

Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador da Pessoa Jurídica

LLM EM DIREITO TRIBUTÁRIO – Turma LLMDT -10

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

Aluno: Marcelo Brito Rodrigues

Junho/2017

Agradecimentos

Quero agradecer primeiramente o meu orientador, Professor Régis Fernando de Ribeiro Braga, que me passou importantes conselhos e teve paciência para me ajudar a encontrar e desenvolver o tema da minha monografia.

Quero agradecer também a minha família, que sempre me apoiou na carreira de advogado, especialmente a minha vó, que nos auge dos seus 95 anos de vida, me ensinou a lutar e me dedicar ao máximo em tudo que faço.

Agradeço também os meus colegas de INSPER, que enriqueceram a discussão do tema em sala de aula e de outros assuntos relacionados ao Direito Tributário, trazendo exemplos e casos práticos, o que me inspirou a escrever sobre “*A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador da Pessoa Jurídica*”.

Por fim, mas não menos importante, agradecer a minha namorada, que me deu muita força, incentivou-me e estava do meu lado nos momentos mais difíceis.

Resumo

A responsabilidade tributária do sócio ou administrador da pessoa jurídica não é um assunto novo, mas que ainda causa muita dúvida, especialmente entre os empresários brasileiros. Abordar o assunto da responsabilidade é de extrema importância para o empresário, advogados e outras pessoas que pretendem abrir uma empresa, especialmente para que se tenha ciência das situações que podem acarretar, eventualmente, na constrição de seus bens pessoais.

Desta forma, serão expostas diversas situações práticas relacionadas a responsabilidade tributária do sócio ou administrador da pessoa jurídica, considerando ainda a entrada em vigor do Código de Processo Civil – CPC/2015, tudo com base nas disposições do Código Tributário Nacional – CTN, assim como na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Tribunais Regionais Federais – TRF e Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Nesse sentido, será demonstrada a divergência e a similaridade de entendimento da jurisprudência federal sobre uma mesma situação fática, assim como a evolução do assunto durante os últimos anos, demonstrando o entendimento atual sobre a responsabilidade tributária do sócio ou administrador da pessoa jurídica.

Para melhor entendimento sobre a matéria, serão abordados os tipos de Responsabilidade Tributária estabelecidos pelo Código Tributário Nacional - CTN, diferenciando a Responsabilidade por Substituição (art. 128), a Responsabilidade Solidária (art. 124), a Responsabilidade dos Sucessores (art. 129 a 133), a Responsabilidade de Terceiros (art. 134 e 135) e a Responsabilidade por Infração (art. 136 a 138).

Será dado ênfase a Responsabilidade Tributária de Terceiros, com o detalhamento das hipóteses inseridas no art. 134 e 135 do CTN quanto a responsabilidade pessoal do sócio ou administrador da pessoa jurídica, bem como acerca do redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio ou administrador da pessoa jurídica, abordando **(i)** o marco inicial de contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos para redirecionamento da cobrança tributária aos sócios; **(ii)** as causas de suspensão e interrupção do prazo prescricional (art. 174 do CTN); **(iii)** a dissolução

irregular da pessoa jurídica e os efeitos decorrentes da sua decretação; **(iv)** as situações que envolvem grupo econômico; **(v)** as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e o entendimento da questão em face do novo Código de Processo Civil – CPC/2015.

Sumário

| | |
|--|----|
| I – INTRODUÇÃO..... | 6 |
| II - Tipos de Responsabilidade Tributária (CTN):..... | 8 |
| 2.1 - Responsabilidade por Substituição (art. 128)..... | 8 |
| 2.2 - Responsabilidade Solidária (art. 124)..... | 11 |
| 2.3 - Responsabilidade dos Sucessores (art. 129 a 133)..... | 18 |
| III - A Responsabilidade Tributária de Terceiros..... | 26 |
| 3.1- Responsabilidade de Terceiros (art. 134)..... | 26 |
| 3.2 – Responsabilidade de Terceiros (art. 135)..... | 32 |
| 3.2.1 - Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica..... | 44 |
| 3.2.2 – Do Prazo para Redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio da Pessoa Jurídica..... | 51 |
| 3.2.3 – Desconsideração da Personalidade Jurídica e o CPC/2015..... | 59 |
| IV - Responsabilidade por Infração (art. 136 a 138)..... | 67 |
| V – Conclusão..... | 71 |
| VI – REFERÊNCIAS..... | 76 |

I - Introdução

A questão da Responsabilidade Tributária é um tema de alta relevância na doutrina e na jurisprudência dos Tribunais, já que a obrigação tributária da pessoa jurídica com o Fisco poderá recair diretamente sobre os bens pessoais do sócio ou administrador da empresa, de acordo com as hipóteses delimitadas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

Inicialmente, cumpre apresentar algumas definições tributárias que serão úteis no desenvolver deste trabalho.

Primeiro, existem duas modalidades de obrigação tributária: a principal, que se traduz na obrigação de pagar o tributo (caráter pecuniário), e a acessória, que se traduz na obrigação de fazer ou não fazer, cujo inadimplemento importa em sua conversão em obrigação de pagar penalidade pecuniária que será imposta ao sujeito passivo pelo desrespeito à legislação tributária, passando, portanto, a ser obrigação tributária principal.

No que tange ao sujeito passivo da obrigação, tributária, a diferença, em síntese, entre contribuinte e responsável tributário, é que o primeiro mantém um vínculo direto com o fato gerador da obrigação tributária, situação que não ocorre com o responsável tributário, cuja relação é indireta e impessoal, com o vínculo determinado expressamente pela lei.

A grande maioria dos empresários, principalmente os iniciantes, independente da forma como foi constituída a empresa, não pensam sobre a possibilidade da obrigação tributária da empresa ser redirecionada à pessoa física na qualidade de sócio ou administrador da empresa.

Há inúmeras formas de constituição da pessoa jurídica, sendo no entanto, a maioria absoluta em alguma das formas de limitação da responsabilidade dos sócios ao capital social, seja na forma de sociedade limitada (LTDA), disciplinada pelo Código Civil, seja na de sociedade anônima (S/A), disciplinada pela Lei nº 6.404/76. Contudo, no presente estudo nos interessa a responsabilidade tributária perante o fisco, já que a responsabilidade dos sócios e acionistas perante a sociedade é de contribuir com o capital social, objeto de discussão na esfera cível.

Sendo assim, inobstante a forma de constituição das empresas, fato é que as pessoas jurídicas são, em última análise, administradas por pessoas naturais (físicas), cujas responsabilidades estão delimitadas no Contrato Social ou Estatuto, sendo certo que o sócio gerente ou administrador com poder de administração poderá responder com seus bens pessoais, caso venha a se enquadrar em alguma das hipóteses do art. 135 do CTN.

É notório que a carga tributária do Brasil é uma das mais elevadas do mundo, sendo, por vezes, extremamente difícil para as empresas o cumprimento integral de todas as obrigações tributárias com relação ao fisco.

Também já é notório perante os Tribunais Superiores, inclusive conforme já sumulado pelo STJ, que a simples falta de pagamento de tributos por parte da pessoa jurídica, não constitui causa para redirecionamento da cobrança da dívida tributária para o sócio ou administrador.

Assim, o presente trabalho busca analisar em que situações a dívida tributária da pessoa jurídica poder ser redirecionada para o sócio ou administrador da pessoa jurídica e as especificidades que autorizam o fisco a realizar o redirecionamento da execução fiscal para os sócios, com a consequente constrição dos bens pessoais daqueles.

A jurisprudência tem papel primordial nessa análise, já que a partir do entendimento firmado pelas Cortes Superiores, é que o sócio ou administrador poderá se “proteger” de atos considerados arbitrários e ilegais, vez que ao fisco são outorgadas regalias na busca do crédito tributário, principalmente, na cobrança realizada através de Execução Fiscal.

II – Tipos de Responsabilidade Tributária

2.1 - Responsabilidade por Substituição (art. 128);

Insta salientar, primeiramente, que a lei não pode atribuir a responsabilidade tributária de forma arbitrária a qualquer terceiro que não tenha relação com o fato gerador do tributo, devendo o responsável tributário manter, ao menos, algum tipo de vínculo com o fato gerador do tributo.

A responsabilidade por substituição ocorre quando, no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o obrigado a este pagamento não é o contribuinte, mas uma terceira pessoa prevista em lei (responsável) e vinculada não diretamente à ocorrência do fato gerador.¹

É o que decorre do disposto no art. 128, do CTN², que dispõe que a lei poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a este em caráter supletivo o cumprimento da obrigação tributária.

Nos termos da lei, a substituição tributária implica no surgimento da obrigação tributária para o responsável ao invés do contribuinte. Sendo a substituição tributária considerada “para frente”, antecipa-se o momento do fator gerador e por consequência, o dever de pagar o tributo, sendo denominada “para trás”, aquela que se posterga a ocorrência do fato gerador do tributo e o seu pagamento.

¹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

² 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.

Em ambos os casos, o objetivo é facilitar a fiscalização, concentrando a cobrança do tributo na etapa em que houver o menor número de sujeitos passivos, diante da alegada dificuldade de fiscalização pela Administração Pública.

No que tange a necessidade de vinculação do responsável com o fato gerador do tributo, nos exatos termos do art. 128 do CTN, deverá ser observado, ainda, o princípio da capacidade contributiva³, da legalidade⁴, da vedação ao confisco⁵ entre outras limitações ao poder de tributar estabelecidas na CF/88.

Muito já se discutiu sobre a legalidade da substituição tributária - tanto a substituição tributária “para frente” quanto “para trás”, sendo, inclusive, reconhecido pelo STF⁶ a constitucionalidade dessa sistemática de arrecadação tributária.

Vale acrescentar que para a substituição “para frente” há previsão da imediata restituição de valores pagos com base no fato gerador presumido, caso não venha a ocorrer o fato gerador presumido (art. 150, § 7, da CF⁷). No entanto, não há previsão de restituição, quando da ocorrência deste em valor inferior ao presumido como base para cobrança.

³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁵ Art. 150 (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

⁶ RE nº 194.382/SP, Relator Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ de 25/04/2003.

⁷ Art. 150 (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

A substituição tributária, apesar de ser uma espécie de responsabilidade de terceiros, não demanda maiores implicações, sendo certo que o contribuinte é, sempre, o primeiro responsável pela satisfação da obrigação tributária, tendo em vista sua própria capacidade contributiva. A responsabilidade do contribuinte só será excluída ou transferida para terceiro (responsável), caso a lei assim determine, ou quando comprovado que o ônus econômico foi suportado pelo contribuinte (por retenção ou transferência de valores).

Para fechar o assunto, cumpre trazer a doutrina de Geraldo Ataliba⁸:

“(…)

34.10 *“Ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimos âmbito de aplicação. Daí que - assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação - tenha disposto no art. 128 do CTN só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja vinculado ao fato imponível (o chamado fato gerador). Isto é, somente pessoas que - pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência - possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. (...)*

34.11 *Visível, portanto, que nas hipóteses de ‘responsabilidade tributária’ tem-se fenômeno de pagamento (juridicamente considerado) de ‘tributo alheio’ por terceiro (não-contribuinte) diverso do realizador do fato sujeito à incidência (este sim, o contribuinte). Nesse sentido, o instituto atina, as mutações no pólo passivo de relação jurídico-tributárias, elegendo, como obrigado tributário, pessoa que, por definição, é diversa daquela usada constitucionalmente.”*

⁸ ATALIBA, Geraldo, in Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Edição, Malheiros Editores: 2000, pg. 92.

2.2 - Responsabilidade Solidária (art. 124);

Com efeito, cumpre consignar que a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN não representa um tipo de responsabilidade tributária, primeiro porque está disposta no CTN em capítulo diverso do que trata a matéria e segundo porque a solidariedade lá prevista não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta.

Essa é a lição da renomada professora e jurista Mizael Derzi⁹:

“A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou um contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.”

Se utilizarmos o conceito estabelecido pelo Código Civil Brasileiro, temos que a solidariedade ocorre *“quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.”*¹⁰

Contudo, o fisco vem utilizando a redação do art. 124 do CTN para tentar imputar a responsabilidade de débitos tributários de pessoas jurídicas a terceiros, que não realizaram o fato

⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 729.

¹⁰ Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

gerador tributário ou que não se vinculam a ele diretamente, tais como sócios, empresas do mesmo grupo econômico e até mesmo parceiros negociais.

A hipótese trazida pelo inciso II do referido art. 124 do CTN¹¹ não comporta maiores digressões, vez que se assemelha a responsabilidade tributária por substituição (tratada no item anterior), em que se a lei poderá atribuir a responsabilidade tributária a terceiro, nos termos do art. 128 do CTN.

Importante salientar, ainda, que o parágrafo único do art. 124 estabelece que não haverá benefício de ordem entre os obrigados solidários, não havendo direito de um dos devedores pleitear que os bens de outro sejam executados anteriormente aos seus.

Já o fundamento do art. 124, I, do CTN¹² é de que são responsáveis tributários por solidariedade as pessoas que tenham “*interesse comum*” na situação que constitua o fato gerador. Contudo, o conceito de “*interesse comum*” não encontra definição na lei, sendo expressão vaga, imprecisa, questionável e abstrata. Não é adequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Portanto, é imprescindível que seu significado seja investigado.

Com efeito, não basta só a existência do interesse econômico que constitua o fato gerador da obrigação principal, dependendo do interesse jurídico para configurar a responsabilidade solidária estabelecida pelo CTN.

Nesse sentido, esclarecedor o trecho da Ementa de julgado do CARF proferido recentemente¹³ e abaixo reproduzido:

¹¹ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

¹² Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

¹³ CARF, Processo nº 19515.722956/2013-17, Acórdão nº 1401-001-785, Relator Antônio Bezerra Neto, 1º Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, DJ de 31/03/2017.

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN.

O artigo 124, I, do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) ou o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do “interesse comum” (e, no caso do responsável, da pressuposta previsão legal que o indique como tal. Tal “interesse comum” deve ser jurídico e não meramente econômico. Para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência. Essa participação comum na realização da hipótese de incidência pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.”

Como se pode constatar pelo julgado acima, a solidariedade não se aplica pelo “simples” interesse comum no fato gerador, devendo ser comprovada a participação conjunta (direta ou indireta) para constituição do fato gerador.

Exemplo corriqueiro em que o fisco busca imputar a responsabilidade tributária solidária com fundamento no “interesse comum” (art, 124, I, do CTN), ocorre nas situações que envolvem grupo econômico.

Nesse ponto, importante ressaltar que o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não pode, por si só, levar a uma tributação solidária das empresas ou dos sócios. A atribuição de responsabilidade tributária solidária a uma sociedade por fatos geradores praticados por outras empresas do grupo é excepcional e regulada restritivamente na lei tributária.

Nesse sentido, já se manifestou o STJ através do julgado RE 603.177/RS¹⁴:

¹⁴ STJ, AgRg no AREsp nº 603.177/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma,

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARREDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

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 te, 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’) (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).**
2. **“Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ” (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.**
3. **Agravo regimental não provido.”**

Esse também é o entendimento do CARF, cujo voto proferido pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, acórdão 3402-003-805, sessão de 25/01/2017, é por si só esclarecedor sobre as hipóteses de responsabilidade tributária solidária na formação de Grupo Econômico¹⁵:

“(…)

5. Não obstante, em relação aos demais sujeitos passivos, a responsabilização também é indevida.

6. Um dos fundamentos invocados pela fiscalização para justificar a responsabilização das empresas Works Logística EIRELI, WL Patrimonial, bem como os respectivos sócios de ambas empresas, seria o disposto no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional, i.e, pelo fato de pretensamente existir um interesse comum de tais pessoas (físicas e jurídicas) em relação com a situação que redundou no fato gerador objeto da autuação.

¹⁵ CARF, Processo nº 19515.720647/2014-93, Relator Jorge Olmiro Lock Freire, acórdão nº 3402-003.805, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/3ª Seção de Julgamento, DJe 02/03/2017.

7. Para verificar se tal conclusão é adequada juridicamente, mister se faz delimitar o conteúdo semântico da expressão interesse comum. Nesse sentido, insta desde já destacar que a legislação tributária não faz tal confirmação, tarefa essa que fica sob responsabilidade da doutrina e da jurisprudência, para que ‘interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos.’ Assim, ter interesse comum significa partilhar a prática do fato tido como gerador.

8. Também tratando do ‘interesse comum’ para fins de incidência do dispositivo legal alhures citado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é clara ao entender que para a sua configuração não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse jurídico no fato gerador do tributo. (...)

13. Por fim, inexistindo fundamento para a responsabilização das empresas Works Logística EIRELE e WL Patrimonial, não há que se falar em responsabilização dos seus respectivos sócios. Em verdade, ainda que houvesse motivo para a responsabilização de tais empresas, o que se cogita aqui de forma hipotética, ainda sim seria indevida a atribuição de responsabilidade para os seus sócios, uma vez que a responsabilização de uma pessoa jurídica não implica, per saltum, em responsabilização dos seus sócios. A responsabilização de tais pessoas físicas só seria possível se provada uma das hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos arts. 124 e s.s. do CTN, o que não se apurou nos autos.” (...)

Como se pode constatar pelas decisões do STJ e do CARF, o fato de ser sócio ou administrador de uma empresa, ou uma relação financeira, de grupo econômico ou a realização de negócios jurídicos, simplesmente, não é hábil para impor solidariedade tributária.

A responsabilidade tributária solidária não pode ser presumida e deve ser comprovada pelo Fisco a participação em conjunto na constituição do fato gerador, para que seja admitida a solidariedade passiva. Somente é possível sustentar a responsabilidade solidária por interesse comum nos

lançamentos fiscais se a autoridade fiscal comprovar que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato gerador ou desfrutaram de seus resultados em caso de fraude.

A responsabilidade solidária dos sócios não pode decorrer do disposto no art. 124, I, do CTN, ou seja, não existe solidariedade tributária sobre o simples fato de ser sócio ou administrador. O art. 124, I, trata da responsabilidade natural dos contribuintes pela prática conjunta do fato gerador, enquanto que o art. 135 do CTN tem fundamento na prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, realizados pelos sócios, gerentes e administradores da sociedade, tratando-se, nesse caso, de responsabilidade pessoal.

Sobre o assunto, cumpre trazer ementa de decisão proferida pelo CARF¹⁶:

“SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE DISTINÇÃO.

A solidariedade tributária de que trata as situações previstas no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra-matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária.

A responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico-tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado.

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I), e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídico-tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a

¹⁶ CARF, Processo nº 10660.721.893/2013-33, acórdão 1401-001.680, Relatora Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, DJ de 06/02/2017.

responder pela obrigação - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

No mesmo sentido é o entendimento do CARF¹⁷ quando na análise de operações envolvendo o Administrador do Fundo de Investimento em Participação (FIP) e sua responsabilização solidária nos negócios realizados, sob o mesmo fundamento de “interesse comum”:

“Responsabilidade Solidária. Administradora de Fundo de Investimento em Participação FIP

Conclui-se que não há elementos para responsabilização tributária solidária com base no art. 135, III, e tampouco no 124, I do CTN, de administradora de FIP, que, formalmente, não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram à autuação fiscal, por outro lado, não há informações concretas nos autos sobre se ofereceu consultoria à autuada e se a orientou a adotar a simulação identificada.”

Por fim, em relação aos débitos que envolvam contribuições previdenciárias, comprovado simplesmente se tratar de formação de Grupo Econômico, a responsabilidade tributária solidária é automática, nos termos do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 c/c com o já citado art. 124, II, do CTN:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;”

O CARF¹⁸, ao julgar processo referente a exigência de contribuições previdenciárias, adotou um conceito de grupo econômico, para fins de responsabilidade solidária de empresas pelo cumprimento das obrigações previdenciárias:

¹⁷ CARF, Processo nº 16561.720.170/2014-01, acórdão 1201-001.640, Relatora Eva Maria Los, 1ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, DJ de 29/05/2017.

“GRUPO ECONÔMICO DE FATO. GRUPO COMPOSTO POR COORDENAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico denominado “grupo composto por coordenação”, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas”.

2.3 - Responsabilidade dos Sucessores (art. 129 a 133);

A responsabilidade dos sucessores ocorre, em síntese, quando terceiro assume a posição do contribuinte que deu origem ao fato gerador do tributo.

São cinco os artigos dispostos no CTN que tratam da responsabilidade por sucessão, que consiste na transferência de responsabilidade a terceiro, diante do vínculo do responsável com o contribuinte originário do fato gerador.

Para melhor entendimento sobre as formas de transferência de responsabilidade por sucessão, vamos dividir esse capítulo em sucessão **(i)** por ato *inter vivos* (arts. 130 e 131, I, do CTN); **(ii)** *causa mortis* (art. 131, II e III, do CTN); **(iii)** sucessão societária (art. 132 do CTN) ou **(iv)** sucessão comercial (art. 133 do CTN), lembrando que para todos os casos, “*aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*”¹⁹

¹⁸ CARF, Processo nº 11474.000068/2007-13, Acórdão nº 2302-01.038, Relator Arlindo da Costa e Silva, 3ª Câmara/2ª Turma, DJ de 11/05/2011.

¹⁹ Artigo 129 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em linha gerais, estabelece o art. 129 do CTN que todos os créditos já existentes quando da ocorrência da sucessão são transferidos para os sucessores, independentemente de estarem constituídos sob uma das formas de lançamento tributário.

Nessa oportunidade, vale acrescentar que já está sumulado no STJ que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão²⁰.

(i) A sucessão por ato *inter vivos* está relacionada aos negócios que envolvem bens imóveis, regulamentada pelo artigo 130 do CTN²¹. Trata-se de sucessão por aquisição de imóvel, que subroga-se na pessoa do adquirente (novo proprietário), que assume a posição do proprietário anterior também em relação aos débitos tributários eventualmente existentes sobre o bem.

Apesar do expediente rotineiro de extração de Certidões de quitação de tributos em relação aos imóveis, existe a possibilidade de exigência dos tributos que não foram constituídos no ato da sucessão, diante da aplicação do disposto no já citado art. 129 do CTN. Mesmo que conste no contrato de venda que a responsabilidade dos tributos fica a cargo do comprador, pode o fisco exigir o tributo do adquirente, uma vez que o contrato entre particulares não pode ser oposto a Fazenda Pública, com o intuito de excluir a responsabilidade tributária por sucessão²².

²⁰ Súmula 554/STJ: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

²¹ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

²² Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Assim, se no ato da transcrição do título não constar a prova da quitação do tributo, este passará a ser de responsabilidade do adquirente do imóvel – salvo se este foi arrematado em hasta pública, caso em que a sub-rogação ocorrerá sobre o preço da venda. Isso porque, a arrematação em praça pública tem por objetivo ou atratividade, justamente, extinguir o ônus tributário do bem arrematado, transferindo o imóvel ao arrematante livre de qualquer responsabilidade tributária.

A outra forma de sucessão *inter vivos* está relacionada aos bens móveis e assim como ocorre para os bens imóveis, o adquirente ou remitente dos bens móveis (sucessor), responde tributariamente pelos tributos decorrentes²³. Apenas para melhor esclarecimento, as definições de “adquirente” e “remitente” estão dispostas no Código Civil Brasileiro de 2002, sendo o primeiro aquele que passa a ter a propriedade do bem móvel e o segundo, aquele que resgata a dívida/débito.

Nessa situação, tanto o adquirente quanto o remitente podem responder pessoalmente com os seus bens pelas dívidas tributárias decorrentes dos bens móveis adquiridos, por expressa menção no CTN, ou seja, não há limitação a responsabilidade dos sucessores.

(ii) Já a sucessão tributária *causa mortis* encontra previsão legal no artigo 131, incisos II e III²⁴, situações que remetem as regras e conceitos estabelecidos no direito de família e sucessão, bem como do processo de inventário.

A hipótese estabelecida no inciso II imputa a responsabilidade tributária ao sucessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro, em relação aos bens deixados pelo contribuinte falecido, referente aos tributos devidos pelo “*de cujus*” até a data da partilha ou adjudicação. Os tributos deverão ser apurados dentro do processo de inventário dos bens deixados pelo contribuinte falecido, inclusive

²³ Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

²⁴ Art. 131. São pessoalmente responsáveis:(...)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

com a participação da Fazenda Pública, em que os herdeiros e o cônjuge meeiro deverão arcar com os tributos devidos pelo sucedido, até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão.

Já na segunda situação, correspondente ao inciso III, os tributos devidos até a abertura da sucessão são de responsabilidade do espólio, que constitui o conjunto de bens, direitos, rendimentos e obrigações da pessoa falecida. Para representar o espólio é nomeado um inventariante, o qual administrará o espólio.

O que se percebe é que as hipóteses trazidas pelos incisos do art. 131 do CTN estão fora de ordem cronológica, uma vez que, assim que o “*de cujus*” falece, a primeira coisa que ocorre é a abertura da sucessão. Após ocorre a formalização da transferência da responsabilidade tributária para os sucessores, a qual depende da conclusão do processo de inventário, com a consequente partilha de bens.

Assim, durante o período de tempo iniciado com a abertura da sucessão (morte) e concluído com o término do processo de inventário (partilha dos bens), a responsabilidade pelos tributos devidos pelo “*de cujus*”, até a data de sua morte, é do espólio.

Com a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, a responsabilidade por todo o período passado se transfere aos sucessores a qualquer título e ao cônjuge meeiro, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação

(iii) Quanto à sucessão societária²⁵, nas operações de reestruturação ou reorganização societária, em que ocorre a modificação e/ou extinção da pessoa jurídica originária (por uma das formas descritas no art. 132 do CTN), transfere-se a responsabilidade tributária as sucessoras, até a data das pessoas jurídicas de direito privado funcionadas, transformadas ou incorporadas.

²⁵ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

O objetivo principal do legislador nesse capítulo é evitar, por meio de planejamentos tributários de mudança na roupagem societária da pessoa jurídica, o não pagamento de tributos e a compensação de prejuízos fiscais em algumas situações, por meio da utilização de formas jurídicas lícitas admitidas por lei.

Com efeito, denota-se que a fusão, a cisão e a incorporação ocorrem por diversos motivos, mas, essencialmente, por motivação econômica, porquanto visam realizar economia lícita de tributos.

Para melhor entendimento do disposto no art. 132 do CTN é necessário expor, mesmo que sucintamente, os conceitos das modalidades de negócios societários trazidas pela Lei nº 6.404/76:

(a) A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas (incorporadas) por outra (incorporadora), que lhes sucede em todos os direitos e obrigações²⁶;

Na responsabilidade tributária decorrente de incorporação, a sociedade incorporadora assume a condição de sucessora universal em direitos e obrigações, incluídas as de natureza fiscal, considerando a extinção da incorporada e a versão de todos os seus bens e direitos à incorporadora.

(b) Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações²⁷;

Com o nascimento da nova pessoa jurídica há extinção das sociedades que se uniram, pois aquela sucederá essas nos direitos e obrigações sociais. Nesse ponto, insta referir que a nova sociedade receberá a totalidade dos bens das pessoas extintas com a operação, assim como sócios e acionistas.

²⁶ Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

²⁷ Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

(c) Cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio, para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão²⁸;

Assim, existem duas modalidades de cisão: a cisão total, quando ocorre versão de todo o patrimônio da cindida, que se extingue sem se dissolver (artigo 219, II da Lei nº 6.404/76), e a cisão parcial, quando há versão de parte do patrimônio da cindida, que se mantém com seu capital diminuído. Será simples a cisão quando apenas uma sociedade recebe o patrimônio transferido (cisão parcial).

(d) Transformação é a operação pela qual uma das sociedades passa, sem dissolução e liquidação, de um tipo de sociedade para outro. Nessa modalidade de negócio, ocorre apenas a mudança da sociedade, por exemplo, a empresa passa de sociedade limitada (LTDA.) para sociedade Anônima (S.A).

O parágrafo único do art. 132 do CTN trata da responsabilidade tributária dos sucessores quando ocorrer a extinção da pessoa jurídica originária, com a continuidade das atividades exercidas pela sociedade extinta por algum dos ex-sócios, que participem de nova sociedade. A extinção de uma sociedade, pelas formas acima mencionadas, pode ocorrer de fato pelo desaparecimento do estabelecimento, ou de direito, quando existe a formalização de baixa dos registros nos competentes órgãos públicos.

Assim, mesmo que o sócio ou administrador explore a atividade da sociedade extinta sem constituição regular ocorrerá a sucessão tributária, podendo a Fazenda Pública exigir o pagamento dos tributos, tendo em vista o prosseguimento da mesma atividade.

A responsabilidade decorrente da sucessão societária se aplica tanto para os créditos constituídos na data dos atos de transformação, fusão ou incorporação, quanto aos créditos em via de serem constituídos e os que serão futuramente constituídos, desde que digam respeito a

²⁸ Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

obrigações surgidas até a data da transformação, fusão ou incorporação de sociedades, por força do já citado artigo 129 do CTN.

Na sucessão societária a responsabilidade é integral, sendo exigíveis tanto os tributos quanto as multas aplicadas antes da sucessão (moratórias e punitivas), pois se incorporam ao patrimônio do contribuinte, podendo, perfeitamente, serem exigidas dos sucessores.

(iv) Por fim, a sucessão comercial está prevista no art. 133 do CTN²⁹, que dispõe sobre a sucessão de atividade empresarial por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, que para efeito de extensão da responsabilidade tributária, dependem da continuação da atividade empresarial. Além disso, importante consignar que a responsabilidade tributária é referente apenas aos tributos devidos até a data do ato da aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento.

Para alguns juristas “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial” são sinônimos, e representam o conjunto de bens corpóreos (instalações, máquinas, mercadorias, etc.) e incorpóreos (marcas e patentes), reunidos pelo empresário para o desenvolvimento de sua atividade empresarial, conforme preceitua o art. 1.142 do Código Civil.

Outra parte da doutrina, contudo, entende pela diferenciação dos conceitos, sendo classificado o “fundo de comércio” como todo complexo de bens, materiais ou imateriais, organizados pelo empresário para a execução de suas atividades, e “estabelecimento comercial” como o local onde se exerce determinada atividade.

Os incisos I e II do art. 133 estabelecem duas situações distintas de responsabilidade tributária: A primeira, se a alienante cessar a exploração da atividade empresarial, a responsabilidade será

²⁹ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

integral do adquirente, em relação às obrigações tributárias relativas ao estabelecimento comercial. Segundo o professor Hugo de Brito Machado³⁰, a expressão “integralmente” representa solidariedade, pois “*Quem diz ‘integralidade’ não está dizendo ‘exclusividade’*. O alienante, mesmo tendo cessado a exploração a respectiva exploração, continuará responsável. A palavra ‘integralidade’, no inciso I do art. 133 do CTN, há de ser entendida como solidariedade e não como exclusividade. (...)”

Já na segunda situação, se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar nova atividade comercial dentro de seis meses a contar da data da alienação, a responsabilidade do adquirente será meramente subsidiária. Ou seja, a obrigação será exigida, primeiramente, do alienante, sendo beneficiado o adquirente pelo benefício de ordem, que só será responsável pela obrigação tributária em caso de execução frustrada contra o alienante.

Por fim, vale destacar ainda as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 118/2005, que procurou adaptar o CTN à nova Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005), acrescentando três parágrafos ao art. 133 do CTN. Tais medidas, que não comportam maiores digressões nesse trabalho, estabeleceram situações de exclusão da responsabilidade descritas nos parágrafos 1º, 2º e 3º da referida norma legal³¹. Basicamente, as mesmas razões objeto de exclusão da responsabilidade tributária de imóveis adquiridos em hasta pública é aplicada à hipótese de

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. Malheiros, 2012, p.160.

³¹ Art. 133 (...)

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento, objetivando incentivar a recuperação de empresa falidas ou em recuperação judicial.

III – Da Responsabilidade Tributária de Terceiros

3.1 - Responsabilidade de terceiros (arts. 134);

A responsabilidade tributária de terceiros configura uma espécie de responsabilidade em que a obrigação tributária é direcionada a determinadas pessoas vinculadas ao fato gerador (vide art. 121, II, do CTN), diante da ocorrência das hipóteses estabelecidas nos arts. 134 e 135 do CTN. Assim, há possibilidade, por expressa disposição legal, dos bens dos responsáveis serem executados compulsoriamente para satisfação do crédito tributário originária do contribuinte.

No entanto, a responsabilidade pelo pagamento de tributo não pode ser atribuída a qualquer terceiro, estabelecendo a lei que este responsável deve possuir um vínculo com a situação que corresponda ao fato gerador.

A primeira questão a ser abordada sobre a responsabilidade de terceiro, decorre da dúvida sobre o caráter “solidário” ou “subsidiário” da obrigação tributária estabelecida no art. 134 do CTN³².

Apesar do referido artigo estabelecer se tratar de uma responsabilidade solidária, alguns autores como Leandro Pausen³³, entendem se tratar de responsabilidade subsidiária: “*Ainda que o*

³² 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.

³³ PAULSEN, Leandro, in Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 16ª Ed. Livraria do Advogado. 2014. Pg. 1080.

dispositivo disponha no sentido de que ‘respondem solidariamente’, o que poderia induzir à inexistência do benefício de ordem, a referência a caso de ‘impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’ assegura ao responsável que só poderá ser exigido após o contribuinte, subsidiariamente, com benefício de ordem.”

Na mesma linha é a posição do professor José Eduardo Soares de Melo³⁴:

“A responsabilidade contida neste tópico não decorre tranquilamente de mera solidariedade, como se poderia supor da leitura do preceito, uma vez que a própria expressão ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal’ não conduz a esse raciocínio. A contrário senso, sendo possível exigir o tributo do contribuinte, não haverá que se cogitar da figura do responsável.

Claramente se percebe não se tratar de solidariedade, como é o caso de a lei, no próprio texto, eleger o terceiro como devedor do tributo, na mesma posição do contribuinte.

Na questão enfocada, há primeiro de ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compeliria o terceiro à liquidação tributária. Tal responsabilidade só estará legitimada se houver participação (ativa ou omissiva) desse terceiro no fato gerador. (...)”

Compartilhamos das opiniões dos citados doutrinadores, uma vez que o dever de realizar o pagamento do tributo é do contribuinte, que na “impossibilidade” de cumprimento da obrigação, tem a responsabilidade tributária transferida a terceiro, que tenha participado do ato que configure fato gerador do tributo ou tenha se omitido do mesmo. Ou seja, trata-se definitivamente de responsabilidade subsidiária.

Em relação às sete hipóteses inseridas nos incisos do art. 134 do CTN, há uma linha interpretativa que as classifica como hipóteses de responsabilidade por representação, em que

³⁴ SOARES DE MELO, José Eduardo, in curso de Direito Tributário, 10ª Edição. Dialética. 2012. Pg. 297.

terceiros (expressamente estabelecidos em lei) respondem pelas obrigações tributárias dos contribuintes originários.

Acerca do assunto, veja a lição do Juiz Federal de São Paulo e estudioso da matéria, Dr. Renato Lopes Becho³⁵:

“Por todos esses motivos, já consideramos que a responsabilidade tributária de terceiros como representação era a melhor interpretação para o texto legal. Diversos fatos jurídicos e acontecimentos reais pareciam corroborar esse entendimento. Ele permite a cobrança de quem deva ser cobrado, ou seja, dos contribuintes (constitucionais e legais), por meio de seus representantes postos na lei. Isso acontece quanto os contribuintes não possam responder por seus atos (hipóteses dos incs. I a VI do art. 134), ou não mais existem (inc. VII). Em não ocorrendo esses pressupostos, ou seja, se inexistir comprovação de que os sujeitos passivos não possam responder diretamente por seus atos, ou se a empresa executada deixou de existir, não há que se direcionar a execução fiscal aos representantes.”

Em seguida, o mesmo autor pondera sobre a hipótese do inciso VI do art. 134 do CTN, referente à responsabilidade dos tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício, entendendo o aludido Magistrado não se trata efetivamente de uma representação, pelas seguintes razões³⁶:

“(…). Os incisos do art. 134 veiculam diversas pessoas que representam outras (que podem ser contribuintes). Assim, os pais, tutores, curadores, inventariantes, síndicos, etc. Todavia, os tabeliões, escrivães e serventuários não parecem ser, propriamente, representantes no sentido jurídico. Em última análise, tais agentes públicos não representam o Estado, ainda que exerçam atividades públicas. Nesses termos,

³⁵ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 77.

³⁶ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 77/78.

atualmente, nos parece que, no art. 134 do CTN, podemos considerar que nos incs. I a V e no inc. VII há uma listagem de representantes jurídicos, mas não no inc. VI.”

Na mesma obra acima citada³⁷, o Magistrado traz outra possibilidade de interpretação das hipóteses de responsabilização de terceiros no art. 134 do CTN, responsabilização sanção, citando doutrina do professor e advogado Sacha Calmon Navarro. Senão vejamos:

“Mas além da representação, há outro importante ponto levantado por Sacha Calmon Navarro Coêlho: as pessoas listadas como responsáveis ‘[...] podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros’. São dados importantes, que nos parecem razoáveis. Contudo, infirmaram a natureza representativa da responsabilidade de terceiros. Ante a apresentam como sanções. É esse segundo elemento, o aspecto sancionatório, que não permite ao representante simplesmente buscar no patrimônio do representado ou do contribuinte a satisfação do crédito tributário. A barreira do terceiro parece estar prevista pelo legislador na palavra impossibilidade, constante do art. 134 do CTN. Na ponderação entre representação e a sanção, talvez a última prevaleça.”

E finaliza Renato Lopes Becho³⁸:

“A interpretação da sanção nos parece correta. Assim, os pais seriam responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores desde que tenha descumprido algum comando legal. O mesmo ocorreria com os demais responsáveis. Assim, o administrador de bens de terceiro somente responderia pelo débito de seu administrado se cometesse alguma falha legal.”

Importante ressaltar, que embora parte dos contribuintes enumerados no art. 134 do CTN sejam incapazes civilmente ou despidos de personalidade jurídica, possuem capacidade tributária passiva para cumprimento da obrigação tributária, conforme preceitua o art. 126 do CTN³⁹.

³⁷BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 78.

³⁸BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 81.

No que tange ao inciso VII do art. 134 do CTN, que trata da hipótese de responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, entende o Magistrado que não se trataria nem de responsabilidade por representação e nem por sanção⁴⁰:

“Para dificultar ainda mais a exegese do art. 134 do CTN, a responsabilidade ilimitada dos sócios das sociedades de pessoas não parece advir nem de representação, nem de sanção, mas ser, simplesmente, um efeito da legislação de direito privado, no que concerne aos limites da responsabilidade patrimonial dos sócios nas diversas espécies de pessoas jurídicas.”

Sobre a referida hipótese, vale apenas salientar que tal situação não se confunde com as hipóteses estabelecidas pelo art. 135, conforme esclarecedor voto do E. Ministro do STJ Gurgel de Faria, no julgamento do REsp nº 1.591.419⁴¹:

“Importa mencionar que, no caso previsto no inciso VII do art. 134 do CTN, embora o sócio seja responsabilizado subsidiariamente pelo débito, a execução encontrará limite no patrimônio social que subsistir após a liquidação, enquanto que na hipótese do art. 135, III, do CTN, o sócio responderá pessoal e integralmente pelo débito com base em seu próprio patrimônio, independente do que lhe coube por ocasião da extinção da pessoa jurídica.”

Apesar da sociedade de pessoas acarretar situações relevantes na prática, não iremos tecer maiores considerações sobre a referida hipótese, vez que a maior parte das sociedades constituída são de capitais (S/A e LTDA.).

³⁹ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

⁴⁰ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 79.

⁴¹ STJ, REsp nº 1.591.419, Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, DJ de 26/10/2016.

Finalizando sua interpretação sobre o art. 134 do CTN, sintetiza o Juiz Federal, Dr. Renato Lopes Becho, o seguinte⁴²:

“Em relação ao art. 134 do CTN, entendemos que existem dois pressupostos para sua aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorresse. Além disso, após refletir sobre o assunto, parece-nos razoável sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário. Mas a subsidiariedade (e não a solidariedade) é identificada racionalmente, pois o primeiro pressuposto para o redirecionamento da cobrança do contribuinte para o responsável é a impossibilidade de a dívida ser cobrada do primeiro.

A responsabilidade tributária de terceiros, notadamente a do art. 134 do CTN, é um tema que envolverá a execução fiscal e um procedimento cognitivo, administrativo ou judicial. Como o primeiro pressuposto para sua incidência é a impossibilidade econômica de o contribuinte recolher o tributo, ela será verificada justamente no processo executivo. A responsabilidade tributária poderá ser discutida em um procedimento administrativo incidental à execução. Caso contrário, o imputado que não tiver se defendido anteriormente ao redirecionamento da execução poderá se defender, tanto em exceção de pré-executividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que possua.”

A questão levantada pelo Eminentíssimo Magistrado é de extrema importância para o tema, vez que reflete diretamente na legitimidade do responsável tributário para constar no polo passivo da ação de Execução Fiscal. Em outras palavras, entende o doutrinador que deverá haver um procedimento administrativo ou judicial prévio, que investigue exatamente a **“impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso**

⁴² BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 88.

ocorresse”, para que legitime a inclusão do responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA, bem como no procedimento executivo.

Com efeito, podemos concluir que na impossibilidade de recolhimento dos tributos devidos pelo contribuinte, os terceiros estabelecidos expressamente nos incisos do art. 134 do CTN devem responder na qualidade de responsáveis tributários, quando de alguma forma tenham participado do ato que constitua o fato gerador ou tenham indevidamente contribuído para a omissão deste. Ou seja, é preciso que exista uma relação entre o fato gerador do tributo e o comportamento dos responsáveis estabelecidos no art. 134 do CTN (ação ou omissão).

Por fim, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 134, neste caso a responsabilidade de terceiros só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório, ou seja, terceiro não responde pelas penalidades decorrentes de infração praticada pelo contribuinte.

3.2 - Responsabilidade de terceiros (arts. 135);

Chegamos finalmente ao ponto central do presente trabalho, sobre o qual concentraremos as maiores atenções, pois se refere as hipóteses de responsabilidade pessoal do sócio ou administrador da pessoa jurídica, conforme estabelecidas pelo art. 135 do CTN⁴³.

Primeiro, vale pontuar que se trata de responsabilidade pessoal e exclusiva de terceiro, resultantes de atos praticados **(i)** com excesso de poderes ou **(ii)** infração de lei, ou ao contrato social ou estatuto.

Excesso de poder se caracteriza na hipótese em que o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, inclusive o sócio ou administrador, age além dos poderes que lhe foram conferidos. Os limites desses poderes, via de regra, estão estabelecidos no Contrato Social (sociedade limitada) ou Estatuto (sociedade anônima).

⁴³ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Já a infração de lei, deve estar também relacionada à legislação societária, e não necessariamente quanto à infração a lei tributária, uma vez que esta hipótese está disciplinada nos artigos 136 a 138 do CTN, questão que será abordada futuramente nesse trabalho.

Sobre as hipóteses estabelecidas no art. 135 do CTN, muito esclarecedora a doutrina do já citado Juiz Federal Renato Lopes Becho⁴⁴:

“A interpretação da parte do art. 135 que trata de excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto tem sido objeto de muita divergência. O que limita a conduta das pessoas? Juridicamente falando, a lei é que limita, em primeiro lugar. Depois, quem tem relação hierárquica também pode limitar.

Assim, temos que a lei civil limita a conduta dos pais, tutores, curadores, inventariantes, administradores de bens de terceiros, tabeliões, etc. A lei comercial limita a conduta de sócios, administradores, síndicos (de massa falida), comissários, etc.

Além da lei, as pessoas físicas podem limitar a conduta de seus representantes, procuradores e administradores. Fá-lo-ão no instrumento, público ou particular, que estabelecer a representação e a administração, por exemplo. As pessoas jurídicas agem também assim, de forma mais ampliada, pelos próprios atos de sua fundação, por meio de contrato social (para sociedade de responsabilidade limitada, regidas pelo Decreto n. 3.708/19) ou do estatuto (para as sociedades de ações, regidas pela Lei n. 6.404/76).

Esses diplomas legais apresentam algumas limitações para os sócios, gerentes e administradores em geral, e remetem aos contratos sociais e estatutos a possibilidade de ampliá-las (as aludidas limitações).

Voltando ao art. 135, os exemplos colhidos em Rubens Requião ajudam nossa compreensão do texto analisado. O comercialista indica um caso de abuso da razão social que tipifica a conduta prevista no art. 158 da Lei n. 6.404/76: ‘quando o administrador, nas sociedades de pessoas ou mesmo nas sociedades de capitais, viola estatuto praticando atos que este lhe vedava, como conceder fianças ou avais’. Como é sabido, a concessão de fianças ou avais é lícito. Mas, nas sociedades anônimas, pode

⁴⁴BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 100/101.

contrariar seus estatutos. Essa violação estatutária terá efeitos fiscais, como, por hipótese, a incidência de algum tributo que tenha por fato gerador (fato imponible) justamente as fianças ou avais.

Essa interpretação nos permite compreender, integralmente, o art. 135 do CTN. Firmando nossa atenção no conteúdo do inc. III do mandamento legal, quando diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas realizarem ato tributáveis contra os interesses das empresas, tais como emitirem fianças ou avais, em nome daqueles – mas contra seus interesses, repetimos – o contribuinte habitual (a pessoa jurídica) poderá objetar-se à cobrança, afirmando que a obrigação é de responsabilidade pessoal de terceiros. Ao que parece, diante de fatos praticados por seus administradores, mas contra seus interesses, as pessoas jurídicas irão denunciá-los e buscarão a responsabilização apenas (responsabilidade pessoal) da pessoa física que os praticou.

Como a tributação acompanha os fatos da vida social, quando a pessoa jurídica não for obrigada a responder por atos de seus representantes havidos por contrários às leis públicas ou às normas internas, não poderá ser obrigada ao recolhimento do tributo. Assim como credores privados deverão dirigir essas pretensões diretamente aos administradores, à igual imposição está sujeito o Fisco, representantes dos credores públicos, mas só nas mesmas hipóteses apontadas e não em quaisquer casos.”

Com efeito, a responsabilidade tributária de recolher tributo ao Fisco é da pessoa jurídica, decorrente do exercício do seu objeto social, cuja simples falta de recolhimento não enseja, por si só, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente⁴⁵. Ou seja, não é infração de lei, para fins da responsabilização prevista no art. 135 do CTN, deixar de recolher tributo. Tal situação não enseja o redirecionamento da cobrança da obrigação tributária ao sócio ou administrador da pessoa jurídica.

Desta forma, a inclusão de sócios, administradores, diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica no polo passivo da execução fiscal somente é cabível nos casos de gestão

⁴⁵ Súmula 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (Súmula 430, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, REPDJe 20/05/2010).

realizada com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou estatuto social ou, ainda, na hipótese de dissolução irregular da sociedade.

Essa posição foi adotada pela 1ª Seção do STJ⁴⁶ há muito tempo, conforme se pode verificar pela ementa do julgado de 2001:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de Divergência rejeitados.”

⁴⁶ STJ, EREsp 174.532/PR, Relator Ministro José Delgado, 1ª Seção, DJ de 20/08/2001.

Somente os sócios ou administrador com poderes de gestão, ou seja, o chamado sócio gerente, é que podem responder pessoalmente pela dívida tributária e não qualquer sócio que integrar o quadro societário da pessoa jurídica.

Nesse sentido, para legitimar a responsabilidade pessoal do art. 135 do CTN, deve-se averiguar se o sócio possuía poderes de gestão, nos períodos em que ocorreram os fatos geradores do tributo, ou ainda, na data em que ocorreu a dissolução irregular da pessoa jurídica.

Além disso, o pressuposto para responsabilidade pessoal do sócio ou administrador com poder de gestão é a prática dolosa de ato contrário à lei, ou atos praticados com excesso de poder estabelecidos em Contrato Social ou Estatuto. No caso, a responsabilidade torna-se pessoal dos sócios, mas isto somente ocorrerá quando ficar provado que o sócio praticou atos com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto, ou seja, se houver ato realizado com má-fé objetivando lesar o fisco, conforme já decidido pelo STJ⁴⁷. Caso estas condutas não tenham sido comprovadas, a responsabilização pelo pagamento do tributo não pode persistir.

No mesmo sentido é o entendimento do CARF⁴⁸, conforme ementa de decisão recente proferida sobre a matéria:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ -

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS.

A imputação de responsabilidade a sócio exige a constatada infração de lei por sociedade, os sócios são responsáveis pelo crédito tributário decorrente dessa infração. A responsabilização tributária do sócio impingida pelo Fisco com supedâneo nos artigos 134, VII e 135, I, do CTN, exige a presença dos requisitos ali exigidos, o que não restou comprovado nos autos. Exclusão do pólo passivo do sócio que se impõe.”

⁴⁷ STJ, AgRg no REsp nº 1.268.688/DF, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, DJ de 29/06/2016.

⁴⁸ CARF, Processo nº 10803.720067/2012-14, acórdão nº 1402-002.298, Relator Paulo Mateus Ciccone, DJ de 25/10/2016.

Sendo assim, tem-se certo que a responsabilidade pessoal do art. 135 do CTN não é objetiva, mas sim subjetiva, e só comporta o redirecionamento da cobrança quando estiver presente e comprovado o elemento subjetivo (dolo, fraude, conluio) na conduta do sócio gerente ou administrador da pessoa jurídica, claramente voltada para o descumprimento de seus deveres sociais, em prejuízo da própria sociedade e/ou do erário público.

Nesse sentido, cumpre transcrever trecho da decisão proferida pela nobre Juíza Federal do Tribunal Regional da 3ª Região, Dra. Lúcia Valle Figueiredo⁴⁹:

“Deveras, vejo que o art. 135 do Código Tributário Nacional impõe responsabilidade subjetiva. É dizer, o sócio-gerente ou o administrador ou ainda o diretor com poder de mando, para que possam responder pela obrigação tributária, deve ter agido com dolo ou culpa. E a prova há de ser produzida pelo Fisco.

Logo, se assim é, deixar de recolher tributo não se caracteriza em infração de lei. Não posso entender que o sócio tenha agido com dolo ou culpa quando descumpre prazo para pagar determinada exação. Mais ainda, quando o Fisco possibilita ao contribuinte parcelamento de débitos, anistia, remissão, e outros benefícios para o crédito tributário. Ora, não é a mesma situação quando se dissolve irregularmente a sociedade, ai sim importando em infração de lei.”

Contudo, apesar do entendimento exposto pela Juíza, é notório para aqueles que militam na área tributária, que na maioria das execuções fiscais em que constam no polo passivo também os sócios ou administradores das empresas não houve averiguação prévia quanto à presença dos requisitos para responsabilização pessoal do sócio, sendo, via de regra, indiscriminadamente incluídos pelos Procuradores Fazendários os sócios da pessoa jurídica no polo passivo das ações de cobrança (mesmo aqueles que não tem poder de gerência) e até mesmo aqueles que não faziam parte do quadro societário no período de ocorrência dos fatos geradores.

Essa questão envolve necessariamente saber se há necessidade de qualificar o nome do sócio como codevedor ou corresponsável (ou apenas na posição de sócio da pessoa jurídica) para

⁴⁹ Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Apelação Cível nº 405.231, Relatora Juíza Federal Lúcia Vale Figueiredo.

legitimar sua inclusão na Certidão de Dívida Ativa (CDA) e posteriormente na ação de Execução Fiscal, bem como o ônus da prova, se cabe a Fazenda ou a pessoa física na figura do sócio da pessoa jurídica.

Já em 2005, o STJ, por decisão proferida pela 1ª Seção⁵⁰, assim se posicionou sobre a questão:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos.”

⁵⁰ STJ. EREsp nº 702.232/RS, Ministro Castro Alves, 1ª Seção, DJ de 26/09/2005.

Fato é que a Fazenda Pública, através de seus Procuradores, vem incluindo o nome dos sócios ou administradores na CDA, cabendo a esses provarem que não agiram com excesso de poder, infração a lei, Contrato Social ou Estatuto.

Esse é o posicionamento atual do STJ, conforme se pode verificar pela decisão recente da 2ª Turma do STJ, de relatoria do Ministro Herman Benjamin⁵¹:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. REGULARIDADE DA CDA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou que o nome do recorrente consta do título executivo como responsável pela dívida cobrada e que ele não atendeu ao ônus de comprovar os fatos afirmados na Inicial (fl. 208, e-STJ).

2. Inicialmente, não se pode conhecer da irresignação contra a ofensa ao art. 121, parágrafo único, II, do CTN, uma vez que o mencionado dispositivo legal não foi analisado pela instância de origem. Ausente, portanto, o indispensável requisito do prequestionamento, o que atrai, por analogia, o óbice da Súmula 282/STF.

3. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, se a Execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, de que não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". A propósito, tal entendimento ficou consolidado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp 1.104.900/ES sob o rito dos recursos repetitivos.

4. Verifica-se que a análise da controvérsia demanda o necessário reexame do contexto fático-probatório, o que é inviável no Superior Tribunal de Justiça, ante o óbice da Súmula 7/STJ.

5. Agravo Interno não provido.”

⁵¹ STJ, AgInt no AREsp nº 960.550/BA, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJ de 01/02/2017.

Contudo, de forma diversa, já decidiu a 1ª Turma do STJ⁵², pela impossibilidade de inclusão do nome dos sócios na CDA, pois não houve a devida comprovação dos atos com excesso de poder, infração a lei, Contrato Social ou Estatuto:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL CONTRA SÓCIO DA PESSOA JURÍDICA ORIGINALMENTE EXECUTADA. AUSÊNCIA DE ILÍCITO ATRIBUÍVEL AO SÓCIO, A FIM DE LHE IMPOR RESPONSABILIDADE PELAS DÍVIDAS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. INCLUSÃO ILEGÍTIMA DE TERCEIRO NA CDA. SIMPLES INADIMPLÊNCIA QUE NÃO EQUIVALE AOS ILÍCITOS PREVISTOS NO ART. 135 DO CTN. SÚMULA 430 DO STJ. REEXAME DE FATOS E PROVAS. INVIABILIDADE DIANTE DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Diante da comprovação da ausência de dolo do Sócio-Gestor, foi afastada a sua responsabilidade por dívidas tributárias da pessoa jurídica, impondo-se rejeitar a tese de ofensa ao art. 535 do CPC, que se funda na omissão do Tribunal de Origem por deixar de se manifestar expressamente sobre a presunção de certeza e liquidez de que goza a Certidão da Dívida Ativa, a teor do art. 204 do CTN, porquanto irrelevante na hipótese em análise.

2. Conforme se depreende da Súmula 430 do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do Sócio-Gerente.

3. No caso destes autos, esclareça-se, é inaplicável a orientação firmada sob o rito do art. 543-C do CPC no acórdão do REsp. 1.104.900/ES, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe 10.4.2009 - de que, se o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN -, porque no caso sob análise se considerou ilegítima a própria inclusão do Sócio na CDA, dada a ausência de ilícito atribuível à pessoa física, a fim de impor-lhe responsabilidade pelas dívidas da pessoa jurídica.

4. E pontue-se, por fim, que reexaminar os autos para concluir que a parte ora Recorrida não teria demonstrado a inocorrência de ilícito, nos termos do art. 135 do CTN, é

⁵² AgRg no REsp 1.268.688/DF, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, DJ de 29/06/2016.

medida inviável no âmbito do Recurso Especial, a teor da orientação firmada na Súmula 7 do STJ.

5. Agravo Regimental desprovido.”

O assunto voltou a pauta da 1ª Turma do STJ, através do RESP nº 1.604.672/ES, cujo julgamento está suspenso até o momento de elaboração desse trabalho, pelo pedido de vista do Ministro Sergio Kukina (conclusos desde 07/06/2017), após voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, que negou provimento ao Recurso apresentado pelo Estado do Espírito Santo.

A decisão que levou a matéria para apreciação do STJ foi objeto de acórdão originária do Tribunal de Justiça do Espírito Santo⁵³, que por maioria de votos excluiu o sócio do polo passivo da Execução Fiscal, vez que não havia a qualificação do mesmo na CDA como corresponsável ou codevedor. Vejamos as razões que levaram a referida decisão, conforme voto vista vencedor:

“Pedi vista dos autos em razão da divergência entre os votos prolatados pelos eminentes Desembargadores que me antecederam, em especial para melhor analisar o voto divergente proferido pelo eminente Desembargador Fabio Clem de Oliveira, que deu provimento ao recurso interposto por Wagner Canhedo Azevedo, ao argumento de que ‘[...] no caso em apreço, o agravante Wagner Canhedo Azevedo não figura na certidão de dívida ativa (CDA) no campo destinado ao (s) ‘DEVEDOR (ES)’, mas sim no campo ‘SÓCIO(S)’ (cf, Cópia do título executivo folha 59)’ e que, em razão disso, isto é, por não constar como codevedor do tributo, mas tão somente como sócio da pessoa jurídica devedora, “[...] para justificar sua inclusão na relação processual da ação de execução fiscal seria necessária comprovação de que praticou conduta subsumível a alguma das hipóteses do art. 135, III, do Código Tributário Nacional”.

⁵³ TJ/ES, Ag, Inominado em Ag. de Instrumento nº 0041945-42.2013.8.08.0024, Relator Desembargador Victor Queiroz Schneider, 1ª Câmara Cível, DJ de 05/02/2015.

De fato, se o nome do sócio não consta da CDA como responsável e/ou codevedor do tributo, mas simplesmente como sócio da pessoa jurídica devedora, e a execução fiscal também é proposta contra ele (pessoa física), deverá ao Fisco comprovar que o mesmo agiu “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto” (art. 135, caput, CTN).

(...)

In casu, compulsando a certidão de dívida ativa (CDA) que deu origem à execução fiscal originária (fl. 59), verifica-se que Wagner Canhedo Azevedo, ora agravante, não consta como responsável e/ou codevedor do tributo, mas apenas como um dos sócios da sociedade empresária Viação Aérea São Paulo S/A.

Nesse sentido, sem necessidade de maiores digressões, pedindo vênias ao eminente Desembargador substituto Victor Queiros Scheider, acompanho integralmente o posicionamento divergente externado pelo eminente Desembargador Fabio Clem de Oliveira, no sentido de dar provimento ao recurso para cassar a decisão recorrida e, por consequência, dar provimento ao agravo de instrumento para excluir o agravante do polo passivo da ação de execução fiscal nº 0014198-69.2003.8.08.0024.”

Assim, diante da suspensão do julgamento do REsp 1.604.672/ES no STJ, até que seja definido acerca da necessidade ou não de constar a qualificação do sócio ou administrador como codevedor na CDA, permanecem as seguintes situações:

- (i) se na CDA não constar o nome do sócio ou administrador, a pretensão de responsabilizá-lo, pessoalmente, demanda prova a cargo da Fazenda Pública, com a respectiva comprovação de que ocorreu uma das hipóteses previstas no artigo 135, do CTN;
- (ii) se o nome do sócio ou administrador constar impresso na CDA, na qualidade de codevedor, essa circunstância inverte o ônus probatório, ficando a cargo da pessoa

física demonstrar que não agiu fora dos limites do art. 135 do CTN, uma vez que a certidão é dotada de presunção de liquidez e certeza.

Embora a CDA tenha presunção de veracidade, esta presunção somente subsiste em virtude desta estar apoiada em um prévio processo administrativo. Assim, a responsabilidade tributária deve ficar provada, pela Fazenda Pública, neste processo administrativo, no qual deve ser assegurado ao sócio ou administrador o contraditório e ampla defesa, que deve ser pessoalmente notificado para apresentar defesa. A responsabilidade tributária não pode ser apoiada em uma presunção, mas somente em provas concretas, cujo ônus é de quem as alega, da Fazenda Pública, seja no processo administrativo ou no processo judicial, mas sempre antes de se proceder a citação do sócio ou administrador no executivo fiscal.

Ademais, em termos práticos, é inviável a produção de prova, pelo sócio ou administrador, de que toda a sua gestão foi regular, pois teria que apresentar vastíssima quantidade de documentos, e ainda assim, a prova não seria possível, visto que não há como produzir, em termos gerais, prova de que não se cometeu ato ilícito ou irregularidade.

Em relação à propositura de execução fiscal diretamente contra o sócio ou administrador, em virtude de seu nome já estar na Certidão de Dívida Ativa, entendemos que isso só pode ser admitido após prévia apuração de responsabilidade tributária no processo administrativo, conforme doutrina já transcrita nesse trabalho.

Portanto, a Fazenda Pública só poderia constituir o seu próprio título executivo se este for extraído de um procedimento administrativo, submetido a todas as garantias constitucionais processuais, acompanhado da Certidão de Dívida Ativa, sob pena de lesão à Constituição da República, que garante o direito ao contraditório e à ampla defesa tanto em processos administrativos quanto em processos judiciais.

3.2.1 - Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica

Questão de extrema importância e que configura uma das maiores ocorrências para responsabilização dos sócios ou administradores da pessoa jurídica é a dissolução irregular da sociedade, considerada pacificamente hoje pela jurisprudência como “infração de lei”, enquadrada no art. 135, III, do CTN.

Como já mencionado, em regra, os sócios ou administradores não respondem pelos débitos fiscais da empresa, mesmo que a sociedade não possua bens suficientes para satisfazer suas obrigações. No entanto, existem exceções a essa regra, e o encerramento irregular da empresa é a causa mais comum da excepcional responsabilização dos sócios ou administradores pelas obrigações fiscais da empresa.

É aqui que entra a importância do encerramento regular da sociedade (quando possível) ou ao menos, a manutenção atualizada do endereço cadastral da empresa junto aos órgãos públicos.

Segundo a doutrina no citado Juiz Renato Lopes Becho⁵⁴, há duas formas de dissolução regular da sociedade:

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

⁵⁴ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 115.

Vale acrescentar, apenas para ciência, que com a promulgação e entrada em vigor da Lei Complementar nº 147/2014, houve modificação na Lei 11.598/2007, sendo possível o encerramento (baixa) da empresa mesmo que tenha débitos tributários, sem a necessidade de apresentação de Certidões Negativas. Contudo, a Lei só autoriza a baixa de Micros e Pequenas empresas, cujo limite anual de receita bruta em vigor estabelecido pela Lei Complementar nº 155/2016 é: (i) Microempresa: R\$ 900 mil; (ii) Empresa de Pequena Porte: R\$ 4,8 milhões, (iii) Microempreendedor Individual: R\$ 81 mil.

Trata-se, entretanto, de verdadeira “armadilha”, já que a condição para baixa da empresa é que os débitos tributários sejam transferidos do CNPJ para o CPF do responsável pela companhia, ficando a pessoa física com a responsabilidade tributária de quitar os débitos que eram da pessoa jurídica.

É muito comum, sobretudo no caso de pequenas empresas, os sócios ou administradores ao invés de formalizarem a dissolução regular e extinguirem legalmente a pessoa jurídica, simplesmente fecham as portas e fazem a “liquidação” do patrimônio, dividindo os haveres entre si, caracterizando a dissolução de fato e não de direito. Além disso, em muitas ocasiões, passados alguns anos do “fechamento das portas da empresa”, ocorre a situação de citação dos sócios (não só o sócio gerente) para responderem pelos débitos tributários que eram da pessoa jurídica, tendo em vista o prazo prescricional de 5 anos para cobrança dos créditos tributários.

O encerramento irregular ocorre quando a empresa deixa de realizar a dissolução regular da sociedade ou ainda, na hipótese de não comunicar o encerramento das atividades aos órgãos competentes, deixando de manter atualizadas as informações cadastrais junto aos órgãos públicos.

Na prática, a comprovação de dissolução irregular da empresa é realizada por meio de Oficial de Justiça que, a pedido do Fisco, comparece no endereço que a sociedade declara aos órgãos públicos como sendo de sua sede e se certifica que a empresa não funciona no local.

Assim, apoiados na Súmula 435 do STJ⁵⁵, os Procuradores Fazendários, logo após o retorno do mandado de citação da pessoa jurídica como, por exemplo: “não encontrado”, “não localizado”, “mudou-se”, “imóvel encontra-se fechado”, etc., podem seja reconhecida presumidamente a dissolução irregular da sociedade e o imediato redirecionamento da cobrança tributária aos sócios ou administradores, inclusive com a solicitação de penhora *on line*, como garantia integral da Execução Fiscal.

Acerca do assunto, mais uma vez vamos nos socorrer da doutrina do Juiz das Execuções Fiscais de São Paulo, Dr. Renato Lopes Becho⁵⁶:

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

Contudo, esse ônus da Fazenda Pública em comprovar a dissolução irregular da sociedade não é realizado na prática, cabendo aos sócios ou administradores, inclusive os que não exercem poderes de gerência, se defenderem através de exceções de pré-executividade ou embargos à execução, requerendo a exclusão do polo passivo da Execução.

Já definiu o STJ⁵⁷, no entanto, que a defesa do sócio ou ex-sócio deve ser realizada via embargos à execução, sob a alegação de que a demonstração de inexistência de responsabilidade

⁵⁵ Súmula 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

⁵⁶ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 116/117.

⁵⁷ STJ, REsp 1.659.234/SC, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJ de 05/05/2017.

tributária depende de dilação probatória, o que não é admitido via exceção de pré-executividade.

Esse não é, entretanto, o entendimento do Juiz Renato Lopes Becho⁵⁸, pelas seguintes razões:

“Contudo, o próprio legislador cercou-se de cautela e equilibrou a força da inscrição em dívida ativa, cuja Certidão é título executivo extrajudicial, afirmando a sua relatividade. Ele reconheceu (no CTN, art. 204, parágrafo único, e na LEF, art. 3º, parágrafo único) que as presunções de certeza e liquidez expostas na CDA são relativas, podendo ‘ser ilididas’, é dizer, negadas, contestadas, fragilizadas, derrubadas, ‘por prova inequívoca’, ou seja, por prova robusta, forte, evidente, clara, insofismável, também pré-constituída (constituída antes do processo judicial executivo) que infirme as presunções da CDA. Tal prova fica, à evidência, a cargo do executado, quer seja contribuinte, quer seja responsável tributário. O veículo processual para apresentar a prova inequívoca que ilida as presunções da dívida regularmente inscrita é a exceção de pré-executividade.”

E finaliza o aludido doutrinador⁵⁹:

“O egrégio Superior Tribunal de Justiça tem decidido, entretanto, que a exceção de pré-executividade não é instrumento hábil a ser manejado contra o responsável tributário. Essa interpretação, todavia, data máxima vênia, não merece prosperar. Diversos casos fáticos apontam em sentido contrário, como a prova, apresentada em exceção de pré-executividade, de que o imputado como responsável nasceu no curso da execução fiscal, ou que o CPF de uma pessoa foi erroneamente lançado nos autos, ou ainda, de que imputado teve seus documentos roubados e fora incluído em dezenas de falsas empresas. Todos esses exemplos foram colhidos em nossa experiência profissional.

⁵⁸ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 219/220.

⁵⁹ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 220/221.

Considerando que os embargos à execução fiscal têm como pressuposto a penhora de bens da parte (Lei nº 6.830/1980, art. 16), não é razoável exigir referido bloqueio para hipóteses de patente errônea na responsabilização.”

A questão da dissolução irregular da sociedade pela falta de atualização cadastral tem posição já consolidada pelo STJ em 2013⁶⁰, conforme se pode constatar pela decisão proferida pela 1ª Seção de Julgamento e abaixo reproduzida:

“Processual Civil. Tributário. Execução Fiscal. Certidão de Oficial de Justiça que Informa Não ter Encontrado a Empresa no Endereço Indicado Pelo Fisco para Citação. Redirecionamento. Presunção "Juris Tantum" de Dissolução Irregular. Art. 135, do CTN. Aplicação da Súmula n. 435/STJ.

- 1. Em execução fiscal, certificada pelo oficial de justiça a não localização da empresa executada no endereço fornecido ao Fisco como domicílio fiscal para a citação, presume-se (juris tantum) a ocorrência de dissolução irregular a ensejar o redirecionamento da execução aos sócios, na forma do art. 135, do CTN. Precedentes: EREsp 852.437 / RS, Primeira Seção. Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.10.2008; REsp 1343058 / BA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.10.2012.***
- 2. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros junto aos órgãos de registros públicos e ao Fisco, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. Precedente: EREsp 716412 / PR, Primeira Seção. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12.9.2007.***
- 3. Aplica-se ao caso 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".***
- 4. Recurso especial provido.”***

Ainda no que tange a dissolução irregular da sociedade, merece destaque a discussão sobre a responsabilização do sócio gerente na época dos fatos geradores ou da data da dissolução

⁶⁰ STJ, REsp 1.374.744/BA, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Seção, DJ de 17/12/2013.

irregular da sociedade. Ou seja, qual sócio gerente seria o responsável pela obrigação tributária? O do período da ocorrência dos fatos geradores do tributo, ou o sócio da época da dissolução irregular da sociedade?

Após decisões contraditórias, o STJ⁶¹ recentemente dirimiu a divergência, considerando que a responsabilidade tributária é do sócio gerente a época da ocorrência da dissolução irregular da sociedade. Vejamos:

“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

⁶¹ STJ, AgInt no REsp nº 1.609.232/SC, Relator Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, DJ de 15/02/2017.

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.

VII. Aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 83 desta Corte, in verbis: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". O referido enunciado aplica-se também aos recursos interpostos com base na alínea a do permissivo constitucional.

VIII. Agravo interno improvido."

3.2.2 – Do Prazo para Redirecionamento da Execução Fiscal para o Sócio da Pessoa Jurídica.

O redirecionamento da Execução Fiscal consiste na inclusão do sócio ou administrador no polo passivo da ação, passando este a responder pessoalmente pelos débitos tributários originários da pessoa jurídica.

Com efeito, o redirecionamento da ação contra o sócio ou administrador da pessoa jurídica, só pode ocorrer nas seguintes situações:

- (i) Quando houver a comprovação de atos praticados pelo sócio ou administrador com poder de gestão com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional;
- (ii) Quando houver a dissolução irregular da pessoa jurídica, nas hipóteses trazidas no capítulo anterior.

O redirecionamento da cobrança é prazo prescricional e se refere à perda do direito de ação pela Fazenda Pública contra o sócio ou administrador para cobrança do crédito tributário, quando houver inércia no redirecionamento na Execução Fiscal.

Consideramos como premissa o fato da Execução Fiscal ter sido ajuizada inicialmente contra a pessoa jurídica, tendo a Fazenda Pública prazo de cinco anos para o redirecionamento da cobrança, pela ocorrência de umas das hipóteses do art. 135 do CTN.

Como é notório em matéria tributária, o prazo de prescrição para cobrança de débitos tributários é de cinco anos, nos exatos termos do art. 174 do CTN, sendo possível sua interrupção nas hipóteses descritas no seu parágrafo único:

“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;

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.”

Desta forma, o redirecionamento da execução contra o sócio ou administrador precisa ocorrer no prazo de cinco anos, devendo a situação harmonizar-se com o disposto no art. 174 do CTN.

Diferentemente, o prazo decadencial se refere à perda do próprio direito de constituir o tributo, caso não exercido no prazo legal. Quando o contribuinte pratica o fato gerador, situação descrita de forma geral e abstrata na lei (hipótese de incidência ou fato imponível) nasce com ele a obrigação tributária. Caso a obrigação não seja cumprida espontaneamente, o Fisco tem um prazo de 5 anos para "constituir" o crédito tributário através de uma das modalidades de lançamento inseridas no CTN (lançamento de ofício ou por declaração), ou seja, “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo*” (art. 142 CTN).

Há também a hipótese do chamado “autolancamento”, ou lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao próprio sujeito passivo (contribuinte) o dever de calcular o tributo e antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. É uma forma de pagamento antecipado sujeito à condição posterior de homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. Esse prazo é decadencial e extingue o próprio direito de constituir o crédito.

Já com relação ao prazo prescricional, já houve a constituição do crédito tributário, por uma das formas de lançamento estabelecidas no CTN, com o respectivo ajuizamento da ação de Execução Fiscal contra a pessoa jurídica, iniciando-se a contagem do prazo de cinco anos para redirecionamento da cobrança contra o sócio ou administrador.

Assim, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio ou administrador deve observar o prazo prescricional de cinco anos, contados a partir da comprovação da prática do ato ilícito (praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto), ou do reconhecimento da dissolução irregular da sociedade, nos exatos termos do art. 135 do CTN.

No que tange ao momento de contagem do prazo prescricional, veja a lição do Juiz Renato Lopes Becho⁶²:

“O tratamento dado pelo legislador no Código Tributário Nacional a respeito do tempo para constituição do crédito tributário e para sua satisfação sempre partiu dos acontecimentos (fatos) – e não do conhecimento do fato. Por sinal, o legislador foi coerente nesse assunto com a tradição jurídica brasileira, o que pode ser observado também em relação ao direito penal: a punibilidade dos fatos cessa após o transcurso de lapsos temporais a partir dos acontecimentos – e não de quando vieram a público ou foram conhecidos pelas autoridades públicas.

Assim, a consulta aos arts. 173,174 e 150, §4º do CTN corrobora o que estamos afirmando: as contagens do tempo iniciam-se na data do fato imponible, na constituição do crédito tributário, no recolhimento antecipado do tributo ou em outro momento (1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado; da decisão administrativo de que não caiba recurso etc.), mas sempre na data do fato.”

No mesmo sentido, destaca Sara de França Lacerda⁶³ que *"apenas no momento em que se verificar a possibilidade de inclusão do sócio no polo passivo da demanda é que se pode exigir alguma ação positiva da exequente nesse sentido. Não se pode querer que alguém pratique ato processual sem que o implemento das condições que o permitam tenham ocorrido"*.

⁶² BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 204/205.

⁶³ LACERDA, Sara de França. O redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular. In: SANTOS, Herta Rani Teles, DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira e LACERDA, Sara de França (Coord.). Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares. Brasília: Consulex, 2011.

Corroborando o entendimento sobre a matéria, importante trazer a doutrina de Juliana Furtado Costa Araújo⁶⁴:

“Portanto, nosso entendimento reside na idéia de que somente é possível se iniciar o cômputo de um prazo prescricional quando estiverem presentes as circunstâncias materiais necessárias que permitam a inclusão de um terceiro no pólo passivo do feito executivo. Antes disso, se não é possível falar na própria responsabilidade, quiçá em contagem de prazo prescricional relativo a responsabilidade”.

Logo, o prazo inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal para cobrança de créditos tributários, será o momento em que estiver comprovado nos autos judiciais alguma das infrações previstas no art. 135. III, do CTN, ou na hipótese da dissolução irregular da pessoa jurídica executada, momento em que restar devidamente comprovado documentalmente ou por certidão do Oficial de Justiça, as circunstâncias materiais necessárias que permitam a inclusão do sócio ou administrador no polo passivo da Execução Fiscal.

Acerca do redirecionamento da cobrança ao sócio ou administrador da pessoa jurídica, diante da dissolução irregular da sociedade, vale trazer decisão recente do STJ⁶⁵:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ARTS. 134, VII, DO CTN; 4º DA LEF; 10 DO DECRETO N. 3.708/19; 50, 1.052 E 1.080 DO CC/02. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NOS TERMOS DA SÚMULA 435/STJ. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE QUE EXERCIA ESSE ENCARGO POR OCASIÃO DO ATO PRESUMIDOR DA DISSOLUÇÃO. POSSIBILIDADE. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR OU VENCIMENTO DO TRIBUTO. IRRELEVÂNCIA. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem afastou a responsabilidade dos sócios-gerentes da sociedade contribuinte executada por entender que estes, embora ocupassem a

⁶⁴ ARAÚJO, Juliano Furtado Costa. O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, v. 1, n. 1, p. 83-97, jan./jun. 2011.

⁶⁵ STJ, REsp 1.520.257/SP, Relator Ministro OG Fernandes, 2ª Turma, DJ de 23/06/2015.

gerência no momento da dissolução irregular presumida, não exerciam a direção da entidade por ocasião

da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou do vencimento do respectivo tributo.

2. Os arts. 134, VII, do CTN; 4º da LEF; 10 do Decreto n. 3.708/19; 50, 1.052 e 1.080 do CC/02 não foram objeto de análise ou apreciação pelo Tribunal de origem, o que revela a ausência de prequestionamento. Incidência dos verbetes 282 e 356 da Súmula do STF.

3. 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.

4. 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.

5. No caso concreto dos autos, o Tribunal de origem, à luz do contexto fático-probatório, concluiu que as pessoas contra quem se formulou o pedido de redirecionamento gerenciavam a sociedade no momento da constatação do ato presumidor da dissolução irregular.

6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido"

Outrossim, o redirecionamento da cobrança ao sócio ou administrador não importa no afastamento da responsabilidade da pessoa jurídica, nem seu desligamento do feito, justamente pela manutenção da condição de contribuinte como sujeito passivo da dívida tributária, conforme já definido pelo STJ⁶⁶.

⁶⁶ STJ, REsp 1.455.490/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJ de 25/09/2014.

O referido prazo prescricional não deve ser confundido com a prescrição intercorrente do processo de Execução Fiscal, que se opera decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal do sócio ou administrador, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

A prescrição intercorrente é a situação que ocorre no curso da Execução Fiscal quando, interrompido o prazo prescricional por uma das causas previstas no parágrafo único do art. 174 do CTN, a Fazenda Pública deixa de promover o andamento efetivo da execução, quedando-se inerte.

Não obstante o fato da citação válida da pessoa jurídica interromper a prescrição em relação ao sócio ou administrador, no caso de redirecionamento da execução fiscal, a prescrição intercorrente tem início a partir da citação da empresa, conforme posicionamento já firmado pelo STJ⁶⁷:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CITAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. REDIRECIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INVIABILIDADE. SUSPENSÃO DOS RECURSOS NO STJ.

1. A Primeira Seção do STJ orienta-se no sentido de que, ainda que a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

2. É pacífico o entendimento no STJ de que, escolhido Recurso Especial para ser julgado no rito dos Recursos Repetitivos, art.543-C do CPC, não haverá sobrestamento dos recursos que tramitam no STJ.

3. Agravo Regimental não provido

De fato, é orientação do STJ que a citação dos sócios ou administradores, corresponsáveis eventuais, só interrompe a prescrição em relação ao pedido de redirecionamento da execução

⁶⁷ AgRg no REsp nº 1.77.468/RS, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJ de 28/11/2014.

fiscal se ocorrer em até cinco anos a partir da citação da pessoa jurídica. Isso porque, em prestígio à segurança jurídica, não se admite que as dívidas fiscais sejam exigidas a qualquer momento, sem respeitar o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo (prescrição).

Outra forma de prescrição intercorrente ocorre quando não for localizado o devedor ou bens capazes de garantir a Execução Fiscal, situação em que o processo ficará suspenso por um ano, sendo levado ao arquivo, ao final do qual, será reiniciado a contagem do prazo prescricional, tudo nos termos do art. 40 da LEF⁶⁸ (Lei nº 6.830/80).

Desta forma, foram mencionadas duas formas de prescrição intercorrente: **(i)** quando a Fazenda Pública, após a citação da pessoa jurídica, ficar inerte em dar andamento a Execução Fiscal por mais de cinco anos; e a **(ii)** quando não for localizado o devedor ou bens passíveis de penhora.

Contudo, a hipótese de prescrição intercorrente relacionada ao dever da Fazenda Pública impulsionar o processo após a citação da pessoa jurídica, não deve ser confundida com a hipótese a que se refere o art. 40 da Lei 6.830/80, que não deriva da inércia da exequente, mas da mera inviabilidade de prosseguimento do executivo fiscal, como demonstra a literalidade do dispositivo legal.

Nesse sentido, cumpre trazer a lição de Jorge de Oliveira Vargas⁶⁹:

⁶⁸ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

⁶⁹ VARGAS, Jorge de Oliveira. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). Decadência e prescrição. Pesquisas tributárias: nova série - 13. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2008, p. 435-444.

“A prescrição intercorrente que decorre da ausência de bens penhoráveis do contribuinte é uma modalidade de prescrição que não está ligada à inércia do titular do direito, pois tem como pressuposto uma circunstância alheia à sua vontade, mas que também atende ao interesse público de evitar o prolongamento demasiado dos litígios.”

A este respeito foi, inclusive, editada a Súmula nº 314 do STJ, visando compatibilizar o art. 174 do CTN e o art. 40 da LEF: *“Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”*.

Com isso, pode-se interpretar que o prazo total seria de seis anos, considerando o prazo de suspensão de 1 ano + o prazo prescrição intercorrente de 5 anos, como já decidido pelo STJ em decisão proferida em 2010⁷⁰:

“TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - TERMO A QUO - FINDO PRAZO DE UM ANO DA SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO – SÚMULA 314/STJ - AUSÊNCIA DE INÉRCIA DA FAZENDA - VERIFICAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 07/STJ.

1. O termo a quo para a contagem da prescrição intercorrente inicia-se após findado o prazo de um ano de suspensão da execução, quando não encontrado o devedor ou localizados os seus bens. O enunciado da Súmula 314 do STJ assim dispõe: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente".

2. Ademais, entendeu o Tribunal a quo que a exequente manteve-se inerte desde 2000 até a decisão que reconheceu a prescrição intercorrente em 27.10.2008, ou seja, mais de cinco anos.

3. Aferir se houve ou não inércia da exequente, em detrimento do que foi analisado e decidido pelo juízo de origem, demandaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a este Tribunal em vista do óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido.”

⁷⁰ STJ, Agr no Ag 1.253.088/SC, Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, DJ de 03/09/2010.

Esse, no entanto, não é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁷¹, cujo posicionamento é que o prazo de cinco anos da prescrição intercorrente tem início da data do despacho que determina a suspensão pelo art. 40 da LEF (Lei nº 6.830/80), de acordo com a ementa abaixo transcrita:

“APELAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL INTERCORRENTE.

Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o prazo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. STJ.

A Corte Especial deste Tribunal, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade do § 4º e caput do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, adotou interpretação de acordo com a Constituição Federal, fixando como termo inicial do prazo de prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão (art. 40, caput). (TRF4, Arguição de Inconstitucionalidade nº 00046714620034047200, 2ª Turma, Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Munch. D.E 15/09/2010)”

Na referida decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o Desembargador relator se apoiou em duas decisões proferidas pelo STJ⁷², sob o fundamento de que é desnecessária a intimação da Fazenda Pública quanto a suspensão da execução, bem como do ato de arquivamento e que o transcurso do prazo de um ano de suspensão é automático.

3.2.3 – Desconsideração da Personalidade Jurídica e o CPC/2015;

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica “*desenvolveu-se com o fim precípua de prevenir o desvio de finalidade de um ente empresarial, seja através da fraude à lei, aos credores ou ao contrato social, isto é, visando, única e exclusivamente, responsabilizar a má-fé dos sócios administradores*”⁷³.

⁷¹ TRF4, Apelação nº 5010239-09.2017.404.9999, Relator Desembargador Federal Cândido Alfredo Silva Leal Junior, 4ª Turma, DJ de 01/06/2017.

⁷² STJ, AgRg no AREsp 232083/PR, 1ª Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJ de 10/10/2012 e AgRg no AREsp 202392/SC, 2ª Turma, Relator Ministro Mauro Campbel Marques, DJ de 28/09/2012.

⁷³ MARTINS, Gilberto Baptista. Os fundamentos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o novo Código Civil. In *Boletim Adcoas* 4/84.

Surgiu então a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que considerou que as pessoas jurídicas, inobstante apresentarem gestão autônoma, apresentam sua vontade subordinada aos sócios ou administradores que as controlam, ou seja, a vontade da pessoa jurídica nada mais é que o reflexo da vontade de seus sócios.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica no processo deve, obrigatoriamente, respeitar dois princípios constitucionais do direito processual: o contraditório, abrangendo a ampla defesa e o devido processo legal.

Inicialmente, a discussão era sobre a necessidade de demanda autônoma para apurar a responsabilidade do sócio ou se era possível ser decretada a penetração no patrimônio pessoal do sócio ou administrador no mesmo processo, ou seja, de maneira incidental. Atualmente, a discussão é sobre a possibilidade de instauração de incidente para apuração da desconsideração da personalidade jurídica em sede de Execução Fiscal.

Importante salientar que a desconsideração da personalidade jurídica não objetiva invalidar os atos constitutivos de uma sociedade e nem se confunde com dissolução irregular da sociedade. O que se pretende com a desconsideração é tornar ineficazes os atos realizados pela sociedade, quando forem praticados em descumprimento à função social da empresa e responsabilizar a pessoa do sócio ou administrador.

Acerca do assunto, cumpre trazer a lição do Juiz Renato Lopes Becho⁷⁴:

*“Atualmente, a tese da *disregal of legal entity* passou a compor o sistema jurídico brasileiro, positivado no Código Civil, art. 50. A leitura do dispositivo legal com que destacamos os dois núcleos que justificam o efeito da desconsideração da personalidade jurídica: desvio de finalidade e confusão patrimonial. De nossa parte, não conseguimos identificar que a dissolução irregular seja uma hipótese de desvio de finalidade, que não cumpre mais sua finalidade. Assim também não nos parece que o*

⁷⁴ BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 123.

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 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).”

De acordo com o art. 50 do Código Civil⁷⁵, para a desconsideração da personalidade jurídica são necessários: **a)** o requisito objetivo, que consiste na insuficiência patrimonial do devedor; e **b)** o requisito subjetivo, consistente no desvio de finalidade ou confusão patrimonial através da fraude ou do abuso de direito.

Por outro lado, mesmo em âmbito tributário, não só o abuso ao direito, mas também a fraude à lei é considerada requisito para a desconsideração da personalidade jurídica, bem como a utilização

⁷⁵ 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.

da pessoa jurídica para dificultar a identificação do sujeito passivo e, por conseguinte, para utilizá-la para atingir fins ilegítimos e ilegais.

Com efeito, para uns, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário seria inaplicável, em razão da inexistência de expressa previsão legal. Para outros, a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária seria plenamente aplicável, com fundamento no artigo 135 do CTN, como dispositivo expressamente autorizador da desconsideração da personalidade jurídica em matéria fiscal-tributária, quando os atos descritos no *caput* do artigo são praticados de modo a impedir a satisfação da execução fiscal originalmente proposta contra a pessoa jurídica.

É comum a Fazenda Pública pleitear a desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, através de simples petição sem quaisquer formalidades ou exigências legais, com fundamento apenas na hipótese do artigo 135 do CTN, sendo muitas vezes aceito pelo Juiz a penhorados bens dos sócios ou administradores para pagamento da dívida tributária, sem nem dar oportunidade prévia de manifestação do sócio ou administrador para que possa se defender antes de ter contra si essa medida extrema.

A aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária gerou diversas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais. Sob a égide do CPC anterior, a jurisprudência admitia a desconsideração da personalidade jurídica sem a necessidade de ação autônoma. O entendimento dominante era no sentido de que o Juízo, incidentalmente, poderia desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade na execução.

Por sua vez, o STJ, reiteradamente vinha decidindo que, preenchidos os requisitos legais, não era necessária a propositura de ação autônoma para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e atingir os bens dos sócios ou administradores.

O novo CPC/2015, por sua vez, tratou especificamente sobre o “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica” tornando lei a desnecessidade da propositura de ação judicial autônoma para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa.

Em vista do novo CPC/2015, surgiram diversas discussões sobre a possibilidade de ser o incidente aplicável às execuções fiscais.

O Tribunal de Justiça de São Paulo⁷⁶ tem posição pelo descabimento de instauração em sede Execução Fiscal para apurar a responsabilidade do sócio ou administrador:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – Execução Fiscal - Insurgência contra decisão que determinou à Fazenda Pública que promova o requerimento de inclusão do sócio da executada no polo passivo da ação por meio de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica - Descabimento - Redirecionamento da execução fiscal aos sócios que prescinde do incidente - Hipótese de responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN - Precedentes deste Tribunal - Decisão reformada - Recurso provido.”

Esse também é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁷⁷:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INAPLICABILIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

1. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica é cabível nos casos em que a responsabilidade patrimonial dos sócios deve ser determinada por decisão judicial, hipóteses nas quais o julgador irá perquirir a existência de "abuso da personalidade jurídica", "desvio de finalidade", "confusão patrimonial" ou outros conceitos jurídicos indeterminados similares, empregados nas normas que disciplinaram o instituto.

2. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica dos artigos 133 a 137 do CPC/2015 não é cabível nos casos de execução fiscal de dívida tributária, em que a responsabilidade não é determinada em decisão judicial mas decorre diretamente de lei.

3. No caso, afastada a necessidade de instauração do incidente, não cabe a esta Corte examinar o redirecionamento, pois isso implicaria supressão de instância, porquanto a decisão agravada não apreciou tal ponto. O caso, portanto, é de determinar o retorno dos

⁷⁶ TJSP, Agravo de Instrumento nº 2139472-26.2016.8.26.0000, Relator Desembargador Eutálio Porto, 15ª Câmara de Direito Público, DJ de 17/11/2016.

⁷⁷ TRF4, Agravo nº 5020205-54.2016.404.0000, Relatora Desembargadora Cláudia Maria Dadico, 2ª Turma, DJ de 22/06/2016.

autos ao juízo de origem para que o magistrado singular analise a possibilidade do redirecionamento da execução fiscal.”

Contudo, esse não é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁷⁸, que em decisão recente, assim se posicionou:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO ADMINISTRADOR. ARTIGO 135 DO CTN. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (ARTIGOS 133 A 137 DO CPC). AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA LEF. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. POSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

- O caso dos autos revela que a exequente pleiteou o redirecionamento com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN após a penhora ter-se revelado infrutífera na medida em que a empresa não mais ocupa o domicílio fiscal informado à Receita Federal do Brasil. Ao analisar o requerimento, o magistrado a quo, de ofício, determinou a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica (artigos 133/137 do CPC), com a suspensão da ação e a citação do sócio.

- A inclusão de sócios administradores, diretores, gerentes ou representantes da executada no polo passivo da execução fiscal é matéria disciplinada nos artigos 134 e 135 do CTN e somente é cabível nos casos de gestão com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou estatuto social ou, ainda, na hipótese de dissolução irregular da sociedade (Súmula 435 do STJ) (REsp 474.105/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 19.12.03; EREsp 260.017, Rel. Min. José Delgado, DJU de 19.4.2004; ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005). A finalidade é alcançar o patrimônio de terceiros, nas hipóteses em que a empresa devedora, comprovadamente, foi utilizada de maneira ilícita em detrimento do crédito fiscal. No mesmo sentido, o artigo 50 do Código Civil prevê a possibilidade de o credor atingir o patrimônio dos sócios quando demonstrado o abuso da personalidade jurídica da devedora de dívida não tributária, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou

⁷⁸ TRF3, Agravo nº 0011853-25-2016.4.03.0000, Relator Juiz Federal Convocado Marcelo Guerra, 4ª Turma, DJ de 30/01/2017.

pela confusão patrimonial. Essas normas de cunho material têm a mesma essência e finalidade, a despeito de diferirem quanto às pessoas que podem ser responsabilizadas pela dívida originária: os sócios com poderes de gestão pelo CTN (além das pessoas previstas nos incisos do artigo 134 e nos incisos I e II do artigo 135) e qualquer sócio pelo CC. De outro lado, para que esses dispositivos sejam aplicados no processo, são necessárias regras procedimentais. No caso das execuções fiscais, estão previstas na Lei n.º 6.830/80 e, para as demais execuções de título extrajudicial, que não tenham lei processual específica, no Código de Processo Civil que, ademais, é regra geral e, por esse motivo, tem aplicação subsidiária às leis processuais especiais quando omissas sob algum aspecto. É o caso da Lei n.º 6.830/80, cujo artigo 1º dispõe, verbis: "Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil."

- À míngua de previsão na LEF de um incidente específico para a responsabilização de terceiros, inegável a possibilidade de se aplicar, subsidiariamente, a inovadora previsão do Código de Processo Civil de 2015 (Lei n.º 13.105/2015) do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (artigos 133/137 do CPC), que nada mais estabelece do que a forma procedimental que deve obedecer a inclusão dos sócios gestores no polo passivo da execução fiscal. Dessa forma, não subsiste o argumento de que a responsabilidade tributária decorre de norma especial, sujeita a procedimento próprio no âmbito da legislação tributária (artigos 121, inciso II, e 135, inciso III, do CTN) e que, por esse motivo, o incidente processual não se lhe aplica, pois, como visto, direito material não se confunde com processual. Igualmente, afigura-se frágil a alegação de que houve instauração, de ofício, do incidente pelo magistrado a quo, dado que a exequente formulou pedido expresso para a inclusão de terceiros no polo passivo da demanda de origem (fl. 52). Por fim, não se verifica a alegada incompatibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica com a execução fiscal, em virtude de aquele possibilitar a apresentação de defesa prévia, bem como a produção de provas sem garantia do juízo e a suspensão do curso do processo de maneira automática. Ao revés, garante ao terceiro que se pretende incluir no polo passivo do feito o exercício da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, inciso LV, da CF/88) no debate de uma

questão de ordem pública (legitimidade passiva ad causam), que pode ser debatida também em sede de exceção de pré-executividade, sem qualquer garantia do juízo.

- À vista da fundamentação anteriormente explicitada, justifica-se a manutenção da decisão agravada.

- Agravo desprovido.”

Sendo assim, apesar da divergência de entendimento, tem-se certo que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, incorporado ao ordenamento pelo novo Código de Processo Civil/2015 (artigos 133/137⁷⁹), possui alta relevância para fortalecimento do contraditório em nosso sistema, especialmente no Direito Tributário em casos de responsabilização do sócio ou administrador.

Fato é que o CPC/2015 é expresso ao determinar que, instaurado o incidente, o sócio ou administrador será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis, sendo que após essa fase o incidente seguirá seus termos até uma decisão final do juiz autorizando ou não seja desconsiderada a personalidade jurídica, evitando, assim, situações desagradáveis de penhora – inclusive de contas bancárias – sem sequer ter havido a oportunidade de prévia defesa do sócio ou administrador.

⁷⁹ 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.

§ 1º 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.

IV - Responsabilidade por Infração (art. 136 a 138)

A responsabilidade tributária por infrações encontra-se prevista nos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional e consiste no descumprimento da obrigação de pagar o tributo, ou de colaboração com a administração tributária pelo descumprimento de obrigações acessórias (não realização de retenções e repasse dos valores ao fisco).

A responsabilidade tributária por infrações é, em regra, objetiva, tendo em vista o disposto no artigo 136 do CTN, que estabelece: “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Na doutrina de Leandro Paulsen⁸⁰, assim se define a responsabilidade disposta no art. 137 do CTN:

“A referência ao caráter da responsabilidade pelas infrações que configuram também crimes ou contravenções, definidas por dolo específico ou que envolvem dolo específico dos representantes contra os representados (art. 137, incisos I, II, III), implica exclusão da responsabilidade de eventual representado.”

Sobre a diferenciação entre o disposto no art. 136 e art. 137 do CTN, vale trazer a lição do professor Luciano Amaro⁸¹:

“Vimos, no art. 136, que a responsabilidade por infrações independe da intenção “do agente ou do responsável”, e concluímos que o Código Tributário Nacional quis abranger, com essa locução, as figuras do agente ou executor material do ato (quando se trate do próprio interessado em dada situação material à qual o ato se conecte), e o terceiro, em

⁸⁰ PAULSEN, Leandro, in Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 16ª Ed. Livraria do Advogado. 2014. Pg. 1132.

⁸¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. São Paulo. Saraiva: 2011.

nome e por conta de quem o agente tenha praticado o ato. Esse terceiro é que é o “responsável”, na citada alternativa: “agente ou responsável”.

Agora, no art. 137, o Código arrola situações em que a responsabilidade por infrações é pessoal do agente, não, obviamente, em situação na qual ele atue em seu nome e por sua conta, hipótese em que não haveria dúvida, mas em casos nos quais, agindo embora em nome e por conta de terceiro, a responsabilidade é imputada ao próprio agente ou executor material.”

Arrematando a questão, importante trazer a doutrina de Renato Lopes Becho⁸²:

“Os tipos do art. 137 exigem o concurso do dolo, com o que a Fazenda Pública precisará, antes de executar esse responsável/delinquente, de decisão judicial, obtida em processo criminal. Se acaso for considerado crime deixar de recolher tributo, a autorização para a execução fiscal do responsável, no Código Tributário Nacional, não poderá se dar dentro da responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) [...].”

Como claramente se depreende, a responsabilidade objetiva prevista no art. 136 não tem nada a ver com a responsabilidade do art. 137, que é subjetiva.”

Em direito tributário, a consequência mais comum do cometimento de infrações é a aplicação de multas, existindo, contudo, outras espécies de sanções aplicáveis aos ilícitos tributários, tais como a pena de perdimento e a proibição de gozo de regimes especiais de tributação, ambas comuns nos tributos aduaneiros (imposto de importação e de exportação).

A questão do ilícito penal se faz presente, entretanto, no inciso I do art. 137, CTN⁸³, que trata da responsabilidade pessoal do agente por atos definidos como crime ou contravenções.

⁸² BECHO, Renato Lopes, in Responsabilidade Tributária de Terceiros, 1ª Edição. Saraiva. 2014. Pg. 55/56.

⁸³ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

O inciso II⁸⁴ desse artigo, trata de responsabilizações nos casos em que a lei exija o dolo do agente, como, por exemplo, na situação prevista no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, nos seguintes termos:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

O inciso III⁸⁵, por sua vez, trata da responsabilidade em que houve dolo específico. Assim, para efeitos desse inciso, devem as pessoas arroladas em suas alíneas cometerem atos dolosos contra aqueles por quem representam.

Sobre a referida hipótese, veja a doutrina de Hugo de Brito Machado⁸⁶:

“ [...] o inciso III diz respeito às infrações que decorrem direta e exclusivamente de dolo específico. Infrações nas quais o dolo específico não é elementar, vale dizer, infrações que podem ser praticadas com ou sem dolo específico. Mas que, no caso, foram praticadas dolosamente. [...] Como não é possível determinar com segurança o elemento subjetivo, a distinção se faz por um critério objetivo: a vantagem. Presume-se ser o cometimento da infração ato de vontade daquele que é beneficiário do proveito econômico dela decorrente. A norma do inciso III do art. 137 do CTN adota esse princípio. Assim, se restar comprovado que um empregado vendia mercadorias sem nota fiscal e se apropriava do preço correspondente, em prejuízo da empresa, tem-se que esta não responde pela infração tributária, que é assumida pelo empregado infrator.”

⁸⁴ II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

⁸⁵ III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário – 33ª Ed. Malheiros, 2012, p. 168.

Em relação ao art. 138 do CTN⁸⁷, o qual prevê a “denúncia espontânea”, apesar de se tratar de um assunto relevante e de algumas divergências, não será objeto de maiores detalhes nesse trabalho. Em síntese, trata-se de um modo de exclusão de responsabilidade por infração à legislação tributária, que deve ocorrer antes de qualquer procedimento administrativo fiscalizatório da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Segundo Hugo de Brito Machado⁸⁸ *“Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indubitado que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento das obrigações tributárias meramente acessórias”*

Já para o mestre Ives Gandra Martins⁸⁹ *“a expressão “se for o caso” autoriza que a denúncia espontânea seja efetivada sem o pagamento integral da dívida, podendo este ser parcelado, a luz do princípio da legalidade, desde que haja norma autorizadora neste sentido.”*

No que se refere a função do instituto da denúncia espontânea, pode-se dizer que visa exonerar, primeiramente, o Fisco de sua atividade de fiscalização, dispensando-se assim, a inspeção por parte da Administração Tributária e segundo, a exclusão da multa, favorecendo o contribuinte que, espontaneamente, declara-se irregular perante o Fisco.

Por fim, tem-se certo que elidida a responsabilidade tributária pela denúncia espontânea, também estará excluída a responsabilidade penal.

⁸⁷ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 173.

⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, v.2.

V - Conclusão

Os sujeitos passivos da obrigação tributária podem ser divididos em contribuintes, substitutos e responsáveis tributários.

A lei poderá excluir a responsabilidade do contribuinte (aquele vinculado diretamente ao fato gerador do tributo) ou atribuí-la a este em caráter supletivo o cumprimento da obrigação tributária, podendo transferir ao responsável/substituto (aquele cujo vínculo com o fato gerador é indireto) o dever de cumprir a obrigação tributária (recolher o tributo), conforme expressa previsão no art. 128 do CTN.

O fisco, com frequência, vem se utilizando da redação do art. 124 do CTN para imputar a responsabilidade solidária de débitos tributários de pessoas jurídicas a terceiros (responsáveis), que não realizaram o fato gerador tributário ou que não se vinculam a ele diretamente, tais como sócios ou administradores, empresas do mesmo grupo econômico e até mesmo parceiros comerciais.

O CARF (Tribunal Administrativo que julga processos em última instância) já definiu que não basta só a existência do interesse econômico que constitua o fato gerador da obrigação principal para atribuir a responsabilidade solidária, dependendo do interesse jurídico para configurar a responsabilidade solidária estabelecida pelo art. 124 do CTN.

Os procuradores da Fazenda Pública também buscam imputar a responsabilidade tributária solidária com fundamento no “interesse comum” nas situações que envolvem grupo econômico, sendo, entretanto, definido pelo CARF e pelo STJ que o simples fato de pertencerem a um grupo de sociedades não pode, por si só, levar a uma tributação solidária das empresas ou dos sócios ou administradores. A responsabilidade tributária solidária não pode ser presumida e deve ser comprovado pelo fisco em relação a participação em conjunto na constituição do fato gerador, para que seja admitida a solidariedade passiva.

Já a responsabilidade dos sucessores ocorre quando o responsável assume a posição do contribuinte que deu origem ao fato gerador do tributo e é caracterizada pela transferência da responsabilidade nas seguintes situações: **(i)** por ato *inter vivos*, que envolve a aquisição de bens imóveis e bens móveis (arts. 130 e 131, I, do CTN); **(ii)** *causa mortis*, em relação aos bens deixados pelo contribuinte falecido (art. 131, II e III, do CTN); **(iii)** sucessão societária, nas operações de reestruturação ou reorganização societária (art. 132 do CTN) e **(iv)** sucessão comercial, referente a atividade empresarial por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento (art. 133 do CTN).

No que tange a responsabilidade tributária de terceiros, trata-se de espécie de responsabilidade em que a obrigação tributária é direcionada a determinadas pessoas vinculadas ao fato gerador, diante da ocorrência das hipóteses estabelecidas nos arts. 134 e 135 do CTN.

A responsabilidade de terceiro do art. 134 do CTN, se refere aos casos em que haja a impossibilidade de recolhimento do tributo devido pelo contribuinte, situação que transfere a responsabilidade tributária para as pessoas discriminadas nos incisos I a VII do referido diploma legal, quando de alguma forma tenham participado do ato que constituiu o fato gerador ou tenham indevidamente se omitido a este.

A responsabilidade tributária do art. 135 do CTN é hipótese de responsabilidade pessoal e exclusiva de terceiro, resultantes de atos praticados por esse: **(i)** com excesso de poderes ou infração de lei, e **(ii)** Contrato Social ou Estatuto.

Excesso de poder se caracteriza na hipótese em que o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, inclusive o sócio ou administrador, age além dos poderes que lhe foram conferidos. Os limites desses poderes, via de regra, estão estabelecidos no Contrato Social (sociedade limitada) ou Estatuto (sociedade anônima).

Já a infração de lei, deve estar também relacionada à legislação societária, e não necessariamente quanto à infração a lei tributária. Não se trata de infração a lei o fato de a

pessoa jurídica deixar de recolher tributo, sendo incabível a responsabilização do sócio gerente nessa situação, conforme Súmula 430 do STJ.

Também já está pacificado na jurisprudência que somente os sócios com poderes de gestão, ou seja, o chamado sócio gerente ou administrador, é que podem responder pessoalmente pela dívida tributária e não qualquer sócio que integrar o quadro societário da pessoa jurídica. Contudo, sabe-se que na prática, os Procuradores da Fazenda Pública solicitam a inclusão de todos os sócios da empresa na CDA e no polo passivo da ação de Execução Fiscal, sendo, em muitas ocasiões, deferido pelo Juiz. Nessas situações, cabe a cada sócio apresentar sua defesa para excluir o seu nome do polo passivo da ação, podendo ser utilizada da via da exceção de pré executividade, nas situações relacionadas as matérias de ordem pública, (como decadência, prescrição, etc.), ou que não demandam dilação probatória, i.e., situações em que seja possível comprovar de plano que o sócio ou administrador não agiu fora dos limites estabelecidos pelo art. 135 do CTN.

Além disso, o pressuposto para responsabilidade pessoal do sócio com poder de gestão é a prática dolosa com infração de lei, ou atos praticados com excesso de poder estabelecidos em Contrato Social ou Estatuto.

Atualmente, questão relevante e que aguarda definição pelo STJ (REsp 1.604.672/ES suspenso pelo pedido de vistas do Ministro Sergio Kukina - conclusos desde 07/06/2017), é sobre a necessidade de qualificar o nome do sócio na qualidade de codevedor ou corresponsável (ou apenas na posição de sócio da pessoa jurídica) para legitimar sua inclusão na Certidão de Dívida Ativa (CDA) e posteriormente na ação de Execução Fiscal.

Até que questão seja pacificada pelo STJ através do julgamento do REsp acima qualificado, temos as seguintes situações:

- (i) se na CDA não constar o nome do sócio ou administrador, a pretensão de responsabilizá-lo, pessoalmente, demanda prova a cargo da Fazenda Pública, com a respectiva comprovação de que ocorreu uma das hipóteses previstas no artigo 135, do CTN;

- (ii) se o nome do sócio ou administrador constar impresso na CDA, na qualidade de codevedor, essa circunstância inverte o ônus probatório, ficando a cargo da pessoa física demonstrar que não agiu fora dos limites do art. 135 do CTN, uma vez que a certidão é dotada de presunção de liquidez e certeza.

Embora a CDA tenha presunção de veracidade, esta presunção somente subsiste em virtude desta estar apoiada em um prévio processo administrativo. Assim, a responsabilidade tributária deve ficar provada, pela Fazenda Pública, neste processo administrativo, no qual deve ser assegurado ao sócio ou administrador o contraditório e ampla defesa, que deve ser pessoalmente notificado para apresentar defesa. A responsabilidade tributária não pode ser apoiada em uma presunção, mas somente em provas concretas, cujo ônus é de quem as alega, da Fazenda Pública, seja no processo administrativo ou no processo judicial, mas sempre antes de se proceder a citação do sócio ou administrador no executivo fiscal.

Outra questão de extrema importância e que configura uma das maiores ocorrências para responsabilização dos sócios ou administradores da pessoa jurídica é a dissolução irregular da sociedade, considerada pacificamente hoje pela jurisprudência como “infração de lei”, enquadrada no art. 135, III, do CTN.

O encerramento irregular ocorre quando a empresa deixa de realizar a dissolução regular da sociedade ou ainda, na hipótese de não comunicar o encerramento das atividades aos órgãos competentes, deixando de manter atualizadas as informações cadastrais junto aos órgãos públicos, conforme Súmula 435 do STJ⁹⁰.

Após diversas decisões contraditórias, o STJ⁹¹ recentemente se definiu que a responsabilidade tributária é do sócio gerente ou administrador a época da ocorrência da dissolução irregular da sociedade e não da ocorrência dos fatos geradores.

⁹⁰ Súmula 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

⁹¹ STJ, AgInt no REsp nº 1.609.232/SC, Relator Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, DJ de 15/02/2017.

O redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio ou administrador deve observar o prazo prescricional de cinco anos do art. 174 do CTN, contados a partir da comprovação da prática do ato ilícito (praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto), ou do reconhecimento da dissolução irregular da sociedade, nos exatos termos do art. 135 do CTN.

O referido prazo prescricional não deve ser confundido com prescrição intercorrente do processo de Execução Fiscal, que se opera decorridos mais de cinco anos entre a citação da pessoa jurídica e a citação pessoal do sócio ou administrador, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal, conforme já reconhecido pelo STJ.

Outra forma de prescrição intercorrente ocorre quando não for localizado o devedor ou bens capazes de garantir a Execução Fiscal, situação enquadrada no art. 40 da Lei 6.830/80 (LEF), na qual a Fazenda Pública tem prazo de 5 anos contados da data do despacho do Juiz que determina a suspensão do processo.

Vale, ainda, expor sobre a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, cuja discussão, antes do novo CPC, centrava-se na necessidade de demanda autônoma para apurar a responsabilidade do sócio ou se era possível ser decretada a penetração no patrimônio pessoal do sócio ou administrador no mesmo processo, ou seja, de maneira incidental. Atualmente, após a previsão expressa do incidente de apuração da desconsideração da personalidade jurídica no CPC/2015, a discussão centra-se sobre a necessidade ou não da instauração do incidente em sede de Execução Fiscal.

Apesar da divergência de entendimento jurisprudencial, já existe precedente do TRF da 3ª Região reconhecendo a necessidade de instauração de incidente em sede de Execução Fiscal, para apurar a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, para somente após, autorizar o redirecionamento da cobrança ao sócio ou administrador.

Por fim, a responsabilidade tributária por infrações encontra-se prevista nos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional e consiste no descumprimento da obrigação de pagar o tributo, ou de

colaboração com a administração tributária pelo descumprimento de obrigações acessórias (não realização de retenções e repasse dos valores ao fisco).

VI - Referências

ATALIBA, Geraldo, in **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª Edição, Malheiros Editores: 2000, pg. 92.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 729.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. Malheiros, 2012, p.160.

PAULSEN, Leandro, in **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 16ª Ed. Livraria do Advogado. 2014. Pg. 1080.

SOARES DE MELO, José Eduardo, in **curso de Direito Tributário**, 10ª Edição. Dialética. 2012. Pg. 297.

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

LACERDA, Sara de França. **O redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular**. In: SANTOS, Herta Rani Teles, DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira e LACERDA, Sara de França (Coord.). Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares. Brasília: Consulex, 2011.

VARGAS, Jorge de Oliveira. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). **Decadência e prescrição**. Pesquisas tributárias: nova série - 13. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2008, p. 435-444.

ARAÚJO, Juliano Furtado Costa. **O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis.** Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, v. 1, n. 1, p. 83-97, jan./jun. 2011.

MARTINS, Gilberto Baptista. **Os fundamentos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o novo Código Civil.** In *Boletim Adcoas* 4/84.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas : da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência).** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 282 p.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária.** São Paulo: Dialética, 2007. 239 p.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A Responsabilidade Tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

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

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN.** Belo Horizonte: DelRey, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio administrador.** Curitiba: Juruá, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da Pessoa Jurídica**. In FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicíos. Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROS, Mary Elbe (coordenação). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 137. p. 38-64, fev. 2007.

BREYNER, Frederico Menezes. **Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp nº 1.104.900/ES e 1.110.925/SP)**. Revista dialética de direito tributário. nº 167, agosto de 2009.

ROSA, Caroline de Oliveira. **Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal**. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009.

FERNANDES, Edison Carlos. **Responsabilidade Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

PRESTA, Sergio. **A Responsabilidade Solidária Ilimitada dos Sócios e Administradores quanto ao Inadimplemento das Obrigações Tributárias**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 14, n. 66, p. 89-95, jan.-fev. 2006.

PACHECO, Alexandre S. **Responsabilidade Tributária dos Administradores de Fundos de Investimento**. In: Roberto Quiroga Mosqueira (Org). O direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais. São Paulo: Dialética, 2010, v. 2º, p. 32-44.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. **Os Sujeitos da Obrigação Tributária**. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005. V. 1.

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

BAITELLO, Daniel Rebello. **Relação Jurídica entre Fundos de Investimentos e Cotistas**. Revista Jus Navigandi, ano 16, nº 2899, 9 jun. 2011.

ANTUNES JUNIOR, A. C.. **A responsabilidade dos sócios-gerentes por dívidas tributárias e as Súmulas do STJ**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2545, 20 jun. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/15065>>

FARIAS, J. J. **A Teoria da desconsideração da personalidade jurídica e a sua previsão no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/4768/a-teoria-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-a-sua-previsao-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>

GRAMSTRUP, Erik Frederico. **O supedâneo da desconsideração da pessoa jurídica no direito tributário**. Revista do Advogado. n. 94. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 2007.

MACHADO, Hugo de Britto. **Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e redirecionamento da execução fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000.

MANENTE, Luciana Nini. **A responsabilidade tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. In Direito Tributário Contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011.

PACHECO, José da Silva. **Comentários a Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva; 2009.

PORTO, Éderson Garin. **Manual de Execução Fiscal**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TARTUCE, Flávio. **O novo CPC e o Direito Civil. Impactos, diálogos e interações**. 1.º ed. São Paulo, Editora Método, 2015.