1ª Turma, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. 08/09/2015, DJe 21/09/2015 – Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

Por este entendimento, as empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico devem agir conjuntamente e de forma fraudulenta para que se caracterize a solidariedade prevista no inciso I do Art. 124 do CTN, não bastando que integrem grupo econômico para fundar a solidariedade no pagamento do tributo.

Realizada tal digressão, passa-se ao exame da Responsabilidade Tributária de Terceiros.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

O foco deste trabalho é o estudo da Responsabilidade Tributária de Terceiros, que vem disciplinada nos Arts. 134 e 135 do CTN, com o propósito de identificar o alcance do Art. 135, inciso III, do CTN e as circunstâncias que resultam na responsabilização pessoal de sócios de pessoa jurídica de direito privado pelos débitos tributários desta sociedade.

A Responsabilidade Tributária é matéria reservada à lei complementar, nos termos do Art. 146, inciso III, alíneas "a" e "b" da CF/88[9], porque se refere ao *contribuinte* da relação tributária, que engloba ainda o responsável tributário e *obrigação*, conforme os ensinamentos de Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro[10]:

> "O ponto de partida de toda a discussão é o disposto no art. 146, III, *a* e *b*, da CF/88, que assim prescreve (...)
> Por este dispositivo, verificamos que o constituinte transfere à lei complementar o papel de disciplinar a responsabilidade tributária, e isto por duas razões.
> A primeira delas, por se referir à figura dos *contribuintes* na alínea *a* do inciso III. Aqui interpretamos o termo de forma ampla, desconsiderando eventual atecnia do legislador constituinte originário, de forma que englobamos na expressão não apenas aquele que realizou o fato jurídico tributário, como também o responsável tributário. Não faria sentido que o legislador existisse norma geral para fins de determinação da pessoa do contribuinte com exclusão daqueles que também pode vir ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária.
> A segunda razão advém de que o dispositivo se referir ao termo *obrigação* na alínea *b* do mesmo inciso, uma vez que um dos elementos da obrigação, enquanto relação jurídica, (...) é a sujeição passiva, que engloba o contribuinte e o responsável.
> A Constituição Federal/1998, porém, confere à lei complementar o papel de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, o que nos leva a concluir que cabe à lei complementar fixar balizas relativamente à identificação do sujeito passivo. Isso não implica afirmar, porém, que a própria lei complementar não possa conferir à legislação ordinária a possiblidade de introduzir no sistema normas que estabeleçam hipóteses de responsabilidade tributária, desde que atendam essas balizas referidas.
> Neste ponto, importante a análise do CTN, lei ordinária com *status* de lei complementar, que fixa as normas gerais em matéria de responsabilidade em seus arts. 121 e 128. Por outro lado, também estabelece diretamente hipóteses de responsabilidade em seus arts. 129 e 135 (...)."

A Responsabilidade de Terceiros ocorre quando um terceiro é chamado para responder pelo débito tributário do contribuinte que deixou de cumprir com sua obrigação principal legalmente estabelecida.

O Art. 134 do CTN assim dispõe:

---

[9] Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[10] ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Responsabilidade Tributária. Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado, Camila Campos Vergueiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 37-38.

> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
> I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
> II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
> III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
> IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
> V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
> VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
> VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Muito embora o dispositivo legal mencione a palavra "solidariamente", neste caso, pode-se dizer que houve uma "ausência de técnica" do legislador, pois esta palavra traz o verdadeiro sentido de "subsidiariamente", já que a responsabilidade apenas será atribuída a terceiro na impossibilidade de exigência da obrigação tributária do contribuinte, como bem ensina Regina Helena Costa[11]:

> *"*Observe-se que a norma do caput encerra uma impropriedade lógica: se se trata de responsabilidade solidária, não pode estar configurada apenas nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Ou seja, nas hipóteses apontadas, o terceiro somente será chamado a responder pelo débito tributário diante da impossibilidade de exigência de seu pagamento pelo contribuinte.*"*

Assim, o Art. 134 do CTN pressupõe que o contribuinte não possa cumprir com a obrigação tributária e que o terceiro tenha participado do fato gerador do tributo ou tenha se omitido indevidamente.

Por sua vez, o Art. 135 do CTN enumera as pessoas que respondem pessoalmente pelo crédito tributário por terem praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, nos seguintes termos:

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

[11] COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 228.

> I - as pessoas referidas no artigo anterior;
> II - os mandatários, prepostos e empregados;
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O dirigente da pessoa jurídica age com "excesso de poderes" quando extravasa os limites definidos no contrato social ou no estatuto social. O outro termo previsto neste dispositivo legal, "infração à lei", corresponde a infração à lei comercial, ao contrato social e estatutos, ou seja, quando há uma ação do administrador em desconformidade com disposição expressa consignada nos atos constitutivos da sociedade.

José Otávio de Vianna Vaz[12] ao analisar a expressão "da infração de lei, do contrato social ou estatutos" assim discorre:

> "Poder-se-ia afirmar que a "infração do contrato social" seria uma espécie de "excedimento de poderes". Entretanto, como acima afirmado, os representantes das pessoas jurídicas recebem seus poderes diretamente do contrato social. Assim, qualquer "excesso de poderes" por parte do representante caracteriza "infração ao contrato". Daí entendermos ter a lei se utilizado das duas expressões, para abranger categorias diferentes de pessoas que agem em nome da sociedade."

E mais adiante, Sacha Calmon[13], ao comentar o Art. 135 do CTN, afirma que:

> "(...) o dispositivo é rigoroso já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco."

Sobre a responsabilidade de terceiros no caso da prática de atos abusivos na sociedade, destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho[14],

---

[12] VAZ, José Otávio de Vianna. A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 134.
[13] Ob. cit. 10. ed. Rio de Janeiro: forense, 2009, p. 725.
[14] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: forense, 2009, p. 668.

> "Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" e a "subsidiariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto."

Cabe ressaltar que os comportamentos e situações listadas nos Arts. 134 e 135 do CTN não possuem nenhum vínculo com a solidariedade fundada no interesse comum, sendo que a previsão legal não pode ser estendida para abranger circunstâncias que não se referiam ao interesse sobreposto das partes em relação ao fato gerador.

Destarte, quando os sócios praticam ato ilícito desencadeador de responsabilidade tributária, ou mesmo praticam atos que impossibilitem o recebimento do tributo pelo Fisco, embora tornem-se obrigados ao pagamento do tributo, a fundamentação de sua responsabilidade não deve ser a solidariedade descrita no Art. 124, I, mas aquela prevista no Art. 135, inciso III, do CTN.

No entanto, o que se percebe na prática, é o uso inadequado de ambos os dispositivos legais (Art. 124, I do CTN e Art. 135, inciso III, do CTN) pelo Fisco para fundamentar a lavratura dos autos de infração e imposição de multa em face de empresas e sócios pertencentes a um mesmo grupo econômico.

Destaque-se também que a falta de pagamento de tributo pela pessoa jurídica não é capaz, por si só, de configurar infração à lei pelos sócios, apta a ensejar a responsabilidade tributária, pois a <u>regra</u> é que os sócios não respondam pessoalmente pelos tributos devidos pela pessoa jurídica e a <u>exceção</u> é que haverá a sua responsabilização em se tratando de débitos tributários decorrentes de condutas praticadas com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Nesse sentido, cabe ressaltar que continua pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a mera inadimplência do crédito tributário não acarreta a responsabilidade tributária do sócio:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. (...) 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ, REsp nº 1.101.728/SP, Ministro Relator Teori Albino Zavascki, j. 11/03/2009, DJe 23/03/2009 - Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

Para sedimentar esta questão, o STJ editou a Súmula 430[15] com o seguinte teor:

> O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Como visto, não é o inadimplemento em si e qualquer infração que caracteriza a responsabilização tributária dos sócios, mas o ato ilícito praticado pelo representante da pessoa jurídica que, além do inadimplemento, concorre para a sua manutenção.

É o que ocorre, por exemplo, na dissolução irregular da sociedade, que caracteriza o ilícito praticado por seu administrador, independentemente da comprovação da ocorrência de culpa ou dolo, por inobservância do rito prescrito na legislação para o encerramento regular, perdurando o inadimplemento, tratado no julgado abaixo do STJ:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO, EM FACE DO SÓCIO-GERENTE. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM QUE, DIANTE DO CONTEXTO FÁTICO DOS AUTOS, CONCLUIU PELA OCORRÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÚMULA 435 DO STJ. INCIDÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Agravo interno aviado contra decisão

[15] Primeira Seção, em 24.3.2010 DJe 13.5.2010, ed. 576 (*) Republicado no DJe 19.5.2010, ed. 580

> publicada em 08/08/2016, que, por sua vez, julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/73. II. Na esteira da jurisprudência do STJ, "é firme a orientação no sentido de 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 restar caracterizada a existência de culpa ou dolo por parte desses" (STJ, AgRg no AREsp 743.185/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/09/2015). III. Nos termos da Súmula 435 do STJ, "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". IV. No caso dos autos, consoante se extrai da premissa fática delineada pelo Tribunal de origem, verifica-se que foi autorizado o redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-gerente, em virtude da constatação de que houve a dissolução irregular da sociedade empresária, que deixou de funcionar no seu domicílio fiscal. (...) VII. Agravo interno improvido.
> (STJ, AgInt no AREsp 948.560/SC, 2ª Turma, Ministra Relatora Assusete Magalhães, j. 08/08/2017, DJe 17/08/2017 - Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

Cabe ressaltar que qualquer os atos praticados pelos sócios administradores da sociedade, inclusive com excesso de poderes, foram praticados em nome da pessoa jurídica, razão pela qual, até que se prove o contrário, é a pessoa jurídica que deve responder pelos atos praticados e não a pessoa física de seus sócios, com fundamento na teoria da aparência.

Portanto, deve haver muito cuidado para que não se transforme em regra, a exceção, pois, em princípio, os sócios gerentes, administradores e diretores de pessoas jurídicas de direito privado não são pessoalmente responsáveis por débitos tributários destas sociedades.

3.1 Limites da responsabilização tributária dos sócios administradores e o Art. 135, III, do CTN

Na prática jurídica, a maioria dos casos de reponsabilidade tributária dos sócios está fundamentada pelas Fazendas Públicas no Art. 135, inciso III do CTN, com a seguinte redação:

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

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

Cabe enfatizar que não é a condição de sócio que acarreta a sua responsabilização tributária, mas a pratica de atos irregulares na sociedade que contribuem para a inadimplência consciente.

Como dito no item acima, o sócio será responsabilizado com o seu patrimônio pessoal se agiu com excesso de poderes ou infração à lei.

Além disso, para que o sócio seja passível de responsabilização tributária deve necessariamente deter poder de gestão na sociedade, como bem ensina o I. Hugo de Brito Machado[16]:

> "Destaque desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.
> Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos."

Assim, deve ser responsabilizado o "sócio administrador" ou "sócio gerente" e não apenas sócio sem qualquer poder de gestão, conforme já sedimentado pelo STF no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR com Repercussão Geral:

> DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas

[16] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 19. ed., ver. atual e ampliada, 2001, p. 131.

> por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. (...) 9. Recurs extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.
> (STF, RE 562.276/PR com Repercussão Geral, Tribunal Pleno, Ministra Relatora Ellen Gracie, j. 03/11/2010, DJe 10/02/2011 – Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

O STJ, por meio da Súmula 435[17], firmou o posicionamento segundo o qual caracteriza-se a dissolução irregular da sociedade quando a empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos públicos, legitimando a responsabilização de seu sócio gerente.

Assim, não há dúvidas de que o terceiro que será responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário é o sócio que participe dos atos de administração da pessoa jurídica, ou seja, com poderes de gerência.

---

[17] Súmula 435 - 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. (Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

Trata-se de responsabilidade tributária de terceiros de natureza exclusiva e pessoal e que deve ser sujeita a prévio e regular processo administrativo com o propósito de promover a constituição do crédito tributário decorrente dos atos infracionais praticados pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A grande discussão no Judiciário ultimamente tem sido em torno do momento exato que este terceiro (sócio gerente) deve ter exercido os atos de administração com excesso de poderes ou contrários à lei comercial para que haja a sua responsabilização tributária: (i) no momento da ocorrência do fato gerador do crédito tributário exigido; (ii) no momento da ocorrência da dissolução irregular; ou (iii) no momento da ocorrência do fato gerador do crédito tributário exigido e da dissolução irregular.

Atualmente, a jurisprudência do STJ está dividida sobre o momento do exercício de atos de administração exercidos pelo sócio gerente que resultem em sua responsabilização pessoal, mas a título ilustrativo, transcreve-se a ementa do julgado da 2ª Turma do STJ, que decidiu que a responsabilidade tributária é do sócio gerente à época da dissolução irregular e não dos fatos geradores dos tributos exigidos, cuja ementa abaixo transcreve-se:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. CONDIÇÃO: EXERCÍCIO DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, NO MOMENTO DA SUA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL, POR INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Trata-se de Agravo interno, interposto contra decisão publicada em 12/08/2016, que, por sua vez, julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73. II. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ, até recentemente, orientava-se no sentido de que a autorização judicial do redirecionamento de Execução Fiscal, em face de sócio-gerente, estaria subordinada a dois requisitos cumulativos: a) que o referido sócio-gerente tivesse exercido o encargo, ao tempo em que se deu o inadimplemento do tributo; b) que o referido sócio-gerente tivesse permanecido no exercício do encargo, durante a dissolução irregular da sociedade. III. Entretanto, a Segunda Turma do STJ veio a alterar, em parte, esse entendimento, de modo a condicionar a responsabilização pessoal de sócio-gerente a um único requisito, ou seja, encontrar-se o referido sócio no exercício da administração da sociedade, no momento da sua dissolução irregular. IV. Nos termos do

> mencionado precedente inovador, "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência – encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) –, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito" (STJ, REsp 1.520.257/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/06/2015). V. Com efeito, a Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento dos EAg 1.105.993/RJ (Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, DJe de 01/02/2011), firmou o entendimento de que "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". VI. Nos presentes autos, que versam sobre Embargos à Execução Fiscal, ao manter a sentença de procedência do pedido inicial, a fim de excluir o autor da ação, ora agravado, do polo passivo da Execução, ao fundamento de ausência de elementos a indicar a sua permanência no quadro social da sociedade empresária executada, quando da dissolução irregular da referida sociedade, o Tribunal de origem não afrontou o art. 135, III, do CTN, tampouco a Súmula 435/STJ. Pelo contrário, observou a orientação jurisprudencial predominante nesta Corte. (...)
> (STJ, AgInt no Recurso Especial nº 1.609.232/SC, 2ª Turma, Ministra Relatora Assusete Magalhães, j. 07/02/2017, DJe 15/02/2017 – Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

Todavia, esta controvérsia será solucionada pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.377.019/SP, que está na conclusão da Ministra Relatora Assusete Magalhães desde o dia 30/04/2018 para julgamento, afetado como recurso representativo da controvérsia, Tema 962, nos seguintes termos:

> "(...) A questão tratada nos autos, relativa à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária, revela caráter representativo de controvérsia de natureza repetitiva, razão pela qual afeto o julgamento do presente Recurso Especial à Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015. (...)."
> (STJ, REsp nº 1.377.019/SP, Primeira Seção, Minstra Relatora Assusete Magalhães, j. 26/09/2016, DJe 03/10/2016 – Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

No cotidiano da vida forense, os processos em que se discute a inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal quando detinha atos de administração estão

sendo sobrestados pelos magistrados e por todos os Tribunais do país até o julgamento do referido Recurso Especial 1.377.019/SP, com fundamento no Art. 1.037 do CPC/15[18].

Para que o encerramento de uma pessoa jurídica de direito privado seja considerado regular, impedindo a responsabilização do sócio gerente com fundamento no Art. 135, inciso III, do CTN, além da produção e averbação do distrato é necessário também a produção de outros atos da pessoa jurídica, como a realização do ativo e pagamento do passivo com a comunicação do encerramento aos órgãos públicos nas esferas federal, estadual e municipal.

Nesse sentido, é o posicionamento da jurisprudência mais atualizada do STJ, a exemplo da ementa abaixo transcrita:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISTRATO SOCIAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. QUESTÃO JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.
> 1. A decisão monocrática deu provimento ao Recurso Especial apenas para afastar o fundamento segundo o qual a existência de distrato social implica dissolução regular da empresa. 2. Como se sabe, o distrato social é apenas uma das etapas necessárias para a extinção da sociedade empresarial. É necessária a posterior realização do ativo e pagamento do passivo, somente após tais providências é que será possível decretar a extinção da personalidade jurídica. 3. (...) 4. Superado o entendimento equivocado do Tribunal de origem, determinou-se a devolução dos autos para que este prossiga na análise quanto ao eventual preenchimento dos demais requisitos para o redirecionamento. 5. A valoração quanto à configuração da prescrição intercorrente, tema não prequestionado no provimento jurisdicional da Corte a quo, deve ser primeiramente realizada na continuação do julgamento no Tribunal de origem, sob pena de supressão de instância.
> 6. Agravo Regimental não provido.
> (STJ, AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 829.800/SP, 2ª Turma, Ministro Relator Herman Benjamin, j. 26/04/2016, DJe 27/05/2016 – Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

---

[18] Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:
I - identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento;
II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;
III - poderá requisitar aos presidentes ou aos vice-presidentes dos tribunais de justiça ou dos tribunais regionais federais a remessa de um recurso representativo da controvérsia.
§ 1º Se, após receber os recursos selecionados pelo presidente ou pelo vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal, não se proceder à afetação, o relator, no tribunal superior, comunicará o fato ao presidente ou ao vice-presidente que os houver enviado, para que seja revogada a decisão de suspensão referida no art. 1.036, § 1º.

Cumpre salientar que a falência é considerada dissolução regular da sociedade, sendo meio lícito para o encerramento da empresa, cabendo a responsabilização dos sócios da falida apenas na hipótese de conduta fraudulenta demonstrada e comprovada no processo falimentar, nos termos da jurisprudência do STJ, em Recurso Especial julgado conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.
> 1. (...) 2. Consoante a Súmula n. 435/STJ: "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". 3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei. 4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.
> 5. Precedentes: REsp. n. 697108 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 28.04.2009; REsp. n. 657935 / RS , Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 12.09.2006; AgRg no AREsp 8.509/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.10.2011; REsp 1272021 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.02.2012; REsp 1259066/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 28/06/2012; REsp.n. º 1.348.449 - RS, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 11.04.2013; AgRg no AG nº 668.190 - SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 13.09.2011; REsp. n.º 586.222 - SP, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 23.11.2010; REsp 140564 / SP, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 21.10.2004. 6. Caso em que, conforme o certificado pelo oficial de justiça, a pessoa jurídica executada está desativada desde 2004, não restando bens a serem penhorados. Ou seja, além do encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, não houve a reserva

> de bens suficientes para o pagamento dos credores. 7. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
> (STJ, Primeira Seção, REsp 1.371.128/RS, Ministro Relator Mauro Campbell Marques, j. 10/09/2014, DJe 17/09/2014 – Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

Como visto, se a pessoa jurídica que se pretende encerrar possuir débitos tributários, estes devem ser quitados para a obtenção da Certidão de Regularidade Fiscal da pessoa jurídica e, posteriormente, ocorrer a comunicação/requerimento de baixa nos cadastros de todos os órgãos públicos (federal, estadual e municipal).

Cumpridos todos estes procedimentos ocorrerá a dissolução regular e idônea da pessoa jurídica de direito privado.

No entanto, por vezes, o ativo da sociedade não é suficiente para a quitação de sua dívida tributária, motivo pelo qual, considerando que a falência é meio lícito de dissolução da empresa, o seu requerimento pelo sócio administrador da sociedade reputa-se como uma faculdade que não implicará em sua responsabilização pessoal.

3.2 Prazo para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios administradores

O redirecionamento da execução fiscal consiste na possibilidade de terceiros, legalmente definidos como responsáveis tributários, venham a responder com seus bens pessoais pela dívida tributária em cobrança, ao lado da pessoa jurídica devedora principal, situação muito frequente no cotidiano forense.

É certo que, uma vez configurada a hipótese prevista no inciso III do Art. 135 do CTN, é permitido o redirecionamento do processo executivo aos sócios da pessoa jurídica devedora executada, terceiro responsável, com a sua inclusão no polo passivo do feito.

O elemento ocasionador da responsabilidade ao sócio, prevista no Art. 135, inciso III, do CTN é a infringência dos deveres de representação e de correta administração da sociedade, seja por ação ou omissão.

Ressalte-se que a mera inadimplência do pagamento do tributo não determina a responsabilização do sócio, sendo indispensável que tenha agido com ilegalidade ou infração de lei, levando-se em conta o elemento subjetivo, qual seja, o dolo.

José Soares de Melo[19], define como sendo dois os elementos necessários para a caracterização da responsabilidade dos sócios com poder de decisão:

> "1) *Elemento pessoal* – refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material partícipe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito;
> 2) *Elemento fático* – refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo; excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto."

Assim, é possível redirecionar a cobrança dos créditos tributários em face dos sócios na condição de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado quando: (i) ocorrer a prática de atos com excesso de poderes; e (ii) for comprovada a ocorrência de infração à lei, contrato social ou estatuto da pessoa jurídica.

Nos termos do disposto no Art. 174 do CTN[20], é de cinco anos o prazo prescricional para a cobrança dos créditos tributários. Portanto, a Fazenda Pública tem o prazo quinquenal, contado da constituição definitiva do crédito tributário para proceder ao ajuizamento da execução fiscal.

Da mesma forma, o exercício da pretensão de redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios gerentes também está sujeito a esse prazo prescricional quinquenal, sob pena de imprescritibilidade das dívidas tributárias.

---

[19] MELO, José Soares de Melo, Curso de Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 262.

[20] Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Nesse sentido, admitindo-se que o redirecionamento está também submetido à prescrição, cumpre analisar em que momento deve ter início a contagem desse prazo, em especial no que tange aos casos de dissolução irregular da empresa, configuração da hipótese prevista no inciso III do Art. 135 do CTN.

Hoje em dia, há muita controvérsia em torno do marco inicial da contagem do prazo prescricional do Fisco para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios dirigentes da pessoa jurídica.

No caso de ter sido o ato infracional que desencadeou a responsabilização do sócio praticado no curso da execução fiscal, é claro que o nome do sócio gerente da pessoa jurídica não constou do título executivo (CDA). Neste caso, a constituição do crédito tributário ocorre por ato do juiz responsável pela execução fiscal ao deferir o pedido da Fazenda Pública de inclusão do terceiro responsável no polo passivo da execução fiscal mediante provas contundentes.

Atualmente, existem duas correntes na jurisprudência do STJ que divergem sobre o início da contagem do prazo de prescrição quinquenal: (i) a primeira corrente defende que a contagem da prescrição é a partir do evento que deflagra a responsabilidade tributária mediante provas do ilícito praticado pelos sócios; e (ii) a segunda corrente defende que o início da contagem da prescrição é a citação da pessoa jurídica ou do despacho que ordenou a citação da empresa, se posterior à alteração do CTN introduzida pela Lei Complementar nº 118/2005.

A primeira corrente da jurisprudência está fundamentada na aplicação da teoria da *actio nata* prevista no Art. 189 do Código Civil brasileiro[21], ou seja, com o nascimento da pretensão, quando então ocorria a violação de um direito. Neste caso, o termo inicial da contagem da prescrição quinquenal coincide com a data da ciência, pelo Fisco, da constatação da dissolução irregular da empresa. A título ilustrativo, segue abaixo a ementa que demonstra tal posicionamento:

---

[21] Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. TEORIA DA "ACTIO NATA". RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MATÉRIA QUE EXIGE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 393/STJ. 1. O termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagrado no princípio universal da actio nata. 2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada. 3. A responsabilidade subsidiária dos sócios, em regra, não pode ser discutida em exceção de pré-executividade, por demandar dilação probatória, conforme decidido no Recurso Especial "repetitivo" 1.104.900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, DJe 1.4.2009, nos termos do art. 543-C, do CPC. 4. Incidência da Súmula 393/STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória". Agravo regimental provido".
> (STJ, AgRg no REsp 1.196.377/SP, 2ª Turma, DJe 27/10/2010 - Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>).

Já a segunda corrente defende que a citação (ou o despacho que ordena a citação) interrompe a prescrição em relação aos administradores e o prazo quinquenal para a sua inclusão no polo passivo recomeçaria a contar, conforme as seguintes ementas:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. 1. A citação da empresa executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal. No entanto, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais, vem-se entendendo, de forma reiterada, que o redirecionamento da execução contra os sócios deve dar-se no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica. Precedentes: AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe de 7.12.2009; AgRg no REsp 958.846/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 30.9.2009; REsp 914.916/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 16.4.2009. 2. Agravo regimental não provido.
> (STJ, AgRg no Ag 1.211.213/SP, 2ª Turma, DJe 24/02/2011 - Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>).
>
> AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS-GERENTES. CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. 1. Esta Corte Superior de Justiça tem entendimento firme no sentido de que "a citação da sociedade executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal, que deverá ser promovida no prazo de cinco anos, prazo esse estipulado como medida de pacificação social e segurança jurídica, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais " (AgRg no Ag 1297255/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015). 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

> (STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.173.177/SP, 1ª Turma, Ministro Relator Sérgio Kukina, j. 02/06/2015, DJe 12/06/2015 - Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>)

De toda sorte, a contenda envolvendo a contagem do prazo prescricional na hipótese de cabimento da responsabilidade tributária dos sócios gerentes prevista no inciso III do Art. 135 do CTN será resolvida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.201.993/SP, eleito como representativo da controvérsia desde 25/05/2010 (Tema 444), com a seguinte questão submetida a julgamento: "Questiona a prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal, no prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica."

4 INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

No caso de ilícitos cometidos pelos sócios gerentes da pessoa jurídica de direito privado, a responsabilidade tributária destes terceiros funda-se no Art. 50 do Código Civil[22], que possui aplicação subsidiária em razão da ausência de norma regulando de forma específica e suficiente a questão no Código Tributário Nacional.

Segundo o referido Art. 50 do CC, a desconsideração da personalidade jurídica pode ser aplicada no caso de abuso da personalidade caracterizada pelo "desvio de finalidade" ou pela "confusão patrimonial" (formas de abuso da personalidade jurídica), autorizando excepcionalmente o desprezo da autonomia patrimonial da sociedade para atingir o patrimônio pessoal dos sócios da pessoa jurídica, que poderá continuar existindo e funcionamento nas formas da lei.

O desvio de finalidade é verificado quando a pessoa jurídica for utilizada para fins diversos, distintos daqueles previstos em seus atos constitutivos. Por sua vez, confusão patrimonial representa a impossibilidade de impor limites entre o patrimônio da pessoa jurídica e de seus sócios, diante de imensa ligação e combinação de ambos os patrimônios com a mesma contabilidade e movimentações financeiras.

---

[22] Art. 50. 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.

A desconsideração da personalidade jurídica apenas é decretada por ordem judicial após análise dos argumentos e provas do ilícito praticado pelos sócios apresentados pela Fazenda Pública e do convencimento do magistrado a respeito dos atos abusivos cometidos.

Assim, enquanto os pressupostos fáticos da desconsideração da personalidade jurídica consistem em abuso da personalidade (desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial), os pressupostos fáticos da responsabilidade tributária prevista no inciso III do Art. 135 do CTN embasa-se em: excesso de poderes e/ou infração à lei (infração ao contrato social ou estatuto).

Nesse sentido, cabe enfatizar que, desconsiderar a personalidade jurídica não é atribuir responsabilidade tributária a determinada pessoa e não objetiva invalidar os atos constitutivos de uma sociedade, tampouco se confunde com dissolução irregular da pessoa jurídica, conforme ensinamento de Renato Lopes Becho[23]:

> *"*Atualmente, a tese da *disregral of legal entity* passou a compor o sistema jurídico brasileiro, positivado no Código de Processo Civil, art. 50. A leitura do dispositivo legal com que destaquemos os dois núcleos que justificam o feito da desconsideração da personalidade jurídica: desvio de finalidade e confusão patrimonial. De nossa parte, não conseguimos identificar que a dissolução irregular seria hipótese de desvio de finalidade, que não cumpre mais sua finalidade. Assim também não nos parece que o encerramento irregular (o simples 'fechar as portas' do estabelecimento comercial) signifique confusão patrimonial. Esta nos parece mais evidente quando se comprova que o sócio-administrador pagou os débitos pessoais com os meios financeiros da pessoa jurídica ou vice-versa. Em outras palavras, fechar as portas de uma empresa não nos parece o mesmo que confundir o patrimônio social com o particular do sócio.
> De qualquer modo, para nós, a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica não precisou ser transposta para legislação tributária, pois há uma ferramenta legal mais forte no CTN, largamente utilizada pelas autoridades fiscais, para solucionar as questões em que se busca a despersonalização, que é o lançamento tributário ou a sua revisão, fundada no art. 149, inciso VII. Ao que parece, se dada operação comercial a pessoa jurídica foi utilizada como fachada (desvio de finalidade) ou se houve confusão patrimonial entre sócio e sociedade, o agente do fisco simplesmente irá lançar o tributo ou procederá à revisão de ofício do crédito tributário já constituído, mas passível de caracterização como dolo, fraude ou simulação, nos termos como entende efetivamente ocorrido. Assim, se a pessoa jurídica foi utilizada para a prática de ato efetivamente pelo sócio ou pelo administrador, o fisco lança o tributo ou revê aquele feito, mas agora em nome da pessoa física. Sem precisar pedir ao Poder Judiciário, como ocorre no Código Civil, se o lesado pelo desvio de

[23] BECHO, Renato Lopes, *in* Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. P. 123.

> finalidade ou pela confusão patrimonial for o fisco, seu representante simplesmente desconsiderará a personalidade jurídica e constituirá o crédito tributário sem se ater aos vícios do negócio jurídico (dolo, fraude ou simulação).”

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica trata-se de importante inovação positivada nos Arts. 133 a 137 do CPC/2015[24], que veio suprir uma lacuna existente na legislação ao permitir que, antes da apreciação do pedido da corresponsabilidade dos sócios de pessoa jurídica, estes se defendam com a apresentação de provas assegurando a estes o contraditório e o devido processo legal, já que não era possível a defesa do responsável tributário nos autos da execução fiscal por meio de exceção de pré-executividade, nos termos da Súmula 393 do STJ[25], ficando as pessoas físicas obrigadas à garantia do juízo para que pudessem se defender de sua indevida inclusão do polo passivo da execução fiscal via embargos à execução fiscal.

O referido incidente trata-se de hipótese de intervenção de terceiros fundamentada no Art. 50 do CC sem a necessidade de existência de prévio processo administrativo para a comprovação do ato ilícito praticado pelos sócios (responsabilidade patrimonial), após pedido expresso de desconsideração da personalidade jurídica que exige autorização judicial e não está sujeito a prazo decadencial, mas está sujeito ao prazo prescricional contado a partir da data do ilícito (teoria da *actio nata*).

---

[24] Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.
§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.
§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.
Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.
§ 1° A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.
§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.
§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.
§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.
Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.
Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.
Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.
Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

[25] Súmula 393 do STJ: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Diferente das consequências legais da responsabilidade tributária de terceiros, que é hipótese de sujeição passiva tributária indireta fundamentada no Art. 135 do CTN e exige o prévio processo administrativo para comprovação do ato ilícito praticado pelos sócios e está sujeito ao pedido de redirecionamento da execução fiscal para que seja apresentada defesa em sede de exceção de pré-executividade ou via embargos à execução fiscal e ao prazo de decadência.

Como na maioria dos casos o responsável tributário não possuía bens para a garantia do juízo, as consequências eram avassaladoras. Ainda mais quando o pedido de redirecionamento formulado pela Fazenda Pública não vinha acompanhado de provas contundentes da configuração do disposto no inciso III do Art. 135 do CTN e a pessoa física possuía bons argumento de defesa para afastar a sua responsabilização.

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica poderá ser instaurado a pedido da Fazenda Pública ou do Ministério Público e pode ser conhecido de ofício após provocação e observará o rito do CPC/2015.

Embora haja grande proximidade entre os institutos da “desconsideração da personalidade jurídica” e “responsabilidade tributária de terceiros” são fenômenos distintos, fundamentados em diferentes dispositivos legais (o primeiro no Art. 50 do CC e o segundo no Art. 135 do CTN).

Em suma, após a entrada em vigor do CPC/2015, a teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica somente deve ser aplicada se a autonomia da pessoa jurídica não reflete um empecilho para compelir fraudes e abusos de direito.

Este Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica não deve ser aplicado aos casos de redirecionamento da execução fiscal por reponsabilidade tributária dos sócios fundada no inciso III do Art. 135 do CTN por encerramento irregular da sociedade, já que nesta hipótese, a infração à lei já está caracterizada, prescindindo do referido incidente.

No entanto, é comum ver na prática a Fazenda Pública pleitear a desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, sem qualquer

comprovação, formalidade ou exigência legal e o deferimento de tal pedido por certos magistrados.

Segundo destaca Luís Claudio Ferreira Cantanhede[26]:

> "Sabe-se que a postura adotada neste estudo traz como consequência a frustração das expectativas depositadas pelos operadores de direito na aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no novo Código de Processo Civil aos casos de redirecionamento da execução fiscal, o que, em suas óticas, solucionaria o problema consistente no exercício diferido da ampla defesa inerente ao processo de execução, onde o executado é citado para pagar ou nomear bens a penhora, o que acaba por colocar a pessoa a quem se redireciona a execução em uma posição de forte sujeição, impondo-lhe o ônus de garantir um débito objeto de um título no qual sequer figura como devedor para poder exercer o direito de defesa.
> Talvez por conta disso, a despeito da responsabilidade de terceiros decorrente do encerramento irregular, fundada que está no disposto no art. 135, III, do CTN, não configurar caso de desconsideração da personalidade jurídica, os tribunais acabem decidindo pela aplicação do incidente de desconsideração também aos casos de redirecionamento da execução fiscal fundados no disposto no art. 135, III, do CTN.
> Entretanto, se assim o fizerem, estarão ampliando o âmbito da aplicação do incidente, reconhecendo que o legislador processual civil disse menos do que aquilo que pretendia falar, quando o aludido incidente deverá receber a alcunha de: incidente de desconsideração da personalidade jurídica e da responsabilização de terceiros, adequando a sua nomenclatura às hipóteses de direito material que reclamarão sua aplicação."

A jurisprudência ainda não está pacificada e permanece dividida a respeito da possibilidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica em sede de execução fiscal, cabendo destacar os recentes julgados:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. MULTA ADMINISTRATIVA. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NORMA ESPECIAL QUE PREVALECE SOBRE A NORMA GERAL. 1. (...). 2. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 3. A norma especial - que atribui a responsabilidade da obrigação a outro que não o próprio executado - afasta a aplicação da norma geral - o Código de Processo Civil - no ponto em que esta exige a instauração do incidente de desconsideração da

[26] O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário. In: Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo (coordenadores). O Redirecionamento da Execução Fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. 1ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 68-69.

personalidade jurídica para o exame da possibilidade de redirecionamento da obrigação. 4. Agravo de instrumento a que se dá provimento.
(TRF1, Agravo de Instrumento 00734999020164010000, 8ª Turma, Relatora Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, j. 16/10/2017, DJe 17/11/2017 – Disponível em <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp>)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGOS 133 A 137 DO CPC/15. RECURSO DESPROVIDO. - A interpretação sistemática das regras jurídicas mencionadas leva à conclusão da aplicação do procedimento dos arts. 133 e seguintes do CPC/2015 apenas quando fundado o pedido de redirecionamento para o sócio no art. 50 do CC, pois a imputação da responsabilidade na situação depende do preenchimento pelo magistrado de conceitos abertos, como desvio de finalidade, confusão patrimonial. Caso fundado o pedido de redirecionamento na dissolução irregular da empresa, não há necessidade de instauração de um incidente de desconsideração de personalidade jurídica, nos moldes previstos no CPC/2015, para que haja a responsabilização patrimonial do sócio-gerente. - O incidente de desconsideração da pessoal jurídica, inovação trazida pelo CPC/2015, não se aplica para os casos de pedido de redirecionamento, em razão do art. 135, do CTN, que se configura como norma especial, sujeita a procedimento próprio. - De outra parte, o fato de as empresas serem pessoas jurídicas distintas não impede que, nas situações em que a separação societária é apenas formal, existindo um grupo econômico de fato, haja o reconhecimento da responsabilidade solidária por débitos em caso de abuso da personalidade jurídica por desvio de finalidade, confusão patrimonial ou fraudes entre empresas e administradores integrantes de grupo econômico. - Agravo de instrumento desprovido.
(TRF3, Agravo de Instrumento nº 0178360520164030000, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal Souza Ribeiro, j. 21/11/2017, DJe 30/11/2017 – Disponível em <http://web.trf3.jus.br/base-textual>)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DO FEITO AO SÓCIO DA DEVEDORA PRINCIPAL. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INSTAURAÇÃO QUE DEPENDE DA VERIFICAÇÃO DE CAUSA PARA REDIRECIONAMENTO DO FEITO. INOCORRÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ACLARATÓRIOS ACOLHIDOS, SEM EFEITOS INFRINGENTES. – (...) Melhor revendo a questão, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica compreende questão que somente deve ser avaliada quando constatada causa para o redirecionamento do feito aos sócios - algo que não se passa no caso em apreço. - A inclusão de sócios no polo passivo de execuções fiscais propostas com o objetivo de cobrar contribuições previdenciárias deve obedecer à sistemática do artigo 135, III, do CTN, é dizer, o feito poderá ser redirecionado aos sócios diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, quando constatada a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Sabe-se que de acordo com a Súmula n. 435 do C. STJ, a dissolução irregular consubstancia hipótese de infração à lei, acarretando a inclusão dos sócios no polo passivo do feito executivo. No caso em comento, entretanto, a sociedade empresária devedora continua a existir, não havendo que se cogitar de qualquer dissolução na espécie, regular ou irregular. Não havendo qualquer

> indício de encerramento da empresa, como também de outras afrontas à lei, deve-se excluir o agravante do polo passivo do feito executivo. - Embargos de declaração acolhidos, sem infringentes.
> (TRF3, Agravo de Instrumento nº 00226705120164030000, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal Wilson Zauhy, j. 20/03/2018, DJe 02/04/2018 – Disponível em <http://web.trf3.jus.br/base-textual>)

Contudo, pelo estudo realizado sobre este assunto, não há possiblidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica em sede de execução fiscal.

Assim, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que a previsão do Art. 135, inciso III do CTN, ao determinar a responsabilidade tributária sócios administradores (diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado), que expressamente estipula a responsabilidade a terceiro, não está desconsiderando a personalidade jurídica, mas elegendo legalmente o responsável tributário.

De todo modo, o CPC/2015 é expresso ao determinar que, uma vez instaurado o incidente, haverá a necessidade de produção de provas, exercício do contraditório e da ampla defesa, garantindo o devido processo legal, até a apreciação e prolação de decisão judicial antes de qualquer constrição de bens dos sócios.

5 CONCLUSÃO

Em determinadas situações, a lei pode atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação tributária (Art. 128 do CTN).

A Responsabilidade Solidária prevista no inciso I do Art. 24 do CTN decorre do “interesse comum” na relação que constitua o fato gerador, sendo este apenas o sujeito que participou da realização do fato gerador, conforme jurisprudência atual.

Na prática, é comum o uso impróprio pelo Fisco do inciso I do Art. 124 do CTN em conjunto com o inciso III do Art. 135 do CTN para fundamentar a lavratura de autos de infração, imputando solidariedade a pessoas físicas que não realizaram o fato

jurídico tributário, não bastando que sejam sócios da pessoa jurídica devedora. Todavia, as situações descritas nos Arts. 134 e 135 do CTN não se vinculam com a solidariedade fundada no interesse comum.

Apenas os sócios com poderes de decisão podem ser responsabilizados pessoalmente pelos débitos tributários da sociedade se agiram com "excesso de poderes" ou "infração à lei, contrato social ou estatutos".

A jurisprudência do STJ se firmou pela Súmula 435 no sentido de que a dissolução irregular da sociedade caracteriza infração à lei passível de responsabilização dos sócios com base no inciso III do Art. 135 do CTN e também é pacífica quanto ao fato de que a falência é faculdade dos sócios e dissolução regular da sociedade que não resulta em qualquer responsabilização dos sócios (teoria da *actio nata*).

A jurisprudência está dividida quanto ao marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios que agiram com excesso de poderes ou infração à lei em duas correntes: (i) uma que defende a contagem da prescrição quinquenal a partir da citação ou despacho que ordenou a citação da pessoa jurídica (após LC 118); e (ii) outra que defende a contagem do prazo de cinco anos a partir da dissolução irregular. A controvérsia será solucionada pelo REsp nº 1.201.993/SP, eleito pelo STJ como recuso representativo da controvérsia.

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica foi uma inovação trazida pelo CPC/2015 quando a responsabilidade dos sócios for fundada no Art. 50 do CC, no caso de abuso de personalidade pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Assim, os pressupostos fáticos da desconsideração da personalidade jurídica são distintos dos pressupostos definidos no inciso III do Art. 135 do CTN.

A teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica somente deve ser aplicada se a autonomia da pessoa jurídica não reflete obstáculo para compelir fraudes e abusos de direito e, assim, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica não deve ser aplicado aos casos de redirecionamento da execução fiscal aos sócios fundado em dissolução irregular por já estar caracterizada a hipótese do inciso III do Art. 135 do CTN.

Por fim, diante de tudo o que se estudou a respeito da “Responsabilidade Tributária dos sócios e administradores” pode-se resumir que a regra legal é que os diretores, administradores e sócios gerentes, enfim, dirigentes que possuam poder de decisão na sociedade não sejam pessoalmente responsáveis pelos débitos tributários da sociedade e a exceção é que “atos praticados com excesso de poderes” ou “infração de lei, contrato social ou estatutos”, nos moldes do Art. 135, inciso III, do CTN, que ensejaram a insolvência da pessoa jurídica é que são passíveis de acarretar na responsabilização pessoal de seus administradores.

Portanto, deve haver muita cautela para que não se transforme em regra, a exceção, pois, em princípio, os sócios gerentes, administradores e diretores de pessoas jurídicas de direito privado não são pessoalmente responsáveis por débitos tributários das sociedades.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade Tributária.** Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado, Camila Campos Vergueiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECHO, Renato Lopes. *in* **Responsabilidade Tributária de Terceiros**. 1ª Edição. Saraiva. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: forense, 2009.

CONRADO, Paulo Cesar. **O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário**. In: Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo (coordenadores). 1ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária.** In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 229. São Paulo: Dialética, outubro de 2014.

_____. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 19. ed., ver. atual e ampliada, 2001.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário (Coleção elementos do direito)**. 9ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

OBRAS COMPLEMENTARES

AMARO, Luciano. **Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor. Ajuris**, v. 20, n. 58, p. 69-84, julho, 1993. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, nº 88.

_____. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Ed. Dialética: São Paulo, 2000.

CAMPILONGO, Paulo Fernandes e CAMPILONGO, Bruno Fulco. **Responsabilidade Tributária dos Sócios no Caso de Extinção Regular da Sociedade Limitada – Continuação de Exploração da Mesma Atividade Por Qualquer Sócio Com Mesma Ou Outra Razão Social.** 50 anos do código tributário nacional. 1 ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed., Rev. amp. e atual, 2a. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro).** In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Processo Tributário Analítico – Volume II. São Paulo: Noeses, 2013.

CUNHA, Lêda Maria Guimarães. **Responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. Rio de Janeiro: Mauad, 1999.

DIAS, Tiago Bologna. **Limites da responsabilidade do sócio cujo nome consta da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinentes**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 200: maio 2012.

FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária.** In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 229. São Paulo: Dialética, outubro de 2014.

_____. **Novo CPC: o incidente de desconsideração da personalidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos exercerem o contraditório**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. set. 2015. São Paulo: Dialética, 2015.

_____. **Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, julho de 2010.

_____. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GAUDÊNIO, Samuel Carvalho. **Responsabilidade Tributária na Sucessão Empresarial**. 50 anos do código tributário nacional. 1 ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016.

HARADA, Kyoshi. **Responsabilidade Tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador**. Disponível em: <http:// www.memesjuridico.com.br/jportal/portal.jsf?post=1610>. Acesso em 05/07/2015.

HEDLER, Cristina Luisa. **Responsabilidade Tributária e a Aplicação Prática do Art. 135 do Código Tributário Nacional**. In: Direito Tributário Atual (Coordenação: James Marins e Gláucia Vieira Marins). Curitiba: Juruá, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**, vol III. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Responsabilidade Tributária**. In: Responsabilidade tributária. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 5. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, pp. 43-73.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). "Responsabilidade tributária". **Cadernos de Pesquisa Tributária**, n. 5. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

MINATEL, Andréa Medrado Darzé. **O Art. 124, I, do Código Tributário Nacional e a Responsabilização das Empresas que Integram Grupo Econômico**. 50 anos do código tributário nacional. 1 ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016.

MONTEIRO NETO, Nelson. **O problema do responsável pela sociedade comercial em matéria de dívida tributária e um interessante aspecto no plano do direito processual**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, *Dialética*, n. 73, p. 92-96, out. 2001.

OLIVEIRA DE, Júlio M. e REZENDE, Gabriel Caldiron. **Responsabilidade Tributária do Sócio Diretor: Lançamento, Execução Fiscal e Desconsideração da Personalidade Jurídica.** 50 anos do código tributário nacional. 1 ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Dívida fiscal societária e a natureza jurídica específica da responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: solidariedade inconteste ou substitutividade excepcional? Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, n. 75, p. 25, dez. 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. Medida cautelar fiscal — Responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). São Paulo, RT. v. 739.

_____. Fraude contra credores: a natureza da sentença pauliana. 1. ed. 2ª. tir. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica: os Limites do art. 135, II e III, do CTN, p. 21 a 68**. In: Tôrres, Heleno Taveira; Queiroz, Mary Elbe (coordenação) – Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

Sites Consultados:

Superior Tribunal de Justiça Disponível em <http://www.stj.gov.br>

Tribunal Regional Federal da 1ª Região Disponível em <http://www.trf1.gov.br>

Tribunal Regional Federal da 3ª Região Disponível em <http://www.trf3.gov.br>