

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GIOVANNA BOZZATO ANDREOZI

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE

São Paulo

2020

GIOVANNA BOZZATO ANDREOZI

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR: EDUARDO DE MORAES SABBAG

São Paulo

2020

GIOVANNA BOZZATO ANDREOZI

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

Aos meus pais, que sempre me incentivaram e me apoiaram na escolha desta profissão e que nunca mediram esforços para me ajudar a realizar os meus sonhos.

À minha família e amigos que me fazem ter mais confiança no meu potencial.

Agradeço a Deus por me permitir ingressar em uma boa faculdade e sempre iluminar os meus passos.

Agradeço ao meu orientador, por toda paciência, atenção e auxílio.

Agradeço aos meus colegas de faculdade, por esses cinco anos marcantes em nossas vidas.

Agradeço aos meus pais, à minha família e aos meus amigos por não medirem esforços para me incentivar e me apoiar.

RESUMO

Neste trabalho tenho a intenção de abordar um tema de relevante importância e discussão no mundo jurídico que se trata da responsabilidade tributária, mais especificamente da possibilidade de se atingir o sócio de uma sociedade empresarial por uma obrigação tributária contraída pela empresa. Explico neste trabalho que a responsabilização de terceiros pode ocorrer por uma atuação regular, como é o caso dos pais que se responsabilizam pelas obrigações tributárias contraídas pelos filhos menores, assim como os tutores e curadores, pelas obrigações dos tutelados e curatelados e, a títulos de exemplo o inventariante pelas obrigações do espólio, responsabilização esta que está presente no artigo 134 do Código Tributário Nacional. No entanto, a responsabilização dos sócios, seria enquadrada em outra espécie de responsabilidade de terceiros, sendo ela, a responsabilidade por atuação irregular, a qual terei maior foco neste trabalho, de forma a retratar os principais entendimentos dos Tribunais, assim como compilar os principais artigos que tratam da matéria. Ocorre que para tratar de tal tema, devemos ter o conhecimento primordial acerca da obrigação tributária, seus elementos e seu surgimento. Dito isto, passo a explanação do primeiro capítulo desta monografia.

PALAVRAS CHAVES: Direito Tributário – Responsabilidade Tributária – Responsabilidade de Terceiros – Responsabilidade de Terceiros por Atuação Irregular – Responsabilidade dos Sócios-Gerentes

ABSTRACT

In this paper, I intend to address a topic of relevant importance and discussion in the legal world, which is tax liability, more specifically the possibility of reaching the partner of a business company due to a tax obligation contracted by the company. I explain in this paper that third party accountability can occur for a regular performance, as is the case of parents who are responsible for the tax obligations incurred by minor children, as well as tutors and trustees, for the obligations of tutelage and curatelados and, in example the inventor for the estate's obligations, this responsibility that is present in article 134 of the National Tax Code. However, the accountability of the partners would be framed in another kind of responsibility of third parties, being the responsibility for irregular performance, which I will have a greater focus on in this work, in order to portray the main understandings of the Courts, as well as compile the main articles dealing with the matter. It turns out that in order to deal with such a theme, we must have primordial knowledge about the tax obligation, its elements and its appearance. That said, I will explain the first chapter of this monograph.

KEY WORD: Tax Law - Tax Liability - Third Party Liability - Third Party Liability for Irregular Performance - Liability of Managing Partners

SUMÁRIO

Capítulo 1 – A obrigação tributária (Hipótese de Incidência e Fato Gerador)	9
Capítulo 2 – A obrigação tributária e seus elementos	12
Capítulo 3 – A responsabilidade tributária	16
3.1 Responsabilidade por substituição	18
3.2 Responsabilidade por transferência	19
3.2.1 Responsabilidade por Solidariedade Tributária Passiva	20
3.2.2 Responsabilidade por Sucessão	21
3.2.3 Responsabilidade de devedores terceiros	26
3.2.3.1 Responsabilidade de terceiro com atuação regular	26
3.2.3.2 Responsabilidade de terceiros com atuação irregular	28
Capítulo 4 – A dissolução irregular da sociedade e a responsabilidade tributária	30
Conclusão	45
Referências	50

CAPÍTULO 1 – A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para a melhor compreensão do instituto da obrigação tributária, há elementos que devem ser notados e estudados, os quais integram a relação jurídico-tributária.

Como bem trata Eduardo Sabbag (SABBAG, 2019, p. 825) a relação tributacional pode ser vista e estudada a partir de uma “*Linha do Tempo Compacta*”, que apresenta os momentos primordiais para a caracterização do liame obrigacional-tributário.

O primeiro elemento, na ordem cronológica da obrigação tributária, é a hipótese de incidência. Esta representa um momento abstrato que está previsto em lei e que sua ocorrência fará gerar a obrigação tributária. Seria, portanto, a “*descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)*” (CASSONE *apud* SABBAG, 2019, p. 826).

Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 333), aborda que a hipótese de incidência é uma descrição abstrata e que se ocorrer, fará gerar o dever de pagar um tributo.

Sendo assim, é possível entender que hipótese de incidência se trata apenas da previsão do fato em lei, podendo este fato ocorrer ou não. Bem exemplificado por Josiane Minardi (MINARDI, 2017, p. 345) temos o IPVA em que a lei estabelece a hipótese de incidência como “ser proprietário de um veículo automotor”. Se uma pessoa nunca for proprietária de um veículo, esta nunca terá a obrigação de pagar o citado imposto.

O segundo elemento, por vez, trata-se do fato gerador. Este apresenta-se como a materialização do momento abstrato presente na lei (materialização da hipótese de incidência).

De acordo com o artigo 114 do Código Tributário Nacional, o fato gerador é “*a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”. Assim, a lei estabelece que a situação deve estar presente para que o fato se configure. Utilizando o mesmo exemplo do IPVA, citado anterior, o fato gerador seria o momento de aquisição do veículo automotor, ou seja, o fato gerador seria a propriedade sobre o veículo.

O fato gerador é um momento de extrema significância na obrigação tributária, uma vez que através dele é possível definir a natureza jurídica do tributo e qual “*a lei a ser aplicada no momento da cobrança do tributo, em abono do princípio constitucional da irretroatividade tributária*” (SABBAG, 2019, p. 826).

Ambos os institutos não se confundem. A hipótese de incidência é a descrição constante na lei de uma situação necessária ao nascimento da obrigação tributária. Já o fato gerador é a ocorrência, no mundo dos fatos, da situação hipotética descrita em lei.

Há que se destacar que no direito tributário vigora a máxima latina “pecúnia non olet”, segundo a qual a ocorrência do fato gerador independe da natureza do ato praticado, se este é nulo ou ilícito, bem como independe do efeito que este ato praticado irá causar. Desta forma, qualquer pessoa que realizar o fato gerador será enquadrada como sujeito passivo da obrigação tributária.

De acordo com Eduardo Sabbag, (SABBAG, 2019, p. 831) é possível encontrar na doutrina várias classificações do fato gerador, no âmbito temporal deste, e dependendo da classificação, diferentes serão os momentos em que se tem ele por completo e acabado.

Neste mesmo sentido, Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 337) explica que o Código Tributário Nacional divide os fatos geradores em dois grandes grupos em que estes seriam baseados em situações de fato ou situações jurídicas. Os fatos geradores baseados em situações jurídicas seriam aqueles em que, ainda que não houvesse previsão em lei, já teriam efeitos jurídicos por estarem previstos em uma norma de outro ramo do Direito. Os fatos geradores definidos por uma situação de fato, seriam aqueles em que o legislador atribuiu efeito jurídico que não estava presente em outro ramo do Direito.

A Doutrina traz a diferenciação entre fatos geradores instantâneos, fatos geradores periódicos e fatos geradores continuados. Os primeiros têm início e se concretizam em um mesmo momento, através de um único ato, negócio ou operação. Os fatos geradores periódicos, por vez, ocorrem durante um período de tempo, ou seja, diferentemente dos fatos geradores instantâneos, não decorrem de um único ato, mas sim de sucessivos acontecimentos que dão ensejo a um único fato gerador. Já os fatos geradores continuados tratam-se de fatos geradores que ocorrem em cortes temporais, ou seja, tendem a ser duradouros no tempo. Pode-se notar este fato gerador em impostos sobre o patrimônio como o IPTU e o IPVA.

Por fim, tratando-se de fato gerador acerca de negócios jurídicos condicionais, como bem aborda o já mencionado doutrinador Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 340), o CTN se utiliza de uma importante classificação feita pelo Direito Civil acerca das condições, dividindo-as em suspensivas e resolutórias.

As condições suspensivas são aquelas que suspendem os efeitos jurídicos do negócio até que a condição ocorra, para assim haver a eficácia do negócio jurídico. O artigo 117 do Código Tributário Nacional estabelece que o fato gerador, nesta situação, ocorrerá no momento da implementação da condição suspensiva (condição futura e incerta a qual deve ocorrer para que o ato produza seus efeitos).

As condições resolutórias ocorrem quando *“seu implemento tem por efeito resolver (desmanchar, desfazer, dissolver) o negócio jurídico que foi celebrado”* (ALEXANDRE, 2017, p. 340). O fato gerador, se tratando de um negócio jurídico que possui uma condição resolutória, ocorrerá na celebração do negócio, *“sendo o implemento da condição um irrelevante tributário que não redundará em nova cobrança de tributo nem devolução do montante anteriormente pago”* (ALEXANDRE, 2017, p. 340).

Visto todos os principais apontamentos acerca da hipótese de incidência e do fato gerador, é possível perceber que a partir do encontro destes, chamado de Subsunção, nasce a obrigação tributária.

CAPÍTULO 2 – A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS ELEMENTOS

Sujeição passiva e ativa

O primeiro elemento da obrigação tributária é o sujeito ativo. Este enquadra-se no polo ativo da relação tributária, ou seja, será o sujeito credor da obrigação tributária. De acordo com o artigo 119 do Código Tributário Nacional, “*o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária*”. Os sujeitos ativos possuem duas classificações, podendo ser um sujeito ativo direto ou um sujeito ativo indireto.

No grupo dos sujeitos ativos diretos se encontram a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, sendo estes entes os que possuem competência tributária, ou seja, possuem a competência para instituir tributos. Já os sujeitos ativos indiretos são entes parafiscais, como o CREA, o CRM, o CRO, dentre outros. Estes entes possuem capacidade tributária ativa, ou seja, capacidade para fiscalizar e arrecadar tributos. No entanto, há de se destacar que estes entes parafiscais possuem apenas a capacidade de fiscalizar e arrecadar tributos como já mencionado, eles não possuem a competência para instituir impostos, tendo em vista que esta é indelegável.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (Serviços Sociais Autônomos) também tem capacidade tributária ativa, podemos citar como exemplo a Confederação Nacional da Agricultura, conforme súmula 396 do STJ, editada em 2009: “*A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural*”.

De acordo com Aurélio Filho, o Fisco não é somente o credor para cobrar a obrigação tributária, mas também exerce a função pública de exigir do sujeito passivo da relação jurídico-tributária o cumprimento dos seus deveres jurídicos, presentes não somente no direito tributário, mas também no direito administrativo (FILHO, 2005, p. 45).

Tratando-se da sujeição passiva, esta corresponde ao polo passivo da relação jurídico-tributária. “*Na obrigação tributária principal, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (CTN, art. 121); na obrigação acessória, o sujeito passivo é a pessoa obrigada às prestações – de fazer ou deixar de fazer – que constituem seu objeto (CTN, art. 122)*” (ALEXANDRE, 2017, p. 352).

O artigo 121 do Código Tributário Nacional destaca dois tipos de sujeitos passivos: o contribuinte e o responsável.

O contribuinte também chamado de sujeito passivo direto é aquele que possui uma relação pessoal e direta com o fato gerador, como por exemplo, um proprietário de imóvel que é o contribuinte do IPTU com relação a este imóvel de sua propriedade.

O responsável, denominado sujeito passivo indireto, por vez, é uma terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem ter qualquer relação com o fato gerador da obrigação tributária.

De acordo com Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 352), o fato gerador dos impostos decorre de uma manifestação de riqueza, seja ela uma propriedade, uma renda ou um consumo. Para ele se a mesma pessoa que manifesta a riqueza é a obrigada a pagar o tributo, esta pessoa é o sujeito passivo direto da obrigação, ou seja, o contribuinte. Já quando a lei obriga uma pessoa ao pagamento de um tributo e não é ela que manifestou a riqueza esta, portanto, será o sujeito passivo indireto da obrigação, ou seja, o responsável.

A responsabilidade tributária, que terá maior atenção no próximo capítulo, tendo em vista que se trata do tema principal a ser abordado neste trabalho, ocorre por exemplo, quando:

- a) O contribuinte é absolutamente incapaz. Podemos encontrar um exemplo desta responsabilidade quando um menor adquire a propriedade de um bem imóvel pela antecipação da legítima e, portanto, este menor seria o contribuinte dos impostos inerentes a sua propriedade;
- b) O adquirente de um imóvel se torna o responsável pelos tributos referentes a ele, enquanto a pessoa que está alienando este imóvel continuará sendo o contribuinte por ter relação direta com o bem;
- c) O adquirente de um veículo automotor se torna o responsável pelo pagamento do IPVA, e assim como no exemplo anterior, a pessoa que está alienando o bem continuará sendo o contribuinte.
- d) Há fusão, cisão, transformação ou incorporação de empresas. Para melhor exemplificar, é necessário nos atentarmos ao significado de cada um dos termos. A fusão é a união de duas ou mais sociedades, a qual gera uma nova sociedade, que sucedera em todas as obrigações das antigas sociedades. A cisão ocorre quando uma sociedade empresarial transfere total ou parcialmente os seus patrimônios para uma ou mais sociedades que foram criadas para este fim ou que já existiam anteriormente. A transformação ocorre

quando o tipo societário muda, como bem explica Eduardo Sabbag (SABBAG, 2019, p. 901), no caso de uma sociedade limitada que passa a ser anônima. E por fim, a incorporação, que ocorre quando uma sociedade absorve uma ou mais sociedades, e estas então passam a ser uma única empresa.

- e) Uma pessoa natural ou jurídica de direito privado adquirir de outra um fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e mantiver a sua exploração. Neste caso a pessoa que adquiriu o comércio ou estabelecimento será responsável pelos tributos a ele pertinentes.
- f) A obrigação tributária principal não puder ser cumprida pelo contribuinte e será cumprida por um terceiro que responde de forma solidária com o contribuinte nos atos em que intervir ou por ter sido omissos (pai, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico e comissionário, tabeliães e escrivães e os sócios);
- g) Há descon sideração da personalidade jurídica de uma empresa e os bens do sócio (administrador) arcam frente a obrigação tributária da empresa. Há que se destacar que ocorre a responsabilidade do sócio quando este age com má-fé ou dolo. (Artigo 134, VII e 135, III, CTN);

Objeto

Este equivale à prestação que deve ser feita pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, podendo consistir em uma prestação patrimonial (obrigação principal) ou uma prestação instrumental (obrigação acessória).

A obrigação principal é aquela referente ao pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária de acordo com o artigo 13, § 1º do CTN. Como bem diz Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 329), o crédito, os juros e multas são considerados uma obrigação principal, por ter caráter pecuniário. Sendo assim, pode-se dizer que a obrigação tributária principal consiste na obrigação de dar dinheiro, pagar.

A obrigação tributária acessória, por vez, *“é a prestação positiva ou negativa, que denota atos “de fazer” ou “não fazer” despidos do timbre de patrimonialidade e dotados do viés de instrumentalidade”* (SABBAG, 2019, p. 847). São prestações que irão facilitar a arrecadação ou fiscalização dos tributos. Josiane Minardi (MINARDI, 2017, p. 346), cita como exemplo de prestação positiva a emissão de nota fiscal, a escritura de livros e a declaração de impostos. Ainda assim, dá como exemplo de prestação negativa o ato de não receber mercadorias sem a devida documentação fiscal.

É importante ressaltar que no Direito Tributário, a existência de uma obrigação tributária acessória independe da existência da obrigação principal, vez que as duas são autônomas. Sendo assim, ainda que uma pessoa tenha isenção tributária, por exemplo, a obrigação acessória deve ser mantida, como dispõe o artigo 175, parágrafo único do CTN:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

O artigo 113, parágrafo 3º do CTN ainda estabelece que o descumprimento de uma obrigação acessória, fará nascer uma obrigação principal que consiste em multa:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Causa

A causa da obrigação tributária consiste no vínculo jurídico responsável por criar a relação jurídica-obrigacional entre o sujeito passivo e o sujeito ativo. A causa pode existir na lei tributária, ou na legislação tributária, como presente nos artigos 114 e 115 do CTN, senão vejamos:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

CAPÍTULO 3 – A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme já abordado anteriormente, o tributo é cobrado, em regra, da pessoa que pratica o fato gerador sendo, portanto, o contribuinte da relação jurídico-tributária. Ocorre que em determinados casos, previstos em lei, o tributo será cobrado de um terceiro, que não o contribuinte, sendo este o responsável tributário.

“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.”

Diante da leitura do artigo acima, é possível verificar que a responsabilidade pode ocorrer com a substituição e exclusão do contribuinte da relação jurídico-tributária, ou é possível que o responsável e o contribuinte sejam parte na relação, no entanto, obedecendo uma ordem de preferência para arcar com o ônus tributário. Dá-se assim, a existência de duas subdivisões da responsabilidade tributária, sendo a primeira a responsabilidade pessoal e a segunda a responsabilidade subsidiária.

A responsabilidade pessoal ocorre quando o contribuinte é esquecido e totalmente excluído da relação jurídico-tributária e o Fisco voltará a atenção apenas para o responsável para exigir-lhe o cumprimento da obrigação. Os artigos 131 e 135 do CTN trazem as hipóteses de responsabilidade pessoal:

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

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

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

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

A responsabilidade subsidiária ou supletiva, por vez, ocorre quando o responsável responde por parte da obrigação ou pela sua totalidade, quando o contribuinte com ela não arcar. *“Inicialmente cobra-se do contribuinte; caso este não disponha de recursos suficientes, cobra-se do responsável”* (SABBAG, 2019, p. 863). Aqui é notado o benefício de ordem em que o responsável somente arcará com a obrigação se o contribuinte não possuir condições de fazê-la. Os casos de responsabilidade subsidiária estão presentes no artigo 134 do CTN, senão vejamos:

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;

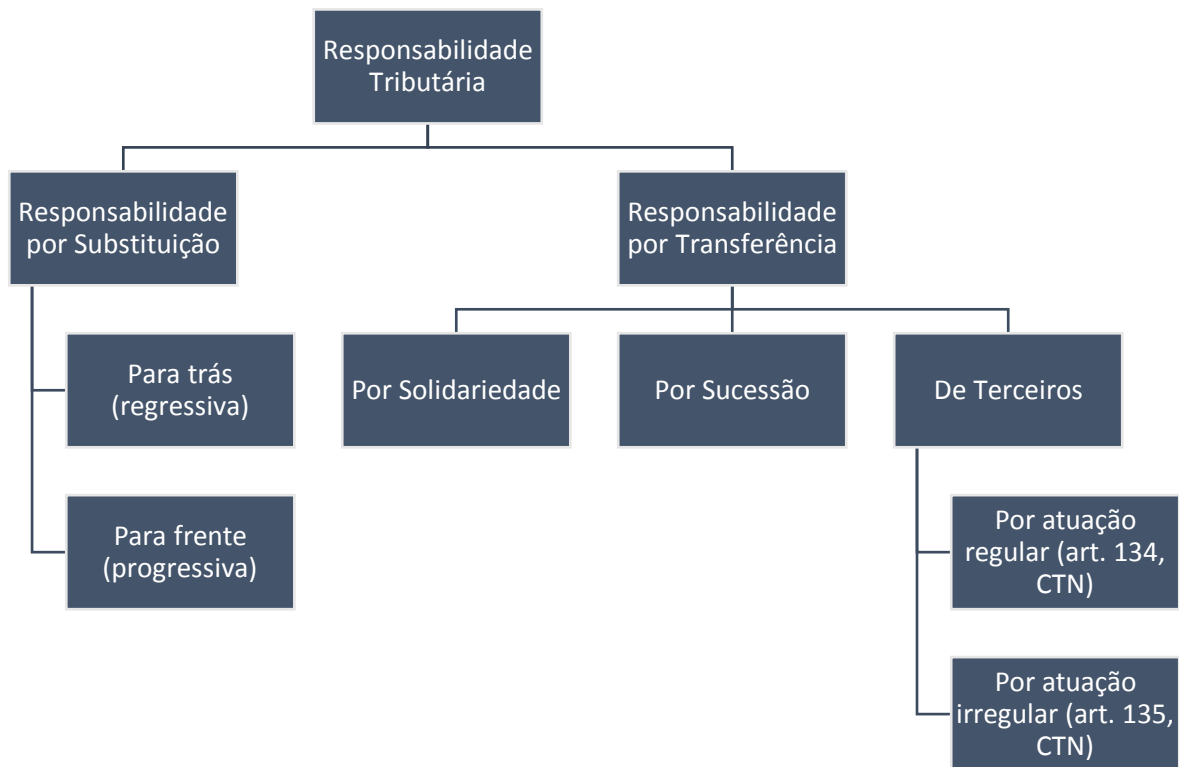
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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.

Feita esta distinção, podemos a partir de um esquema, exemplificar de uma forma mais clara a estrutura da responsabilidade tributária, senão vejamos:



A presente monografia tem como tema principal uma das responsabilidades por transferência, mais precisamente contida dentro da classe de responsabilidade de terceiros por atuação irregular, a qual está disciplinada no artigo 135 do CTN. Para tanto, traçaremos um caminho a fim de que o entendimento a cerca deste tema possa ser explorado com maior clareza.

3.1 Responsabilidade por substituição

A responsabilidade por substituição ocorre quando a lei determina que o responsável substitua o contribuinte desde o nascimento da obrigação tributária, não sendo o contribuinte notado nesta relação, vez que o responsável o substitui desde a ocorrência do fato gerador, ou seja, é basicamente dizer que o responsável por substituição é notado desde o princípio, como se o débito fosse seu.

A doutrina estabelece uma dupla classificação entre a responsabilidade por substituição, podendo ser por substituição regressiva, também denominada antecedente ou por substituição progressiva, também chamada de subsequente.

A responsabilidade por substituição regressiva ocorre quando há o adiamento do recolhimento do tributo, no caso do ICMS, para que este seja quitado em momento posterior a

ocorrência do fato gerador, “*uma vez que o substituído não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuar-lo, fazendo recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário*” (SABBAG, 2019, p. 875). Tem-se como exemplo, um produtor de carne animal, este realiza o fato gerador do ICMS, no entanto, o recolhimento deste tributo é feito pelo frigorífico, o qual será o substituto na relação jurídico-tributária.

A responsabilidade por substituição progressiva ocorre quando o recolhimento do tributo é feito antes da ocorrência do fato gerador. Isso acontece em casos como na produção de automóveis novos, em que a indústria automobilística efetua o pagamento do imposto, substituindo a concessionária/loja que irá adquirir o veículo. Assim surge o denominado fato gerador presumido.

3.2 Responsabilidade por transferência

A responsabilidade por transferência ocorre quando um terceiro, escolhido por lei, ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, ou seja, surgida a obrigação, ela é transferida a um terceiro. Ana Flávia Messa (MESSA, 2016, p. 224) evidencia que esta responsabilidade também pode ser chamada de derivada ou de segundo grau, tendo em vista que o sujeito passivo, como retratado anteriormente, é escolhido após a ocorrência do fato gerador.

Como bem trata Josiane Minardi, “*a responsabilização por transferência afeta pessoa, que, a priori, nada tem a ver com a relação jurídica preestabelecida, mas será compelida a pagar o tributo, caso se envolva, ainda que posteriormente, com o sujeito passivo ou com os seus bens*” (MINARDI, 2017, p. 375).

Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 374) cita o exemplo o IPTU, em que o sujeito passivo desta obrigação é o proprietário do imóvel. Ocorre que quando o proprietário do imóvel falece, o responsável pelo tributo passa a ser o seu espólio. Ainda assim, após a partilha de seus bens, o responsável passa a ser os seus sucessores ou seu cônjuge meeiro, conforme dispõe o artigo 113, inciso II e III, do CTN:

“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.

Ressalta-se que há, de acordo com o CTN, três situações de responsabilidade por transferência, sendo elas: por Solidariedade Tributária Passiva (artigos 124 e 125, CTN), por Sucessores ou por Sucessão (artigos 129 à 133, CTN) e por Terceiros (artigos 134 e 135, CTN).

Tratando-se do tema a ser tratado neste Trabalho de Conclusão, a responsabilidade de terceiros por atos irregulares (artigo 135, CTN), explicarei de maneira simplória a responsabilidade por Solidariedade Tributária Passiva e por Sucessão.

3.2.1 Responsabilidade por Solidariedade Tributária Passiva

A responsabilidade por solidariedade está prevista no artigo 124, tendo suas consequências discriminadas no artigo 125, ambos do CTN:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

- I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
- III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.”

A solidariedade tributária ocorre quando um dos devedores solidários arcam com a obrigação como um todo. Ela é, portanto, a possibilidade de o credor cobrar o cumprimento da obrigação de qualquer dos coobrigados, independentemente de qualquer benefício de ordem.

Observando os dizeres do artigo 124, do CTN, pode-se notar que ele nos traz a possibilidade de a solidariedade ser natural ou legal. A solidariedade natural, presente no inciso I, ocorre quando duas pessoas possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador. Eduardo Sabbag (SABBAG, 2019, p. 883) traz o exemplo de um imóvel de propriedade de um casal, em que ambos podem ser cobrados pelo Fisco para o pagamento do IPTU, podendo responder qualquer deles pela dívida como um todo.

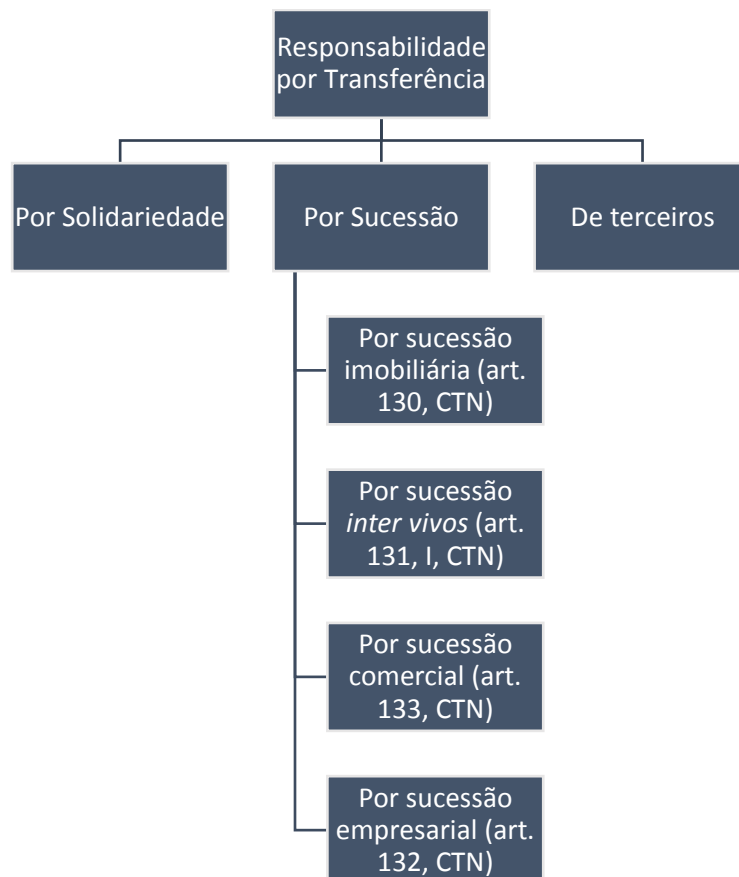
Já a solidariedade legal decorre de uma determinação legal, que coloca as pessoas que deverão responder solidariamente pela obrigação tributária, como no caso previsto no artigo 134, VII do CTN:

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

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

3.2.2 Responsabilidade por Sucessão

Mais uma vez, irei utilizar um elemento gráfico para ilustrar a presente espécie de responsabilidade tributária:



Esta responsabilidade está presente nos artigos 129 à 133 do CTN e diz a respeito da transferência da obrigação tributária para outro devedor devido a morte do devedor original ou

devido a venda de um bem móvel, imóvel ou estabelecimento, em que o comprador passará a ser o responsável tributário.

Eduardo Sabbag (SABBAG, 2019, p. 887) explica que o sucessor assume todos os débitos tributários do sucedido, relativos a fatos geradores que ocorreram antes do fato que demarcou a sucessão.

Há, portanto, a responsabilização por sucessão *causa mortis* e a responsabilização por sucessão *inter vivos*, a qual pode ocorrer em quatro hipóteses.

a) **Transmissão de Bens Imóveis**

A primeira hipótese de responsabilidade por sucessão *inter vivos* trata-se da transmissão de imóveis e está presente no artigo 130 do CTN:

“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.”

Consiste na responsabilidade pelos impostos sobre o bem imóvel, seja o IPTU ou ITR, bem como pelas taxas de serviços e contribuições de melhoria, que passarão a ser de responsabilidade da pessoa que adquirir tal imóvel. Eduardo Sabbag ressalta que ao seu entendimento, os impostos referentes a transmissão deste bem imóvel, sejam eles o ITCMD e o ITBI, devem também entrar na responsabilidade do adquirente, “*sob pena de incongruência no sistema normativo*” (SABBAG, 2019, p. 888).

De forma clara, “*o adquirente de um bem imóvel responde pelos créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, posse, o domínio útil de bens imóveis, bem como pelo pagamento de taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou contribuições de melhoria, salvo se houver prova de quitação do debito*” (MINARDI, 2017, p. 375).

É possível perceber com a explanação de Josiane, que existem exceções a responsabilidade do adquirente do bem imóvel. Elas estão presentes na parte final do artigo 130 do CTN e em seu parágrafo único:

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

Sendo assim, existem duas exceções a esta responsabilização. A primeira exceção refere-se a parte final do artigo citado, em que no momento em que o registro do imóvel for realizado, “*o oficial do registro deve exigir a apresentação de certidões que comprovem a inexistência de registro de crédito tributário vencido e não quitado relativo ao imóvel objeto da transferência. Apresentados os comprovantes da quitação dos tributos, o adquirente não pode ser responsabilizado por obrigações porventura existentes*” (ALEXANDRE, 2017, p. 388).

Esta exceção, portanto, excluirá o adquirente do imóvel da responsabilidade de arcar com débitos tributários anteriores a certidão emitida. Caso apareça tributos antigos a serem cobrados pelo Fisco, a cobrança será feita ao antigo proprietário.

A segunda exceção ocorre no caso dos imóveis que são arrematados em hasta pública. O arrematante não responderá pelos débitos tributários anteriores a arrematação. Caso o preço pago no imóvel não seja o suficiente para cobrir o saldo tributário pendente, o responsável por este débito será o executado, ou seja, o antigo proprietário do imóvel, tendo em vista que este possui relação jurídico-tributária com o Fisco (ALEXANDRE, 2017, p. 389).

b) Transmissão de Bens Móveis

A segunda hipótese de responsabilidade tributária por sucessão *inter vivos* se trata da aquisição de bens móveis, a qual muito se assemelha a responsabilidade no caso de transmissão de bens imóveis.

Como bem explica Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 389), para o Direito Civil a transmissão da propriedade de um bem móvel ocorre com a tradição do mesmo, ou seja, com a entrega dele. No caso de um veículo, por exemplo, o pagamento do IPVA será de responsabilidade do adquirente.

O artigo 131, inciso I do CTN, diz que:

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

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

Neste sentido, tanto o adquirente de um bem móvel quanto a pessoa que pratica a remição de certo bem, não sendo o devedor original, serão os responsáveis pelos tributos a serem pago com relação ao bem adquirido ou remido.

c) Sucessão Empresarial – transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão

Esta hipótese de responsabilidade está prevista no artigo 132 do CTN:

“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.”

Esta sucessão de responsabilidade ocorre quando há uma operação societária e dela resulta uma nova pessoa jurídica. Esta, então, será responsável pelos tributos da antiga personalidade jurídica, sucedendo-a.

Vale ressaltar aqui as formas de transmutação societária:

1. Fusão: quando duas ou mais sociedades se unem para formar uma nova sociedade;
2. Incorporação: quando uma ou mais sociedades são absorvidas por outra;
3. Transformação: quando há mudança na forma da sociedade, por exemplo, quando uma sociedade anônima passa a ser uma sociedade limitada;
4. Cisão: quando uma sociedade é extinta e passa todo o seu patrimônio para outra já existente ou criada para este fim, ou quando parte de seu patrimônio é retirado e passado para outra sociedade já existente ou criada para este fim.

O parágrafo único do artigo 132 ainda nos traz outra possibilidade de responsabilização por sucessão, quando uma pessoa jurídica de direito privado é extinta e um sócio ou seu espólio continua a explorar a mesma atividade, sendo a *“unidade econômica que ressurgir após a extinção”* (SABBAG, 2019, p. 901) a responsável pelos tributos a serem exigidos.

d) Sucessão Comercial – transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional

A quarta hipótese de responsabilidade por sucessão está presente no artigo 133 do CTN:

“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.

A partir da leitura do artigo é possível entender que aquele que, sendo pessoa natural ou pessoa jurídica, adquirir um fundo de comércio ou estabelecimento e continuar a exploração desta atividade, serão responsáveis pelos tributos existentes até a data da aquisição.

Ainda assim, Eduardo Sabbag explica que há diferença entre os dois termos, embora pareçam ser semelhantes, senão vejamos: a expressão fundo de comércio está relacionada ao conjunto de bens necessários e utilizados para a atividade desenvolvida, como balcões, prateleiras e até mesmo a clientela; já estabelecimento comercial diz a respeito da *“unidade fisicamente autônoma, na qual uma pessoa física ou jurídica realiza suas atividades comerciais. Significa a parte, a fração, e não a “totalidade de bens”* (SABBAG, 2019, p. 905).

Ainda assim, a responsabilidade poderá ser integral ou subsidiária. Será integral quando o alienante encerrar suas atividades e não as retomar pelo prazo de seis meses. Desta forma, o adquirente será responsável por todos os tributos, tendo em vista que o alienante terá encerrado suas atividades.

Por outro lado, a responsabilidade do adquirente será subsidiária se o alienante tiver interrompido suas atividades, mas retomado antes de seis meses. Desta forma, o Fisco cobrará os tributos de forma preferencial ao alienante e, somente se este não possuir condições de pagar cobrará do adquirente, em caráter supletivo.

Há ainda outra previsão no presente artigo, em que aquele que adquirir um estabelecimento em processo de falência ou em recuperação judicial, não será responsável pelos tributos anteriores a aquisição.

“§ 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.”

A responsabilização será mantida, no entanto, se:

“§ 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.”

3.2.3 Responsabilidade de devedores terceiros

Disciplinada entre os artigos 134 e 135 do CTN, “*esta responsabilidade não se prende à transmissão patrimonial, como se pôde notar na responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida)*” (SABBAG, 2019, p.909).

Trata-se, portanto, da responsabilidade de um terceiro que administra a vida patrimonial do contribuinte.

É possível subdividir a responsabilidade de terceiros em duas categorias, sendo elas: a responsabilidade de terceiro com atuação regular e a responsabilidade de terceiros com atuação irregular (a qual engloba o tema principal da presente monografia).

3.2.3.1 Responsabilidade de terceiro com atuação regular

Está presente no artigo 134 do CTN:

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

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
 - II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
 - III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
 - IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
 - 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.”

Como bem explica Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 405), os responsáveis presentes neste artigo tratam-se de pessoas que possuem um vínculo jurídico com o contribuinte e ocupam o polo passivo, quando este não puder exercer seu papel na relação jurídico-tributária.

Caso o contribuinte, não possa arcar com o pagamento do débito devido na obrigação tributária, pela falta de patrimônio, o terceiro que o representa (mencionado no artigo acima citado), deverá zelar pelo patrimônio do contribuinte para que ocorra a adimplência dos tributos (HENRIQUE, 2009, p. 128).

No entanto, a responsabilidade aqui mencionada se refere a uma responsabilidade subsidiária, ou seja, primeiramente o Fisco cobrará a obrigação do contribuinte e somente na impossibilidade de este responder pela obrigação, os responsáveis entrarão no polo passivo.

Há que se ressaltar que os terceiros responsáveis somente irão responder pela obrigação tributária se presentes os seguintes requisitos:

- a) A impossibilidade de se exigir o cumprimento da obrigação principal do contribuinte;
- b) Quando o responsável através de uma ação ou omissão indevida contribui para o não pagamento do tributo;

De acordo com o parágrafo único do artigo 134, somente a obrigação principal pode ser transferida para a responsabilidade do terceiro. Portanto, as obrigações acessórias continuam sendo de responsabilidade do contribuinte, podendo somente o responsável responder pelas multas de caráter moratório (referentes a obrigação principal) e não por aquelas referentes a penalidades ligadas ao descumprimento de obrigações acessórias.

3.2.3.2 Responsabilidade de terceiros com atuação irregular

Adentrando agora ao tema de maior interesse e importância, passamos a analisar as hipóteses do artigo 135 do CTN, mais especificamente do inciso III, que trata da responsabilidade de sócios de pessoas jurídicas de direito privado:

“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.”

Trata-se da responsabilidade de um terceiro que age em desconformidade com a lei ou com certo excesso de poder e passa, neste caso, a ser responsável pessoal pelo pagamento do tributo, deixando de existir a responsabilidade subsidiária presente no artigo anterior.

“Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional” (SABBAG, 2019, p. 916).

Portanto, *“ a obrigação de pagar tributos passa a recair integral e exclusivamente sobre a pessoa do infrator, deixando de existir fundamento para a válida exigência do devedor original”* (DARZÉ, 2009, p. 168)

O excesso de poder se caracteriza quando o terceiro toma atitudes que os poderes a ele conferidos pela lei, pelo contrato ou pelo estatuto não lhe permitiam, agindo por conta própria. Eduardo Sabbag (SABBAG, 2019, p. 916) cita como exemplo o caso em que um Diretor de uma sociedade adquire um imóvel sem a anuência dos demais sócios, algo que estava estabelecido no estatuto social, passando a ter responsabilidade pelo ITBI referente a esta transação.

A infração a lei, ao contrato social ou ao estatuto somente ocorre quando se é comprovado o dolo do gerente ou diretor, uma vez que o não pagamento apenas caracteriza

uma mora da empresa, entendimento este consolidado na Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça:

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

Desta forma, o administrador que age com moderação e prudência, não poderá ser responsabilizado por uma dívida fiscal, se a ela não deu causa (CARIBÉ, 2009, p. 73).

Conforme destaca Eduardo Sabbag e Josiane Minardi (MINARDI, 2017, p. 391), a jurisprudência tem entendido que se enquadra como infração legal o empregador que desconta o Imposto de Renda de Pessoa Física ou Contribuição Previdenciária, mas não recolhe ao Erário, bem como a dissolução irregular da sociedade, “*deixando débitos tributários pendentes e nenhum patrimônio para garantir seu pagamento*” (SABBAG, 2019, p. 917).

Este tema merece um capítulo exclusivo, passamos por tanto a destrinchar o entendimento a respeito da responsabilidade do inciso III, do artigo 135 do CTN (responsabilidade dos sócios-gerentes pela dissolução irregular da sociedade).

CAPÍTULO 4 – A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 435, que prevê:

“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”.

Cabe salientar, que a responsabilidade dos sócios somente ocorre com relação a sócios que tenham cargos de gerência, direção ou representação da sociedade.

Vasta é a jurisprudência a respeito do tema:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDIRECIONAMENTO DO FEITO PARA O SÓCIO. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ.

(...)

V - O Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de ser condição suficiente para configurar a hipótese de presunção da **dissolução irregular** da **sociedade** a certidão do oficial de justiça atestando a não localização da empresa no endereço declinado nos registros empresariais.

VI - Tal entendimento está relacionado com a necessidade de a empresa manter atualizados os registros empresariais, especialmente quanto à localização da empresa e sua **dissolução**. Nesse contexto, em atenção ao princípio da veracidade dos dados registrais da empresa, a certidão do oficial de justiça que atesta o não funcionamento da empresa devedora no local indicado na junta comercial, constitui meio válido para fins de presunção da **dissolução irregular**. Nesse sentido, confirmam-se: (AgRg no REsp 1.293.271/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 3/3/2016, REsp 1.675.067/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/8/2017, DJe 13/9/2017 e REsp 1.343.058/BA, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 9/10/2012).

VII - Agravo interno improvido. (Superior Tribunal de Justiça, AgInt nos EDcl no REsp 1784800 / SP, T2 - SEGUNDA TURMA, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, julgado em 06/05/2020)”.

Como pode-se notar na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça trazida anteriormente, para caracterizar a dissolução irregular da sociedade, basta que a sociedade pare de ter suas atividades sendo exercidas no seu domicílio fiscal, sem que ocorra qualquer notificação aos órgãos competentes sobre esta mudança. Isto porque é obrigação dos gestores da empresa que os registros empresariais e comerciais sejam mantidos atualizados, obedecendo aos ritos do Código Civil e da Lei de Falências no caso de haver a dissolução desta sociedade.

O entendimento majoritário da Corte Superior, é no sentido de que a dissolução irregular da sociedade pode ser constatada quando o oficial de justiça verifica que a sociedade não mais exerce sua atividade no endereço constante na junta comercial ou na petição inicial da ação executiva ou quando a sociedade é insolvente, sem o pedido de falência da empresa (SABBAG, 2019, P. 919). Senão vejamos:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO CUJO NOME NÃO CONSTA DA CDA. **DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA. PROVA SUFICIENTE PARA AUTORIZAR O REDIRECIONAMENTO.

1. Hipótese em que muito embora na Certidão de Dívida Ativa não conste o nome da recorrente como corresponsável tributário, não se há de falar em não-observância da disposição contida no art. 135 do Código Tributário Nacional pelo acórdão recorrido.

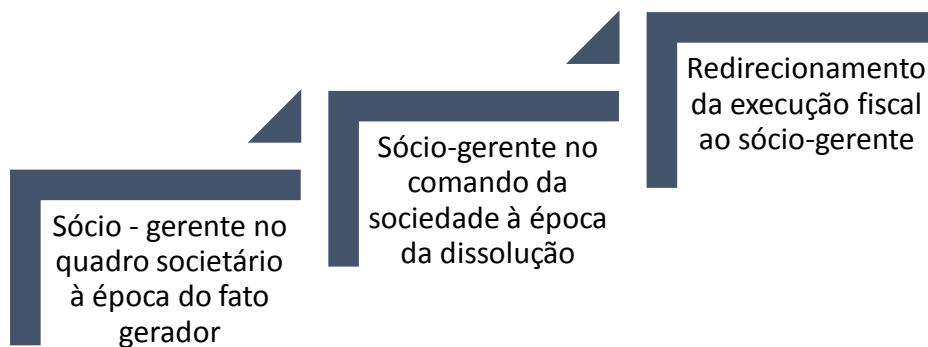
2. *In casu*, ficou comprovado indício de **dissolução irregular** da **sociedade** pela certidão do oficial de justiça, conforme exposto no acórdão regional, que noticiou que no local onde deveria estar sediada a executada encontra-se outra empresa.

3. Esta Corte tem entendido de que os indícios que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades são considerados suficientes para o redirecionamento da execução fiscal. Precedentes. Agravo regimental improvido. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1127936 / PA, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, T2 - SEGUNDA TURMA, julgado em 22/09/2009). ”

Em 2014, o STJ no julgamento do REsp 1.371.128/RS entendeu que quando a sociedade é dissolvida de forma irregular, é possível redirecionar a execução fiscal contra sócio-gerente, independentemente da comprovação de dolo por parte deste.

Neste sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça vinha se consolidando no sentido de que é preciso a presença de dois requisitos para que esse redirecionamento ocorra, sendo eles: que o sócio-gerente esteja no comando da sociedade quando ocorrer a dissolução desta **E** que estivesse no quadro societário na época do fato gerador ou do vencimento da obrigação tributária.

Sendo assim, teríamos a seguinte regra:



Vejam os entendimentos da Corte Superior neste sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. **DISSOLUÇÃO IRREGULAR** DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE PROVA DE SUCESSÃO EMPRESARIAL. SÓCIOS QUE NÃO INTEGRAVAM O QUADRO SOCIETÁRIO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE.

1. A tese da Fazenda Nacional é que, em face da reconhecida **dissolução irregular** da empresa executada, os sócios que ingressaram na **sociedade** depois da ocorrência do fato gerador do crédito tributário executado devem se responsabilizar pela dívida.

2. No caso, o acórdão recorrido consignou que a exequente não apresentou qualquer documento que amparasse a alegação de ocorrência de sucessão, hipótese que deveria ser comprovada de forma concreta, de modo a justificar a responsabilidade tributária prevista nos arts. 131, I, e 133 do CTN, sendo certo que a mera alteração do quadro societário não configura a sucessão de empresas. Nesse contexto, para se chegar à conclusão diversa seria necessário o revolvimento do acervo fático-probatório, providência obstada pela Súmula 7/STJ.

3. "O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na **dissolução irregular** da **sociedade** executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa **dissolução**, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da **dissolução**, é necessário, antes, que aquele responsável pela **dissolução** tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela **irregular dissolução** da **sociedade** (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da **dissolução irregular**)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.009.997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2/4/2009, DJe 4/5/2009).

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1251322 / RJ, Relator: Ministro OG FERNANDES, T2 - SEGUNDA TURMA, Julgado em 22/10/2013). ”

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA SÓCIO DA EMPRESA. AFERIÇÃO DO EXERCÍCIO DE PODERES DE GESTÃO À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES OU DOS INDÍCIOS DE **DISSOLUÇÃO IRREGULAR** DA EMPRESA. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que não é possível o redirecionamento da execução contra o sócio que não integrava a **sociedade** à época da ocorrência dos fatos geradores das obrigações ou da **dissolução irregular** da empresa, eis que por tal motivo não é possível lhe imputar responsabilidade por atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, na forma do art. 135, III, do CTN.

2. A despeito de ter o acórdão recorrido reconhecido o indício de **dissolução irregular** da **sociedade** em face de certidão de oficial de justiça que sinalizou a inatividade da empresa no seu endereço, não houve nenhuma afirmação no sentido de que o sócio para

o qual se pretende redirecionar a execução exercia poderes de gerência, direção ou representação da **sociedade** à época da **dissolução irregular**.

3. Deve ser mantida a decisão agravada no sentido de não ser possível a esta Corte infirmar o entendimento adotado no acórdão recorrido, quanto ao exercício de poderes de gestão pelo sócio à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação, bem como à época da **dissolução irregular** da empresa, eis que tal providencia demandaria o revolvimento de matéria fático-probatória inviável em sede de recurso especial pelo óbice da Súmula nº 7 do STJ, in verbis: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

4. Agravo regimental não provido. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1486839 / SP, Relator: Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**, T2 - SEGUNDA TURMA, Julgado em **02/12/2014**). ”

“TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. **DISSOLUÇÃO IRREGULAR**. NECESSIDADE DE TER O SÓCIO PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal de origem manteve sentença que extinguiu o feito executivo para com a parte ora agravada, ao entendimento de que "a Embargante ingressou na **sociedade** apenas em 25/09/2003, portanto, posteriormente ao período dos débitos executados (2000 a 2002)".

2. A alteração das conclusões adotadas pelas instâncias de origem, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

3. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento de que "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na **dissolução irregular** da **sociedade** executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa **dissolução**, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da **dissolução**, é necessário, antes, que aquele responsável pela **dissolução** tenha sido também,

simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela **irregular dissolução** da **sociedade** (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da **dissolução irregular**)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1009997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 4/5/2009).

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Ag 1244276 / SC, Relator: Ministro **SÉRGIO KUKINA**, T1 - PRIMEIRA TURMA, Julgado em **24/02/2015**). ”

No entanto, a 2ª Turma do STJ, em junho de 2015, no julgamento do REsp 1.520.257/SP, mudou o posicionamento, adotando o entendimento de que não era preciso a comprovação dos dois requisitos (o sócio-gerente comandando a sociedade à época da dissolução e a presença deste no quadro societário à época do fato gerador ou do vencimento do tributo). Seria preciso, para caracterizar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, somente que este comandasse a empresa à época da dissolução, sendo irrelevante que estivesse no quadro societário quando do fato gerador do tributo ou de seu vencimento. Como bem trata Eduardo Sabbag: “*o redirecionamento pode alcançar os créditos tributários cujos fatos geradores são anteriores ao ingresso do sócio na sociedade*” (SABBAG, 2019, p. 920).

Vejamos o presente julgado:

“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

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. (Superior Tribunal de Justiça, REsp 1520257 / SP, Relator: Ministro OG FERNANDES, T2 - SEGUNDA TURMA, Julgado em 16/06/2015).”

Ocorre que tal posicionamento traria a chance da ocorrência de fraudes uma vez que facilitaria a inserção de laranjas no quadro societário antes da dissolução da sociedade, de forma que o antigo sócio-gerente, não teria contra si redirecionada a execução fiscal, responsabilidade esta que recairia sobre o laranja, novo sócio-gerente.

Neste sentido, Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 414) explica que a pessoa no cargo de gerência à época da dissolução irregular da sociedade seria responsável pelos tributos devidos, independentemente de estar no cargo à época da ocorrência do fato gerador ou do vencimento do tributo não adimplido.

A 1ª Turma do STJ, se manteve no posicionamento inicial de que seria necessário o cumprimento dos dois requisitos para o redirecionamento da execução fiscal e podemos encontrar na jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça a referência a este entendimento, como nos dois julgados abaixo, o primeiro de fevereiro de 2020 e o segundo de dezembro de 2019, ambos da Segunda Turma:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 371, 489 E 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCONFORMISMO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgou Recurso Especial, interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Não há identidade entre a controvérsia objeto deste recurso e as relativas aos Temas 962 e 981 do STJ, **visto que a parte ora agravante exercia a gerência da pessoa jurídica executada, tanto à época do fato gerador, quanto no momento em que constatada a dissolução irregular da sociedade**, de modo que não há falar em sobrestamento do feito, como já esclarecido no acórdão recorrido.

III. Trata-se, na origem, de Agravo de Instrumento, interposto pela parte ora agravante, contra a decisão que, nos autos da Execução Fiscal, rejeitou a Exceção de Pré-Executividade, na qual a agravante arguiu sua ilegitimidade para figurar, como corresponsável, no polo passivo do feito executivo. O Tribunal de origem negou provimento ao Agravo de Instrumento, por considerar aplicáveis o art. 135, III, do CTN e a Súmula 435 do STJ. Opostos Embargos Declaratórios, restaram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegação de contrariedade aos arts. 371, 489, II, e 1.022, II, do CPC/2015, e 135, III, do CTN, a parte agravante sustentou, de um lado, a nulidade do acórdão dos Embargos de Declaração, por suposta negativa de prestação jurisdicional, e, além disso, a ausência dos pressupostos autorizadores da aplicação do art. 135, III,

do CTN e a impossibilidade de redirecionamento da Execução Fiscal, sem prova robusta da existência de dolo.

IV. Não há falar, na hipótese, em violação aos arts. 371, 489, II, e 1.022, II, do CPC/2015, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram fundamentadamente, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

V. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.371.128/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 17/09/2014), correspondente ao Tema 630 do STJ, ao estender a aplicabilidade da Súmula 435 desta Corte para o processo de execução fiscal de dívida ativa não-tributária, fixou a tese de que, "em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente", e proclamou que não há, em qualquer dos casos, a exigência de dolo.

VI. Na forma da jurisprudência, "a responsabilidade tributária de terceiros prevista no CTN, ensejadora do redirecionamento da execução fiscal, não se confunde com a regra geral de que trata o art. 50 do Código Civil, o qual pressupõe a desconsideração da personalidade jurídica da empresa como pressuposto à responsabilização das pessoas físicas que delas se utilizaram indevidamente" (STJ, AgInt no AREsp 770.758/MG, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 12/02/2019).

VII. Agravo interno improvido. (Superior Tribunal de Justiça, AgInt no REsp 1838658 / SP, Relatora: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, T2 - SEGUNDA TURMA, Julgado em 06/02/2020)".

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RAZÕES DISSOCIADAS DO ARESTO RECORRIDO. SÚMULA 284 DO STF. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO SÓCIO. SÚMULA 435 DO STJ.

1. A Presidência do STJ consignou: "Trata-se de agravo apresentado por JOÃO CANDIDO PORTINARI contra a decisão que não admitiu seu recurso especial. O apelo nobre, fundamentado no art. 105, inciso III, alínea a, da CF/88, visa reformar acórdão proferido pelo TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO, assim resumido:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO SÓCIO. SÚMULA 435 DO STJ.

(...)

5 - No que tange o redirecionamento do feito em face do agravante (sócio-gerente da empresa devedora), cumpre destacar que o mesmo exercia a gerência da sociedade tanto no momento do fato gerador quanto no da dissolução irregular, razão pela qual não se aplica, ao caso em apreço, a determinação de sobrestamento dos processos em conformidade com o determinado pela Ministra Relatora no julgamento dos REsp 1645333/SP. 1643944/SP e 1645281/SP em sede de Recursos Repetitivos (Tema 981 - decisão de afetação publicada no DJe24/08/2017).

(...)

4. O redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-gerente da empresa é cabível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo como hipótese de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica o simples inadimplemento de obrigações tributárias ou não tributárias.

5. Nessa esteira, a certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, de acordo com a Súmula 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".

6. O STJ no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.371.128/RS fixou a seguinte tese jurídica (Tema 630): "Em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente" (REsp 1.371.128/RS, Relato: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 17/9/2014).

7. Agravo Interno não provido. (Superior Tribunal de Justiça, AgInt no AREsp 1513226 / RJ, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, T2 - SEGUNDA TURMA, Julgado em 10/12/2019)".

“De um modo geral, vemos o atual panorama decisório com certas reservas, uma vez que a oscilação de entendimento nas Turmas do STJ – com ementas e veredictos que se sucedem, ora em um sentido, ora em outro, e em mesmo período – desestabiliza as relações e fertiliza a insegurança jurídica”. (SABBAG, 2019, p. 922)

Para melhor evidenciar o que foi explicado acerca do tema até o presente momento, considero importante realizar aqui um breve resumo do que pretendo enfatizar. Estou tratando aqui da responsabilidade pessoal, contida no artigo 135, inciso III, do CTN.

Esta responsabilidade tributária se trata da responsabilidade de um sócio, no cargo de gerência, ser responsabilizado por créditos tributários não adimplidos pela sociedade, diante de uma situação de dissolução irregular desta sociedade.

Portanto, o primeiro requisito para caracterizar esta responsabilidade tributária é o sócio possuir um cargo de gerência. O segundo requisito é ser caracterizada a dissolução irregular da sociedade. Podemos notar que foi necessário trazer alguns julgados para o presente trabalho pois o tema é maiormente jurisprudencial.

No entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a dissolução irregular da sociedade, se dá quando a empresa passa a não mais realizar suas atividades no seu domicílio fiscal, ou seja, quando a empresa não funciona no local anotado na junta comercial ou no local citado como sede na petição inicial de uma execução fiscal, isto porque é obrigação do administrador/gerente, manter o cadastro da empresa atualizado. O STJ salienta que esta dissolução irregular pode ser observada quando o oficial de justiça busca a empresa no local em que esta deveria estar funcionando e esta não se encontra ou quando a sociedade se mostra insolvente e não há qualquer pedido de falência.

Notados estes dois requisitos, passamos a analisar os quesitos com relação ao sócio. Para que este seja responsabilizado e tenha contra si redirecionada a execução fiscal, o entendimento do STJ, apesar de ser muito variante, é no sentido de que este precisa ser sócio-gerente à época da dissolução irregular, ou seja, que este esteja como sócio no quadro social da empresa, na época em que se constata a dissolução irregular, podendo também contar como requisito que este sócio esteja no quadro social à época do fato gerador do tributo não adimplido, entendimento este que não se encontra em todos os julgados do STJ, tendo em vista que por um período a Segunda Turma deste Tribunal adotou apenas o primeiro requisito.

Aqui está a maior discussão acerca do tema, pois primeiramente o STJ entendia que o sócio necessariamente deveria ser sócio-gerente na época da dissolução irregular e também quando ocorreu o fato gerador do tributo devido. Ocorre que tal posicionamento não se manteve

homogêneo, sendo excluída, em alguns julgados, a necessidade de o sócio estar presente no quadro social na data vencimento ou do fato gerador.

Adotado este posicionamento, muito se discute com relação a abertura neste caso de margem para que fraudes acontecessem, vez que possibilita que os sócios-gerentes saíssem da sociedade antes da dissolução irregular e colocassem “laranjas” em seus lugares, de forma que não estando presente no quadro social quando constatada a dissolução irregular, não seriam responsabilizados e sim deixariam tal responsabilidade para o “laranja”.

Agora tratando-se da Súmula 430 editada pelo STJ, acho relevante uma maior abordagem, tendo em vista que também é tema de grande discussão e permaneceu em julgamento por um longo período:

“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”.

Caracterizada a dissolução irregular da sociedade nos termos citados anteriormente, é possível que a execução fiscal com relação ao tributo devido, seja redirecionada ao sócio-gerente.

Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 414) cita em seu livro que de acordo com o STJ, quando uma execução fiscal é ajuizada contra uma sociedade e o nome do gerente consta de uma das certidões de dívida ativa, incumbe a ele provar que não houve excesso de poder ou infração a lei, ao contrato social ou ao estatuto (artigo 135, CTN), a fim de que não ocorra esse redirecionamento.

Primeiramente, há de se ressaltar o que significa redirecionar a ação de execução ao sócio gerente. Este redirecionamento consiste em colocar o sócio no polo passivo da ação a fim de que este seja responsável pessoal pelo crédito tributário não adimplido.

O tema foi objeto de ao menos 4 (quatro) acórdãos submetidos ao julgamento de recursos repetitivos. No ano de 2016, no julgamento do Recurso Especial 1.604.672/ES, o STJ decidiu que estando presente o nome do sócio na certidão de dívida ativa, sua responsabilidade é presumida, ainda que sua qualificação não estivesse presente no título executivo, sendo este, portanto, corresponsável da dívida:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. EX-SÓCIO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA FALIDA. QUALIFICAÇÃO COMO CORRESPONSÁVEL. AUSÊNCIA. IRRELEVÂNCIA. ATO DE INSCRIÇÃO PLENAMENTE VINCULADO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E VERACIDADE.

1. O nome do sócio constante da Certidão de Dívida Ativa não necessita estar acompanhado da qualificação de corresponsável/codevedor para permitir sua inclusão no polo passivo da execução fiscal, pois, além de essa condição dever ser aferida no prévio processo administrativo, a autoridade fiscal, sob pena de responsabilização, não tem discricionariedade quanto aos elementos a serem inseridos no ato de inscrição, visto que a respectiva atividade é plenamente vinculada.

2. Conforme sedimentado pela Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, "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, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'".

3. "O sujeito passivo, acusado ou interessado" (art. 203 do CTN) deve ter sempre a seu alcance o processo administrativo correspondente à inscrição em dívida ativa, conforme disposição do art. 41 da Lei n. 6.830/1980, o que lhe oportuniza o desenvolvimento do contraditório e a aferição da regularidade do cumprimento dos requisitos de validade da Certidão de Dívida Ativa.

4. Hipótese em que, em razão de o nome de ex-administrador de sociedade anônima (VASP S.A.) constar da Certidão de Dívida Ativa, mesmo sem a qualificação de corresponsável, é dele o ônus de afastamento da presunção de legitimidade e veracidade desse documento.

5. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1604672 ES 2016/0006788-0, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 21/09/2017, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/10/2017)

No entanto, o redirecionamento da execução fiscal apenas diz a respeito da legitimidade de o sócio-gerente poder integrar o polo passivo da demanda. Sua responsabilidade pessoal, será apreciada e decidida pela via cognitiva. Vale aqui salientar uma abordagem levantada por Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2017, p. 415) em que este evidencia que no caso de o Fisco querer cobrar o tributo do sócio-gerente, como o redirecionamento diz somente a respeito da presunção de que este sócio seja responsabilizado, o Fisco deve comprovar o

cometimento de algum dos atos presentes no artigo 135 do CTN, para que a responsabilidade seja caracterizada, vez que este não pode simplesmente incluir o nome do sócio na certidão de dívida ativa. Vejamos a Súmula 392 do STJ:

“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

A respeito deste redirecionamento, houve outra discussão que seria a respeito do prazo prescricional para que ele ocorresse. Cadastrado como tema 444, o Superior Tribunal de Justiça, julgou no dia 12 de dezembro de 2019 o recurso repetitivo, decidindo:

“(I) o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual;

(II) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela subsequente, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no REsp 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC - fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e,

(III) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.”

Sendo assim, entendeu-se que o prazo prescricional para redirecionar a execução fiscal para o sócio-gerente, seria de cinco anos, contados da data de citação da pessoa jurídica, quando a dissolução irregular ocorreu antes da citação, ou contados da data do ato ilícito (dissolução irregular), se este ocorreu posteriormente à citação. Para a caracterização da prescrição é preciso que seja comprovada a inércia da Fazenda Pública.

Os artigos utilizados para fixação das teses foi o artigo 792 do Código de Processo Civil, que trata da fraude à execução, bem como o artigo 185 do Código Tributário Nacional:

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.”

“Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução:

I - quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público, se houver;

II - quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução, na forma do art. 828;

III - quando tiver sido averbado, no registro do bem, hipoteca judiciária ou outro ato de constrição judicial originário do processo onde foi arguida a fraude;

IV - quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência;

V - nos demais casos expressos em lei.”

CONCLUSÃO

A partir de todo o exposto, me faço deste capítulo para concluir minha monografia. O tema principal aqui abordado é a respeito da responsabilidade tributária dos sócios-gerentes no caso de dissolução irregular da sociedade. Sendo assim, farei um breve relato acerca dos outros temas abordados, de forma que não seria possível iniciar o tema principal sem a constituição de um entendimento concreto dos demais institutos, como o conceito de obrigação tributária e de responsabilidade tributária de modo geral.

Primeiramente há que se entender como se caracteriza a obrigação tributária. Podemos conhecê-la a partir da junção de dois institutos (Subsunção), sendo eles a hipótese de incidência e o fato gerador. A primeira caracteriza-se por uma conjectura presente na lei, a qual prevê uma situação que se ocorrer fará nascer a obrigação tributária. O fato gerador, por sua vez, é a ocorrência, no mundo dos fatos, da situação indicada na lei, a qual dá origem a obrigação tributária.

Nascida a obrigação tributária, podemos notar que esta possui quatro elementos, sendo eles: o objeto, a causa, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

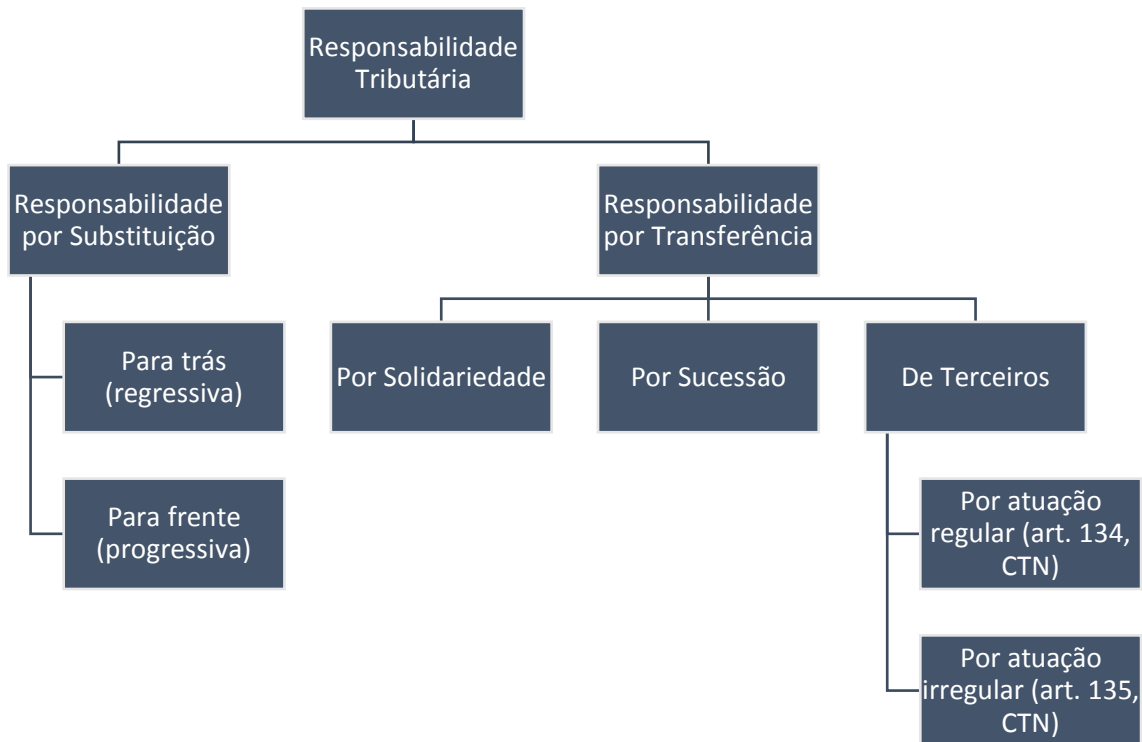
O objeto equivale a prestação a ser feita pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, podendo ser uma obrigação principal (prestação patrimonial) como o pagamento de um imposto ou uma obrigação acessória (prestação instrumental) como a emissão de uma nota fiscal.

A causa, por sua vez, é o vínculo jurídico o qual cria a relação jurídica-tributária entre as partes.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o credor da obrigação tributária, podendo ser um sujeito ativo direto (são os entes federativos: União, Estados, Municípios e Distrito Federal) ou um sujeito passivo indireto (são entes parafiscais, que possuem apenas capacidade tributária ativa, ou seja, podem fiscalizar e arrecadar tributos, mas não podem os instituir, como por exemplo o CRM).

O sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo ou a realizar prestações, que serão cobradas pelos sujeitos ativos. O sujeito passivo pode ser o contribuinte, que possui uma relação direta ou pessoal com o fato gerador do tributo, ou pode ser o responsável, que se caracteriza por um terceiro que, escolhido por lei, passa a ter responsabilidade por pagar o tributo, sem ter qualquer relação com o fato gerador da obrigação tributária.

A responsabilidade tributária é o tema de maior importância dentro desta monografia, daí a quantidade de material trazido a este trabalho a respeito do assunto. Como já reportado anteriormente a responsabilidade tributária possui diversas classificações. Sendo assim me utilizarei novamente de um esquema presente no trabalho para chegar ao tema principal e assim ter uma conclusão a respeito dele.



A responsabilidade por substituição é um dos gêneros de responsabilidade tributária, que possui duas classificações. Ela ocorre quando o contribuinte é substituído por um terceiro, por determinação legal, desde o nascimento da obrigação tributária, sendo, portanto, o contribuinte esquecido nessa relação jurídico-tributária. Sua primeira espécie é a responsabilidade regressiva, que ocorre quando há um adiamento do recolhimento do tributo, para que este seja quitado em um momento posterior ao fato gerador, como por exemplo ocorre com o ICMS. Já a segunda espécie desse gênero de responsabilidade tributária é denominada de progressiva, em que o recolhimento do tributo ocorre antes da ocorrência do fato gerador.

Adentrando ao segundo grupo de responsabilidade tributária temos a responsabilidade por transferência. Esta responsabilidade se concretiza quando a lei escolhe um terceiro para

ocupar o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador. Este gênero possui três espécies, sendo que a que mais interessa ao presente trabalho, se enquadra na última espécie.

A primeira espécie é a responsabilidade por solidariedade. Esta ocorre quando um dos codevedores arca com a obrigação tributária como um todo, podendo o Fisco cobrar a obrigação por inteiro de um só dos codevedores.

A segunda espécie é a responsabilidade por sucessão. Ela ocorre quando o sucessor assume todos os débitos tributários do sucedido, relativos a fatos geradores anteriores a sucessão. Essa sucessão pode decorrer da morte do devedor original ou devido a venda de um bem ou estabelecimento, de modo que o comprador será o responsável tributário. Esta espécie possui ainda quatro subdivisões, ocorrendo pela transferência de bens imóveis, transferência de bens móveis, sucessão empresarial ou sucessão comercial. Tendo em vista que já abordei de forma sucinta estes temas e a responsabilidade dos sócios-gerentes encontra-se no próximo gênero de responsabilidade, passarei a concluir acerca do próximo tópico apenas.

Portanto, chegando ao grupo de responsabilidade de terceiros, esta ocorre devido a presença de um terceiro que administra a vida patrimonial do contribuinte, passando a ser responsável tributário pelo patrimônio que administra. Este tipo de responsabilidade possui duas subdivisões: responsabilidade por atuação regular e responsabilidade por atuação irregular (como a dissolução irregular da sociedade).

A responsabilidade de terceiros que atuam de forma regular, tem seu rol previsto no artigo 134 do CTN, o qual inclui, por exemplo, a responsabilidade dos pais pelos tributos devidos pelos filhos menores e a responsabilidade do inventariante pelos tributos devidos pelo espólio.

Já a responsabilidade de terceiros com atuação irregular está prevista no artigo 135 do CTN. É possível que ela ocorra quando o terceiro age em desconformidade com a lei, o estatuto ou o contrato social ou age com excesso de poderes, de forma que passará a ser responsável pelo pagamento do tributo, deixando de haver o benefício de ordem como no caso da responsabilidade com atuação regular (artigo 134, CTN).

Em tese, para caracterizar uma infração a lei, ao contrato social ou ao estatuto, deve-se provar o dolo do gerente ou diretor, tendo em vista que a súmula 430 do STJ, dispõe que o mero inadimplemento da obrigação não caracteriza a responsabilidade deste.

Ocorre que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendido que se enquadra como infração a lei, a dissolução irregular da sociedade, de forma que de acordo com a Súmula 435, presume-se dissolvida irregularmente a empresa quando esta não mais desempenha suas atividades no seu domicílio fiscal, podendo neste caso ser redirecionada a execução fiscal ao sócio-gerente.

A Corte Superior entende que a caracterização da dissolução irregular ocorre pelo simples fato de que é obrigação do administrador/gerente manter atualizadas as informações empresariais e comerciais da empresa, podendo ser constatada quando o oficial de justiça não encontra a empresa em funcionamento no endereço constante da junta comercial ou na inicial da ação executiva ou quando a empresa se torna insolvente e não há o pedido de falência.

Como dito anteriormente, a Súmula 435 permite que seja redirecionada a ação fiscal ao sócio-gerente, quando constatada a dissolução irregular da sociedade, ainda que não se prove o dolo por parte deste. Ocorre que, embora com decisões ainda contraditórias, o Superior Tribunal de Justiça exigia o cumprimento de dois requisitos para este redirecionamento: que o sócio-gerente estivesse no quadro societário à época do fato gerador ou vencimento do tributo; e estivesse no comando da sociedade à época da dissolução irregular desta.

Este posicionamento nem sempre se manteve o mesmo, vez que por diversas decisões a Segunda Turma deste tribunal, entendeu ser irrelevante a presença do sócio no quadro societário à época do fato gerador, bastando que este comandasse a sociedade quando da dissolução irregular.

Grande discussão se instalou a respeito deste posicionamento vez que deixar clara a abertura para possíveis fraudes neste redirecionamento. A inclusão de “laranjas” antes da dissolução irregular como sócios-gerentes, ocorreria com frequência de forma a tirar a responsabilidade dos antigos sócios, que estavam no comando da empresa tanto à época do fato gerador quanto deveriam estar à época da dissolução irregular, mas se utilizariam deste mecanismo para fraudar o sistema tributário e “escapar” de arcar com a obrigação tributária da empresa.

No entanto a Primeira Turma do STJ, se manteve no mesmo posicionamento de requerer ambos os requisitos para o redirecionamento da execução fiscal.

Depois de grande pesquisa de jurisprudências, pude notar que nas atuais, como as trazidas a este trabalho (de 2019 e 2020) a Segunda Turma também cita em seus acórdãos a

presença de ambos os requisitos, deixando evidenciado que o posicionamento da Primeira Turma também tem aparecido nos julgados da Segunda Turma acerca do tema.

Com relação ao redirecionamento, gostaria de fazer uma breve conclusão dos principais pontos trazidos na monografia.

O primeiro apontamento que gostaria de fazer seria sobre o ônus da prova no caso de ser redirecionada esta execução fiscal. Em 2016, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que se o nome do sócio-gerente estivesse presente na certidão de dívida ativa, sua responsabilidade seria presumida, tornando-se este corresponsável pela dívida, de modo que caberia a ele comprovar que não cometeu infração a lei, ao estatuto ou ao contrato social ou não cometeu excesso de poder. No entanto, caso seu nome não estivesse na certidão de dívida ativa, para que o fisco pudesse cobrar o tributo deste sócio-gerente e, portanto, ter ele como responsável, deveria ser comprovado o cometimento de algum dos atos do artigo 135 do CTN, sendo neste caso o ônus de provar do Fisco.

Por último e encerrando o presente Trabalho de Conclusão de Curso, trago o assunto da prescrição, que teve decisão recente (dezembro de 2019). Com o julgamento do tema 444, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o prazo prescricional para o redirecionamento da execução é de 5 anos, contados:

- a) Da citação da pessoa jurídica, se a dissolução irregular fosse anterior à citação;
- b) Da data do ato ilícito, no caso de a dissolução irregular ocorrer após a citação;

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª Edição. Salvador: JusPODIVM, 2017.

CARIBÉ, Luciano. **Responsabilidade Tributária dos Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas**. 2009. 138 páginas. Mestrado em Direito Tributário – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

DARZÉ, Andréa. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009. 387 páginas. Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

FILHO, Aurélio. **Natureza Jurídica da Relação Tributária**. Ano VI, Nº 6. Revista da Faculdade de Direito de Campos, 2005.

HENRIQUE, Márcio. **A sujeição passiva e a responsabilidade tributária dos sucessores no Código Tributário Nacional**. 2009. 263 páginas. Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7ª Edição. São Paulo: Rideel, 2016.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª Edição. Salvador: JusPODIVM, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

<https://www.conjur.com.br/2017-nov-12/opinioao-stj-debate-inclusao-socios-polo-passivo-execucao>

<https://www.migalhas.com.br/depeso/305484/o-redirecionamento-da-execucao-fiscal-contrasocios>

<http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Primeira-Secao-define-tese-sobre-prescricao-nos-casos-de-redirecionamento-de-execucao-fiscal-de-empresa-para-socio.aspx>



COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, *Giovanna Bezato Andreazi*

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 44537653, Período *matutino*, Turma 10'D,

tendo realizado o TCC com o título: *A Responsabilidade Tributária na Dissolução Irregular da Sociedade*

sob a orientação do(a) professor(a): *Eduardo de Moraes Saboga*

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 16 de junho de 2020.

Giovanna Bezato Andreazi
Assinatura do discente