

Responsabilidade pessoal dos sócios (art. 135, CTN)

Autora: Debora Coradini Padoin

Juíza Federal Substituta

publicado em 31.10.2011

 

Resumo

A pesquisa inicia-se pela investigação do(s) momento(s) de constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e o terceiro responsável (lançamento, Certidão de Dívida Ativa, Execução Fiscal), em seguida passa a identificar o sócio a quem é atribuída essa responsabilidade (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) e, por fim, analisa a classificação doutrinária da responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN (solidária, subsidiária, pessoal). O trabalho também busca conhecer a interpretação que a doutrina e a jurisprudência tem atribuído aos pressupostos fáticos que ensejam a responsabilização dos sócios (atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos).

Palavras-chave: Terceiro responsável. Tipo de responsabilidade. Sócio-Gerente. Diretor ou representante da Pessoa Jurídica. Certidão de Dívida Ativa.

Sumário: Introdução. 1 Constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e o terceiro responsável. 2 Responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário. 2.1 Tipo de responsabilidade. 2.2 Identificação dos responsáveis. 3 Pressupostos fáticos para imputar a responsabilidade aos administradores. 3.1 Excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. 3.2 Dissolução irregular. Conclusão. Referências.

Introdução

A pessoa jurídica é um ente personalizado, titular de direitos e obrigações, que goza de autonomia, detém patrimônio e exerce direitos em seu próprio nome. Os administradores e sócios com ela não se confundem, agem em nome da pessoa jurídica e nos limites dos objetivos sociais. A responsabilidade dos administradores por débitos da pessoa jurídica é a exceção e tão somente ocorre nas hipóteses previstas em lei.

A aplicação das hipóteses de incidência da responsabilidade tributária de terceiros, arroladas nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN),⁽¹⁾ ainda suscita controvérsias na doutrina e na jurisprudência.

O intuito da Fazenda Nacional em incluir terceiros no polo passivo da relação jurídica tributária é aumentar as chances de recuperação de créditos tributários. Os contribuintes, por sua vez, têm o direito de conhecer as hipóteses em que podem vir a ser responsabilizados pelas obrigações da pessoa jurídica, uma vez que tal situação acarreta consequências gravosas na sua esfera de direitos. Trata-se, pois, do equilíbrio entre o interesse público da arrecadação e o princípio da segurança jurídica.

Nessa linha o presente estudo aponta o(s) momento(s) de constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e o terceiro responsável e as consequências daí decorrentes; bem como analisa os pressupostos fáticos que ensejam a responsabilização prevista no art. 135 do CTN.

A pesquisa também busca compreender o alcance que a jurisprudência e a doutrina dão aos termos “excesso de poder”, ou “infração de lei, contrato social ou estatutos” para responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes pelos créditos tributários da pessoa jurídica.

Ao abordar o tema, pretende-se identificar quais os requisitos legais para a responsabilização do administrador, como a doutrina e a jurisprudência os têm interpretado e quais as consequências do redirecionamento. Nesse viés, as correntes de pensamento a respeito do tema são analisadas, buscando identificar os pontos pacíficos e os que ainda restam controvertidos. A pesquisa enfrenta questões recorrentes a respeito da matéria, como o redirecionamento pelo simples inadimplemento de obrigações tributárias, dissolução irregular da empresa e débitos para com a Seguridade Social.

Além disso, o estudo permite apontar situações em que a responsabilização do sócio é afastada de plano e quais as provas e fundamentos fáticos que permitem o redirecionamento.

1 Constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e o terceiro responsável

Questão relevante a discutir é o momento de constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e o terceiro responsável pelo crédito tributário inicialmente devido pelo contribuinte. Importante lembrar que, nos termos do art. 121 do CTN, **(2)** contribuinte é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (sujeito passivo direto), enquanto o responsável tem a obrigação de pagar o tributo por expressa disposição legal, embora não tenha praticado o fato gerador (sujeito passivo indireto). O art. 128 prevê, no entanto, que o terceiro a ser responsabilizado pelo adimplemento da obrigação tributária deve estar vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. **(3)**

No que tange ao momento de inclusão do terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária, a doutrina e a jurisprudência apontam três oportunidades: lançamento, emissão de CDA **(4)** (em função de decisão administrativa definitiva) e redirecionamento no processo de execução.

O art. 142 do CTN dispõe que compete privativamente à autoridade tributária constituir o crédito tributário pelo lançamento, **o que inclui a identificação do sujeito passivo. (5)** O lançamento, portanto, não deveria apontar tão só o contribuinte, mas também o responsável, quando configuradas as hipóteses de incidência. **(6)**

No entanto, é entendimento sedimentado nos Tribunais Superiores que o lançamento não é o único momento de constituição da relação jurídica tributária entre o Estado e o terceiro responsável, independentemente de quando ocorreu o pressuposto fático de incidência da norma de responsabilidade de terceiro.

Quando o pressuposto fático que enseja a responsabilização de terceiro ocorre após o lançamento, não há dúvida quanto à possibilidade de redirecionar a execução para o responsável. Há discussão doutrinária, no entanto, quando o pressuposto fático ocorre antes do lançamento, porém a autoridade tributária aponta como sujeito passivo tão somente o contribuinte. Discute-se se houve ou não erro de identificação do sujeito passivo e se tal equívoco é causa de nulidade do título. **(7)**

Para Marcos Vinicius Neder, o erro na identificação do sujeito passivo configura vício no conteúdo do ato, nestes termos:

“A alteração do sujeito passivo, descrito no lançamento tributário, por iniciativa da autoridade fazendária, poderá ser efetivada por meio da declaração de nulidade do lançamento anterior e a feitura de novo ato, desde que atendidas as limitações temporais e matérias já mencionadas.” **(8)**

As limitações temporais e de matéria mencionadas pelo doutrinador são aquelas previstas nos arts. 146 e 149. O primeiro veda a alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa quando do lançamento, enquanto o segundo limita a revisão do lançamento ao prazo decadencial do tributo.

A jurisprudência, conforme mencionado, quando aprecia o pedido de redirecionamento, não condiciona seu deferimento ao momento de ocorrência do fato ensejador de inclusão do responsável; assim, mesmo que o pressuposto fático tenha ocorrido antes do lançamento e esse tenha apontado tão somente o contribuinte como sujeito passivo, tal fato, por si só, não impede o redirecionamento na execução.

É usual que a responsabilidade dos terceiros somente seja aferida quando já em curso o processo executivo fiscal, de forma que, apesar de ter sido ajuizado contra o contribuinte, pode vir a ser redirecionado a um terceiro, na condição de responsável. Nos termos do art. 568 do Código do Processo Civil,**(9)** o responsável tributário, assim definido na lei, é sujeito passivo na execução. No mesmo sentido há previsão no art. 4º, inciso V, da Lei nº 6.830/80.**(10)**

Marcos Vinicius Neder aduz que a jurisprudência tem adotado essa postura – permitindo o redirecionamento da cobrança na fase de execução fiscal – porque a fixação de responsabilidade de terceiros, prevista nos arts. 134 e 135, é subsidiária. Assim, primeiro deve-se cobrar do contribuinte, e tão somente no caso de impossibilidade o administrador poderá ser incluído no polo passivo.**(11)** Ressalta ainda que, em face do regime de lançamento por homologação, há um grande número de feitos executivos constituídos por declaração do contribuinte. Nesses casos o crédito é constituído sem a participação do Fisco, uma vez que ausente a figura do processo administrativo, o que justificaria a discussão a respeito da responsabilidade no âmbito da execução.**(12)**

No entender desse doutrinador, a classificação da responsabilidade como subsidiária é o fator-chave que permite a inclusão do responsável no polo passivo da execução fiscal, mesmo que seu nome não conste do título executivo, enquanto no caso da responsabilidade por substituição “o responsável deve contar do lançamento e não há possibilidade de redirecionar a cobrança posteriormente”. O mesmo, conclui, ocorre no caso de responsabilidade solidária.**(13)**

Maria Rita Ferragut alerta que as decisões que afirmam não ser necessária a indicação do nome do responsável na CDA para que o mesmo responda pessoalmente pelos débitos se fundamentam numa interpretação processual, a saber:

“Na maioria dos casos, as decisões fundamentam-se no fato de que uma interpretação correta somente poderia nos levar à seguinte conclusão: se o inciso I do art.568 do CPC prescreve a necessidade de menção do devedor na CDA e se a legislação silencia quanto às demais hipóteses, logo não se faz necessária a prévia inscrição para os incisos II a IV. A legislação processual sobrepor-se-ia, nesse caso, ao CTN, que trata precipuamente do direito material.”**(14)**

Para essa doutrina, a sujeição passiva deveria ser analisada considerando-se apenas a legislação processual, e não a material. Assim, a existência da responsabilidade tributária não seria condição para a promoção da execução, como não seria a condição de devedor.

A jurista sustenta, no entanto, que essa interpretação leva em consideração tão somente a questão da sujeição passiva – capacidade de ser parte –, deixando de apreciar os demais dispositivos pertinentes à questão. Defende, no seu entender, que a legitimidade material passiva do administrador tem natureza diversa de sua condição de sujeito passivo na execução fiscal,**(15)** sendo, portanto, necessário para imputar a responsabilidade ao administrador que haja um processo administrativo

no intuito de averiguar a autoria dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Aduz Ferragut que, constatada a responsabilidade do administrador durante o procedimento, apenas seu nome, e não o da sociedade, deve ser incluído no lançamento. Isso porque, conclui a doutrinadora, a responsabilidade de terceiros, descrita no art. 135, é pessoal, e não solidária, ou subsidiária. Incluída a pessoa física no lançamento, esta deverá ser intimada para impugná-lo e apresentar todas as provas pertinentes que demonstrem a licitude de sua conduta, a ausência de dolo, ou mesmo a incorreção do valor cobrado.**(16)**

Nessa linha de interpretação, se constatada a responsabilidade do administrador, mas a autoridade fiscal não o incluir no lançamento, mas sim a sociedade, haverá vício formal na constituição do crédito tributário. Nesse caso, por conseguinte, o Fisco deverá lavrar novo auto de infração, desta vez contra o administrador, se o prazo decadencial para a constituição do crédito não tiver se esaurido.**(17)**

Entretanto, a doutrinadora reconhece que a jurisprudência é pacífica no sentido de aceitar a imputação de responsabilidade ao administrador tão somente na fase de execução fiscal. Aponta, para tanto, três razões principais:

“(i) a primeira é a de que ainda prevalece a ideia de que a responsabilidade dos administradores é subsidiária; (ii) a segunda porque, como a jurisprudência entende que o nome do administrador pode ser inserido somente na fase de execução fiscal, o Fisco não se preocupa em provar, desde a esfera administrativa, a autoria da prática ilícita tipificada nos termos dos artigos 135 e 137 do CTN; (iii) e a terceira é a de que, caso o crédito seja constituído somente em nome do administrador, e este vier a demonstrar que não agiu com dolo, o nome da sociedade somente poderia ser incluído se o prazo decadencial ainda não estivesse esgotado. Mas esse risco é também aplicável na hipótese inversa.”**(18)**

Para Rodrigo Pereira de Mello, seria positivo se a fiscalização tributária, no curso de suas ações, identificasse a existência de situações caracterizadoras de responsabilidade tributária, apontando os elementos probatórios que ensejam a imputação de responsabilidade dos administradores. Aponta como razões para o Fisco proceder a processos de investigação:

“a) à produção de uma prova factual – ou, ao menos, a um expressivo indício probatório – muito mais robusta, inclusive porque apurada diretamente juntos ao(s) devedor(es) e ao(s) responsável(is) e em lapso temporal muito mais próximo da ocorrência da obrigação tributária, para enfrentar as exigências desenvolvidas pela jurisprudência do STJ em torno da hipótese de responsabilidade tributária referida no inciso III do art. 135 do CTN (conforme anteriormente referido); e especialmente

b) à possibilidade de figuração na Certidão de Dívida Ativa (CDA), desde logo, tanto do devedor principal originário quanto do(s) correspondente(s) responsável(is) tributário(s), permitindo, quanto a esse último, figure ele ou não desde logo na petição inicial como réu (executado) na ação de execução fiscal, que seja seu, e não da Fazenda Nacional, o ônus da prova sobre sua condição de responsabilidade, tendo em vista a presunção de liquidez e certeza legalmente conferida à CDA pelos arts. 204 do CTN e 3º da Lei nº 6.830/80.”**(19)**

Emanuel Carlos Dantas de Assis defende que, quando o processo administrativo não contiver qualquer referência à culpabilidade dos responsáveis tributários, os nomes dos sócios não devem constar na Certidão de Dívida Ativa. Não admite, portanto, a transferência da responsabilidade sem que haja qualquer pronunciamento da autoridade administrativa lançadora.**(20)**

Marcos Vinicius Neder alerta que o lançamento é ato jurídico vinculado e, sendo assim, as hipóteses de alteração desse ato, após a notificação do

sujeito passivo, são exclusivamente aquelas previstas em lei.**(21)** Considerando o que dispõe o art. 145 do CTN, há, segundo o doutrinador, uma restrição no que tange à revisão do lançamento, inclusive quanto ao tópico do sujeito passivo da obrigação tributária.

De outra banda, entendem os Tribunais Superiores que inicialmente é preciso aferir se os nomes dos sócios constam ou não no título executivo extrajudicial; se além da pessoa jurídica figurar o nome do sócio na certidão de dívida ativa, há uma presunção relativa a favor da Fazenda Nacional, nesse caso não se cogita de redirecionamento propriamente dito. No entanto, se o nome do sócio não figurar na CDA, cabe à Fazenda Nacional requerer, nos autos da execução fiscal, a responsabilização pessoal dos sócios e apontar indícios de excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Uma vez imputada a responsabilidade ao administrador por débito da pessoa jurídica, deve-se identificar, dentre os sócios, quais os responsáveis e, por conseguinte, qual o tipo de responsabilidade.

2 Responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário

2.1 Tipo de responsabilidade

Nos termos do art. 135, os administradores 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. A expressão **pessoalmente responsáveis** não esclarece o tipo de responsabilidade em tela, já que todos os responsáveis respondem com seu patrimônio pessoal.

Insta registrar que existem os seguintes tipos de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário: a responsabilidade subsidiária prevista no art. 134 do CTN (o próprio dispositivo diz que os terceiros serão responsáveis apenas se não for possível exigir a dívida do próprio contribuinte),**(22)** a responsabilidade pessoal do art. 135 do CTN (há controvérsias se tal responsabilidade é solidária, subsidiária ou exclusiva) e a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN.

O art.134 dispõe que os terceiros respondem pelo débito do contribuinte quando tenham participado do ato ou se omitido do seu dever;**(23)** já o art. 135 exige, para que se configure a responsabilidade pessoal, prova de que os terceiros tenham atuado com excesso de poder, infração à lei ou ao estatuto. Há, portanto, diferenças quanto aos pressupostos fáticos; resta identificar se tais diferenças repercutem no tipo de responsabilidade.

O redirecionamento da execução fiscal, segundo Hugo de Brito Machado Segundo, é caso de responsabilidade pessoal do sócio, por substituição, em razão da prática de ato ilícito não autorizado pelo contribuinte.**(24)**

Para Monisa Carla Bertacco dos Santos, o art. 135 não é um caso de responsabilidade do sócio, mas de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. Sustenta que são os mesmos pressupostos da desconsideração da personalidade jurídica da teoria civilista.**(25)**

No entender de Sacha Calmon Navarro Coelho, a responsabilidade dos terceiros passa a ser “pessoal, plena e exclusiva, o que libera a pessoa jurídica”. Afirma que isso ocorrerá quando esses terceiros agirem com manifesta malícia, e por essa razão devem responder com exclusividade pelo débito decorrente desses atos.**(26)**

Nesse sentido também é a posição de Monisa Carla Bertacco dos Santos. Para a doutrinadora, “o sócio que agiu irregularmente assume sozinho, com seu patrimônio pessoal, a dívida que a pessoa jurídica não é capaz de pagar em virtude justamente de atos praticados pelo seu administrador”.**(27)**

Comunga desse entendimento Maria Lucia Aguilera para quem a responsabilidade pessoal dos administradores, prevista no art. 135, configura responsabilidade exclusiva pelo crédito tributário, devendo ser excluído o contribuinte do polo passivo. Aduz ainda que não é caso de solidariedade por ausência de disposição expressa em lei nesse sentido.
(28)

Nessa mesma linha de interpretação, Luciano Amaro aduz que o dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte, ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. Entende que o significado do termo “responsabilidade pessoal” quer dizer que não é compartilhada com o contribuinte.**(29)**

Segue esse entendimento Marcos Vinicius Neder, tanto que defende a exclusão do nome da sociedade do lançamento caso o Fisco constate a responsabilidade pessoal do administrador com fundamento no art. 135. Sustenta ainda que a responsabilidade pessoal do administrador somente se aplica quando este tenha agido em benefício próprio contra os fins e interesses da pessoa jurídica. Caso contrário, se é a empresa que se beneficia com o ilícito, apenas ela deve figurar no polo passivo.**(30)**

Renato Lopes Becho sustenta que a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação é justamente o fator que diferencia a responsabilidade prevista no art. 134 daquela disposta no art. 135, nesta linha:

“Isso significa que, ao contrário do art. 134, nos casos em que se aplicar o art. 135, o sujeito passivo da obrigação tributária não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária.”**(31)**

Para Emanuel Cardoso Dantas de Assis, o art. 135 é hipótese de responsabilidade tributária por transferência dolosa, com solidariedade entre a pessoa jurídica (contribuinte originária) e os seus administradores, sem benefício de ordem.**(32)** Sendo a pessoa jurídica contribuinte originária, há, no seu entender, uma transferência de responsabilidade da pessoa jurídica para a pessoa física. Defende que a expressão “pessoalmente responsáveis” não pode ser lida como “somente responsáveis”, assim a responsabilidade não se limita aos administradores, com exclusão da pessoa jurídica. Aduz que não se aplica a teoria *ultra vires*, na tentativa de desobrigar a pessoa jurídica, devendo permanecer a pessoa jurídica obrigada perante terceiros de boa-fé.**(33)** A aludida expressão, no entender desse jurista, relaciona-se à circunstância da infração cometida, que no caso é dolosa. Esclarece ainda que, na sua concepção, somente há responsabilidade pessoal e exclusiva nos casos previstos no art. 137 do CTN,**(34)** o que ocorre, por exemplo, quando o administrador pratica crime contra a pessoa jurídica.

Na exegese de Dantas de Assis, os arts. 134 e 135 não contêm hipóteses de substituição tributária porque a lei não designa, desde logo, os responsáveis, sendo necessário que tenham dado causa à substituição.

A melhor classificação, segundo essa linha de interpretação, é aquela que inclui o substituto tributário como sujeito passivo direto, por ser ele colocado previamente no lugar do contribuinte, independentemente de qualquer evento ou circunstância superveniente.**(35)**

Nessa linha, a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN é subsidiária culposa, uma vez que os administradores apenas respondem pelos atos em que intervierem e pelas suas omissões. Deve haver, portanto, relação de causa e efeito entre a comissão ou omissão do responsável e o inadimplemento da pessoa jurídica. Assim, no caso da responsabilidade estatuída pelo art. 134 não há que se perquirir se há ou não dolo, mas sim a maneira como agiu, se com culpa ou não. Rejeita-se, por assim dizer, a responsabilidade objetiva. Em outros termos, para essa corrente, não há que se atribuir responsabilidade aos administradores quando não houver

culpa. Dantas de Assis leciona:

“Diferentemente ocorre quando há negligência (o administrador atua com desídia e, por exemplo, reiteradamente deixa de pagar os tributos em dia, embora a empresa possua dinheiro em caixa ou no banco), imprudência (aplicação de reservas em ações de alto risco, acarretando prejuízos futuros) ou imperícia (esta somente se o administrador atuar no exercício da profissão regulamentada própria).

Sócios e administradores também devem ser responsabilizados por culpa *in eligendo* ou culpa *in vigilando*. Do contrário, numa grande corporação os proprietários e diretores quase nunca serão atingidos, já que quase sempre os agentes a praticarem os atos culposos serão administradores menores, que atuam na ponta.”(36)

Assim, conclui o aludido doutrinador, a responsabilidade de terceiros elencada no art. 134 do CTN é subsidiária, havendo solidariedade com benefício de ordem.

Hugo de Brito Machado Segundo atenta que “a referência à responsabilidade solidária, contida no *caput* do art.134, deve ser entendida como dizendo respeito ao vínculo existente entre os responsáveis entre si, e não entre esses e os contribuintes”.(37)

Emanuel Carlos Dantas de Assis aduz ainda não ser possível a imputação de responsabilidade com fundamento nos arts. 134 e 135 sem uma investigação a respeito da existência de culpa ou dolo. Entendimento contrário, conclui, daria ensejo à responsabilidade objetiva dos administradores.(38) Por essa razão leciona que somente a análise do caso concreto dirá se é ou não caso de transferência de responsabilidade. Cita, como exemplo, o ato do sócio administrador que decide atrasar o recolhimento dos tributos, optando por pagar os fornecedores, porque a multa e os juros destes, em um intervalo de tempo, é superior à multa de ofício e aos juros de mora dos tributos. Segundo o doutrinador, nesse caso o sócio agiu sem culpa, em prol da empresa, não sendo possível responsabilizá-lo. Esclarece que é diversa a situação do sócio que, por gestão fraudulenta, atrasa o recolhimento do tributo, ou ainda do sócio que decide não cumprir com as obrigações tributárias com simultânea distribuição de lucros. Nesse último caso, conclui, há um benefício para os sócios, em detrimento da empresa, o que caracteriza ato ilícito, em face da lesão ao erário.

Assim é o seu magistério:

“Em tal situação resta caracterizada, no mínimo, a culpa dos sócios que tinham poder de mando sobre o pagamento dos tributos e a distribuição de lucros, bem como daqueles que receberam os lucros. Esses últimos também respondem, por *culpa in vigilando* ou **negligência**, já que não procuraram se informar minimamente sobre as condições da empresa.”(39)

Dessa forma, conforme essa linha de interpretação, havendo a distribuição de lucros com desfalque para a sociedade, ficam os sócios obrigados a repor a quantia indevidamente recebida, e, no caso da distribuição de lucros que implicar o inadimplemento de tributos, será imputada responsabilidade ao administrador que deverá arcar também com juros e multa moratória. O mesmo não se aplica no caso de pagamento de pro labore aos sócios que trabalham na sociedade em detrimento do recolhimento de tributos. Para Dantas de Assis, nesse caso não há dolo ou culpa a ensejar a responsabilidade de administrador.(40)

Outra é a interpretação atribuída ao termo **pessoalmente responsáveis** por Hugo de Brito Machado(41) e Vladimir Passos de Freitas.(42) Para esses doutrinadores, a responsabilidade dos terceiros por atos praticados com excesso de poder, ou infração à lei ou ao contrato social, é **solidária**.

Esses juristas comungam do entendimento de que a responsabilidade do

contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação tributária, e eventual exclusão dessa responsabilidade deveria ser expressa. Assim, concluem que a responsabilidade da pessoa jurídica subsiste, com caráter solidário com os terceiros.

Para Leandro Paulsen, se a pessoa jurídica se beneficiou do ato, **“ainda que praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da incidência do art. 124 do CTN, que diz da solidariedade por interesse comum”**.(43)

Aliomar Baleeiro entende que o caso do art. 135 não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição, já que as pessoas arroladas no aludido dispositivo passam a ser os responsáveis em vez do contribuinte. No que tange às penalidades de caráter não moratório aduz que, não havendo ressalva no art. 135 apenas à obrigação principal, como ocorre no art. 134, *a contrario sensu*, abrange quaisquer penalidades e obrigação acessória.(44)

Paulo de Barros Carvalho defende que a responsabilidade de terceiros detém um **timbre sancionatório**, uma vez que a inobservância de um dever acarreta uma punição. Nessa linha, quando a pessoa externa ao acontecimento é transportada para o tópico de sujeito passivo, há uma “relação jurídica de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória – sanção administrativa”.(45)

Compartilha desse entendimento Humberto Theodoro Junior que aduz não ser a qualidade de gerente que imputa a responsabilidade do art. 135, nem o não recolhimento do tributo, mas a prática de atos com excesso de poder, ou com infração de lei, contrato social ou estatutos. Conforme o doutrinador,

“Em outras palavras, a responsabilidade tributária do terceiro (sócio-gerente ou administrador) funciona, na hipótese do art. 135 do CTN, como uma verdadeira sanção aplicada ao ato abusivo, ou seja, ato praticado com ofensa aos poderes disponíveis ou à lei, ao contrato ou ao estatuto.”(46)

Analisado o tipo de responsabilidade na visão de diversos doutrinadores, cabe identificar quem são os terceiros, a quem a responsabilidade pode ser imputada.

2.2 Identificação dos responsáveis

É pacífico nos Tribunais Superiores que não basta ser sócio para ser responsável, é preciso ser diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, como aponta o inciso III do art. 135.

Para Maria Rita Ferragut, cabe ao Fisco provar a “autoria da infração”, ou seja, apontar quem praticou materialmente o fato, bem como aqueles que colaboraram e os que determinaram a execução da conduta. Para ela,

“Deverá demonstrar, ademais, que nenhuma outra pessoa possuía os mesmos poderes. Se a responsabilidade for compartilhada, a fiscalização deverá indicar quem foi o agente, e apenas na hipótese dessa demonstração não ser possível é que todas as pessoas autorizadas a gerir a sociedade deverão ser solidariamente envolvidas, apurando-se posteriormente a autoria.”(47)

Nessa linha, incumbe à autoridade fiscal identificar qual sócio decidia pela gestão da empresa e pela prática de atos que pudessem resultar em obrigação tributária.

A doutrinadora aponta como parâmetros para identificar os poderes e as proibições dos sócios as obrigações pertinentes ao cargo de administrador previstas no Código Civil. No seu entender, apesar de as obrigações se referirem a determinadas sociedades, devem ser tomadas como parâmetro para todas, sem, no entanto, deixar de avaliar a realidade do

caso concreto.(48)

No entender de Hugo de Brito Machado Segundo, o importante é aferir quem praticou o ato de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, se **“a pessoa jurídica, através de seu órgão, ou se a pessoa natural que a corporifica”**. Assim, conclui o jurista, os diretores e gerentes apenas podem ser responsabilizados quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa, por sua vez, é ditada pela lei societária, pelo contrato social ou pelos estatutos.(49)

Seguindo essa exegese, o ato capaz de dar origem à responsabilidade do administrador pelo crédito tributário devido é um **ilícito societário** já que constitui uma afronta à competência que lhe foi deferida pela lei, pelo contrato social ou pelos estatutos.(50) O sócio, aduz o doutrinador, deve poder influir na ocorrência ou não dos atos que ensejam a responsabilização, não basta ser mero quotista. Por essa mesma razão o administrador não poderá ser responsabilizado por atos praticados em período anterior ou posterior à sua gestão.

Para essa linha de interpretação apenas é possível aventar a hipótese de responsabilidade se comprovado que os atos elencados no art. 135 ocorreram durante o período de administração do sócio-gerente. Assim, para proteger-se de eventual pedido de redirecionamento contra sua pessoa, o sócio deve, ao retirar-se da sociedade, proceder ao registro de sua saída na Junta Comercial.

No que tange à constitucionalidade do uso de presunções para o fim de estabelecer a responsabilidade pessoal do sócio, vale recorrer novamente a Maria Rita Ferragut:

“Tratando-se de responsabilidade de terceiros, a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se (i) o ilícito for tipificado segundo os termos do art. 135 ou do art. 137 do CTN (este último pressupõe ocorrência de ilícito antes ou após o fato jurídico tributário); (ii) inexistirem provas em sentido contrário; e (iii) todas as condições para a admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, razoabilidade e ampla defesa, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra e que os indícios da prática do ilícito sejam graves, precisos e concordantes).”(51)

Nessa seara – identificação dos responsáveis –, Maria Lucia Aguilera defende que a responsabilidade de terceiros não pode ser confundida com a desconsideração da personalidade jurídica, visto que esse instituto visa **“atingir o patrimônio pessoal dos sócios, sendo irrelevante se estes são, ou não, administradores do empreendimento”**.(52)

De fato, conforme já aventado, para ser responsabilizado pelos débitos tributários da pessoa jurídica é necessário ser diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica. O objetivo da norma é responsabilizar aquele que detém os poderes de gestão.

Onofre Alves Batista Júnior alerta, no entanto, para o denominado “efeito laranja”, em que um sócio se apresenta sem poderes gerenciais no contrato social, mas, na verdade, é o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, utilizando-se dos demais sócios para fraudar o erário. (53) Nesses casos, aduz que os contratos sociais são simulados, já que há uma declaração enganosa da vontade com o intuito de prejudicar o Fisco, quer dizer, utiliza-se do contrato social para esconder os verdadeiros gerentes. Para Onofre, a descoberta desses atos fraudulentos depende de um processo investigativo por parte do Fisco, que deve estar atento aos indícios de engodo.(54)

No que tange aos débitos para com a Seguridade Social, é recorrente a alegação do INSS(55) de que há responsabilidade solidária de todos os sócios, independentemente de exercerem ou não a gerência da sociedade ou de terem praticado atos com excesso de poder ou infração à lei. A

autarquia sustenta que o art. 13 da Lei nos 8.620/93 alterou a redação das Leis nº 8.212 e 8.213, dispondo que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.(56)

Registro, no entanto, que o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade pessoal dos sócios, das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/93, existe tão somente quando presentes os requisitos estabelecidos no art. 135, inciso III, do CTN. Entendimento esse consagrado pela 1ª Seção do STJ no julgamento do REsp 717.717/SP, Relator Min. José Delgado, sessão de 28.09.2005, e ainda hoje adotado pela Corte.(57)

Quanto a esse tópico, o Plenário do TRF da 4ª Região, em 28 de junho de 2000, declarou a inconstitucionalidade da expressão “**os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada**”, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 1999.04.01.096481-9/SC, “**por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal**”.

No que tange à constitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93 e à necessidade de lei complementar para definir responsabilidade tributária solidária, o STF, no julgamento do RE 567932, reconheceu, quanto a essa matéria, a existência de repercussão geral, que pende de julgamento.

Conhecido o tipo de responsabilidade e quem são os responsáveis, resta debruçar-se sobre os pressupostos fáticos que ensejam a responsabilização dos administradores.

3 Pressupostos fáticos para imputar a responsabilidade aos administradores

Os pressupostos fáticos que ensejam a responsabilidade de terceiros encontram-se previstos no *caput* do art. 135 do CTN. O legislador não apontou quais os atos, especificamente, podem acarretar a responsabilidade do administrador, limitou-se a dizer que seriam aqueles praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Coube, assim, à jurisprudência e à doutrina a tarefa de interpretar essa disposição legal.

3.1 Excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos

Não é todo e qualquer ilícito praticado pelo administrador que resulta na sua inclusão no polo passivo da relação tributária.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, entendimento contrário acarretaria a extinção da pessoa jurídica porque o descumprimento de qualquer dever jurídico acaba, ao fim e ao cabo, **sendo contrário a alguma lei ou contrato**. Sendo assim, alerta o jurista, o sócio seria pessoalmente responsável pelo não pagamento de uma duplicata no prazo, pelo atraso no pagamento de férias, ou 13º por infração à CLT, ou pela entrega de produto defeituoso, por ofensa ao Código de Defesa do Consumidor.(58)

Na jurisprudência é pacífico o entendimento de que não basta o mero inadimplemento de obrigação tributária para configurar a responsabilidade descrita no art. 135, inciso III, do CTN. A falta de pagamento não se subsume à hipótese de “infração à lei”, prevista no aludido artigo; não é, portanto, pressuposto fático para a incidência da norma de responsabilidade dos administradores.

Para Renato Lopes Becho, deve-se atentar para a conduta do administrador que reiteradamente deixa de recolher os tributos. No seu entender é possível a imputação de responsabilidade ao administrador, desde que precedida do devido processo administrativo prévio à execução fiscal.(59) Hipótese essa também aceita por Rodrigo Pereira de Mello, que

vislumbra responsabilidade quando “reiteradamente, por anos e anos, verifica-se o não pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica”.(60)

Conforme será visto a seguir, parte da doutrina entende que somente há responsabilidade quando sócio agir com excesso de poder,(61) infração à lei ou ao contrato social **em benefício próprio e detrimento da pessoa jurídica**.

Ocorre que a Fazenda Nacional, ao solicitar o pedido de redirecionamento, não faz análise das declarações de imposto de renda da pessoa jurídica e do sócio com o intuito de averiguar um possível desvio de bens da entidade para o patrimônio pessoal do administrador.

Tampouco há uma investigação a respeito de eventual desvio de recursos para a pessoa do sócio diretor, ou da prática de atos que, embora praticados em nome da pessoa jurídica, contrariariam os seus interesses. Enfim, não se procura aferir se a ausência de pagamento do tributo ocorreu porque a pessoa jurídica não dispunha de recursos financeiros ou porque o sócio apropriou-se de valores, deixando a pessoa jurídica sem liquidez.

Também para Rossana Malta de Souza Gusmão o inadimplemento da obrigação tributária apenas pode ensejar a imputação de responsabilidade quando decorrer de ato praticado com excesso de poderes.

Entende essa jurista que

“O excesso de poder a que se alude restará configurado, de modo a ensejar a responsabilidade pessoal do administrador, por exemplo, quando o inadimplemento vier acompanhado da prática de atos fraudulentos praticados pelo administrador como esconder receitas, manipular documentos, forjar despesas, escamotear rendimentos, auferir caixa dois, atos estes que, antes de representarem infração à lei tributária, importam em descumprimento de normas funcionais.”(62)

Rodrigo Pereira de Mello destaca precedentes do STJ reconhecendo a imputação de responsabilidade aos administradores quando houvesse inadimplemento no pagamento de tributos com concomitante distribuição de lucros pela sociedade.(63)

Maria Lúcia Aguilera distingue dois tipos de ilícitos societários passíveis de serem praticados pelo administrador quando não observada a competência definida legal, contratual ou estatutariamente: (i) **ilícito societário leve**, o ato que é praticado fora dos limites de competência do administrador, mas em nome e no interesse da pessoa jurídica; (ii) **ilícito societário grave**, que designa o ato praticado fora dos limites de competência, em nome da pessoa jurídica, mas no interesse pessoal do próprio administrador.(64)

Para a doutrinadora, tão somente o ilícito societário grave, ou seja, praticado fora dos limites da competência e contra os interesses e finalidades da sociedade, é capaz de resultar na modificação do polo passivo da relação jurídica tributária. Por sua vez, o ato praticado fora dos limites de competência, mas exclusivamente no interesse da sociedade, não enseja a aplicação da regra prevista no art. 135, inciso III. Cita, como exemplo de ilícito societário grave, o subfaturamento de vendas, com redução da base de cálculo dos tributos, quando a diferença não tributada do faturamento é **completamente desviada da sociedade para a pessoa física do administrador ou de interpostas pessoas**. No seu entender, deve-se compreender a seguinte diferença: se o valor desviado da tributação integra o denominado “caixa dois” da empresa, não se aplica a responsabilidade pessoal do administrador; no entanto, se os recursos obtidos, além de desviados da tributação, beneficiaram as pessoas físicas dos sócios, cabe a inclusão do administrador no polo passivo da relação jurídica tributária.

Portanto, para Aguilera, não basta a ocorrência de fraude à ordem

tributária (ilícito tributário) para imputar responsabilidade aos administradores, é necessário a ocorrência de fraude **contra a sociedade**, ou seja, a fraude deve beneficiar, ao menos em parte, o patrimônio pessoal do sócio. Recorre, para sustentar sua tese, ao parágrafo único do art. 1015 do Código Civil, segundo o qual o excesso de poderes somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:

I – se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;

II – provando-se que era conhecida do terceiro;

III – tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.

Socorre-se também do art. 50 do Código Civil, **(65)** que exige desvio de finalidade (atos contrários ao interesse da sociedade) ou confusão patrimonial (quando os negócios pessoais dos sócios e da pessoa jurídica se confundem) para dar ensejo a desconsideração da personalidade jurídica.

A responsabilidade prevista no art. 135, segundo esse entendimento, somente se aplica quando o administrador atua em benefício próprio, contra os fins e interesses da sociedade, cabendo ao Fisco a prova do benefício exclusivo do sócio-administrador, e o prejuízo da sociedade.

Seguindo a linha de que a administração da sociedade não deve ser feita em benefício pessoal dos sócios, o art. 124 do CTN dispõe que o administrador responderá solidariamente com a pessoa jurídica quando houver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação social. O parágrafo único do aludido artigo dispõe ainda que a solidariedade em tela não comporta benefício de ordem.

Conforme dito alhures, Emanuel Carlos Dantas de Assis entende que o excesso de poder não dá origem à obrigação tributária, mas sim acarreta a transferência da responsabilidade da pessoa jurídica para o sócio. Ressalta que a transferência da responsabilidade pode ou não ocorrer após o surgimento da obrigação tributária. **(66)**

A mera insuficiência de bens da pessoa jurídica para quitação da dívida tributária não é causa para o redirecionamento da execução fiscal para o administrador. Nesse caso, quando não há dissolução irregular da sociedade, mas verifica-se a insuficiência de bens da pessoa jurídica, não há que se cogitar de responsabilização dos sócios administradores. Apurada tal situação, consoante leciona Maria Rita Ferragut, deveria o Fisco averiguar qual a causa de insuficiência de bens, se por infortúnio financeiro alheio à administração do sócio, ou se por desfazimento fraudulento de bens com objetivo de lesar o Fisco. **(67)** Somente nesse último caso, conclui, é possível imputar a responsabilidade ao administrador; para tanto, deve a autoridade fiscal provar que o sócio dolosamente decidiu vender os bens da pessoa jurídica para eximir-se de pagar as obrigações tributárias.

Vislumbra-se ainda a situação do administrador que praticou diversos ilícitos tributários e, antevendo a imputação de responsabilidade pessoal, doa seu patrimônio para eximir-se do débito. Para Maria Ferragut, esse caso trata-se de fraude contra credores, pois o administrador procedeu à doação de bens intencionalmente para evitar a constrição de seu patrimônio. No entanto, considerando que as dívidas superam o ativo, “a doação feita pelo insolvente constitui liberalidade realizada com dinheiro alheio”. **(68)**

No caso de não repasse das contribuições previdenciárias descontadas pela empresa dos seus empregados, há responsabilização do sócio, pois tal conduta tipifica o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal. A responsabilidade tributária, nesse caso,

não decorre do inadimplemento, mas em virtude do cometimento de infração penal.(69)

Cabe registrar ainda que, tratando-se de empresa individual, não há separação de patrimônios, assim a pessoa física responde pessoalmente pelas obrigações da empresa, ou seja, há um único patrimônio que responde pelas obrigações sociais, não havendo sequer redirecionamento.

No que tange à aplicação do art. 50 do Código Civil, que veio a consagrar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, às dívidas de natureza tributária cabe tecer breves considerações.

Conforme já mencionado alhures, dispõe o art. 50 do Código Civil que em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, cabe ao Juiz decidir se os efeitos de determinadas relações jurídicas sejam estendidas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Os pressupostos para aplicação desse artigo “desvio de finalidade” ou “confusão” patrimonial são diversos daquele previsto no art. 135 do CTN “atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”, o que poderia provocar dúvidas no intérprete.

Para Cleiton Sacoman,(70) a legislação civil não se aplica aos casos de imputação de responsabilidade aos administradores decorrente de débitos de natureza tributária. Primeiro, aduz o doutrinador, porque o CTN tem eficácia de lei complementar, por essa razão apenas pode ser modificado por norma de mesma hierarquia, o que afasta possível alteração pelas normas do Novo Código Civil, veiculado por lei ordinária. Segundo, em face da especialidade da norma tributária, que se sobrepõe à natureza geral da legislação civil.(71)

Nesse sentido também leciona Daniela Haddad Franco Golma:

“Mesmo considerando que o art. 50 foi introduzido no Código Civil em 2002, gerando efeitos a partir desse ano – portanto, posterior à disposição do art. 138 do CTN – a dicção do art. 135 não foi alterada, não só pelo princípio da hierarquia das normas, mas também pela regra da especialidade.”(72)

Deve-se atentar também que as normas do CTN que tratam da responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135), quando aplicadas, não acarretam a “desconsideração” da pessoa jurídica que permanece íntegra, mesmo quando a responsabilidade é redirecionada aos administradores.

Independentemente da aplicação ou não do art. 50 como norma de imputação de responsabilidade aos administradores por débitos de natureza tributária, não se pode ignorar que a *men legis* dessa norma é similar à do art. 135 do CTN, ou seja, alcançar o patrimônio dos sócios na prática de atos contrários aos fins sociais. Revela-se, portanto, oportuno transcrever o Enunciado nº 282 da IV Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal:

“Enunciado nº 282 – Art. 50. O encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só, não basta para caracterizar abuso de personalidade jurídica.”

No que tange ao encerramento irregular como hipótese de responsabilização dos sócios, será objeto do tópico a seguir:

3.2 Dissolução irregular

Questão controvertida diz respeito à dissolução irregular como causa de pedir para a responsabilização do sócio. O desaparecimento da pessoa jurídica, de forma irregular, autoriza a transferência da responsabilidade aos sócios por infração às leis que ditam a liquidação das sociedades. Isso porque, ausente o processo de apuração de ativo e liquidação de passivo,

há um desrespeito às preferências legalmente estabelecidas.(73)

Assim, é vedado ao sócio simplesmente fechar as portas, ratear os bens sociais remanescentes, sem saldar as obrigações, conforme dispõe o Código Civil (art. 1103).

Emanuel Carlos Dante de Assis alerta que, no caso de registro cancelado na Junta Comercial a pedido dos sócios, deve-se responsabilizá-los efetuando o lançamento diretamente em nome dos administradores no caso de CNPJ extinto, ou em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte, e dos sócios como responsáveis.(74)

Verifica-se, em significativo número de execuções fiscais, que o Oficial de Justiça, ao proceder à busca por bens, acaba consignando no mandado que a empresa não está mais em funcionamento há anos. Hugo de Brito Machado Segundo aduz que, nesses casos, quando a sociedade não foi regularmente dissolvida, há uma presunção de que os sócios se apropriaram dos bens da pessoa jurídica, em detrimento dos credores.(75) Nessa linha não se analisa a existência de dolo ou culpa quando da dissolução da sociedade, tampouco se perquire, por exemplo, se os sócios atuaram dolosamente no encerramento das atividades.

Os precedentes do STJ a respeito da questão imputam a responsabilidade tão somente aos sócios-gerentes/administradores contemporâneos à época em que se verificaram os sinais de extinção irregular da empresa.(76)

De fato, segundo dito alhures, não basta ser sócio no momento da dissolução irregular, é necessário ainda que o sócio detenha, na época, o poder de gerência. Por essa razão não é possível o redirecionamento contra todos os sócios existentes quando do encerramento das atividades, mas tão somente daqueles que exerciam a administração e que, portanto, detinham o dever de promover a liquidação regular da empresa.

Para a Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, do TRF da 4ª Região, embora a causa da responsabilização seja a dissolução irregular, há referência expressa no art. 135, inciso III, do CTN **aos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica**; assim, somente essas pessoas, que se enquadram nessas posições, é que podem ser responsabilizadas.(77)

Nessa linha de entendimento, descabe responsabilizar o sócio que se retirou regularmente da sociedade quando essa continuou em funcionamento e apenas posteriormente veio a extinguir-se.(78)

Relevante diferenciar duas situações que podem ocorrer quando a propriedade das quotas de uma sociedade é transferida a terceiro: (i) a responsabilidade do ex-sócio pelas dívidas fiscais relativas a fatos jurídicos tributários ocorridos na época de sua administração quando não há dissolução irregular da sociedade; (ii) responsabilização do ex-sócio pelas obrigações tributárias no caso de dissolução irregular da sociedade.

Na primeira hipótese o problema, alerta Maria Rita Ferragut,(79) é que o ex-sócio já não tem mais acesso aos documentos necessários à sua defesa. No caso de alienação de quotas, o adquirente é que passa a se responsabilizar pela guarda da documentação fiscal, a qual deve permanecer guardada, pelo menos, até o fim do prazo decadencial. Para a doutrinadora, se o Fisco provar que o administrador agiu com dolo durante a sua gestão, poderá responsabilizá-lo pela dívida, e caberá ao ex-sócio provar a real impossibilidade de obter a documentação fiscal, apesar de todos os esforços e diligências. Na segunda hipótese, se o ex-sócio agiu de boa-fé, saiu regularmente da sociedade, não há que ser responsabilizado, devendo o Fisco concentrar-se na responsabilização dos sócios que dissolveram irregularmente a sociedade.

Pode ocorrer também de a transferência das quotas ter sido proposital para afastar a responsabilidade dos ex-sócios. Nesse caso o Fisco deve,

por meio de ato investigativo prévio, averiguar se a saída de determinados sócios não foi premeditada, visando afastar a responsabilidade destes para imputá-la a outros sócios, que não dispõem de bens no caso de eventual redirecionamento.

É entendimento sedimentado na jurisprudência do STJ que meros indícios de que a empresa encerrou as atividades sem a liquidação regular é suficiente para imputar a responsabilidade aos administradores.**(80)**

Para Leandro Paulsen, deve-se atentar para o fato de que as obrigações tributárias que ensejam a responsabilização, segundo o art. 135, devem ser resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.**(81)** A dissolução irregular, no seu entender, é posterior, não decorrendo dela as obrigações tributárias. Assim, conclui, o mero encerramento irregular, por si só, não poderia ensejar o redirecionamento.

Emanuel Carlos Dantas de Assis aponta duas situações que, na sua visão, dão ensejo à responsabilidade dos administradores, com fundamento na dissolução irregular, nesta senda:

“fim das atividades da empresa, com inexistência de bens de sua propriedade e sem qualquer providência por parte dos sócios, quanto à autofalência ou, ao menos, informação juntos aos órgãos competentes; transferência de quotas da sociedade para terceiros, com registro na Junta Comercial, mas sem registro nos órgãos da administração tributária.”**(82)**

No que tange a esse último caso, é usual que os sócios legítimos, na tentativa de se eximirem da responsabilidade, transfiram suas cotas para terceiros (“laranjas”) quando a empresa já não exerce atividade empresarial. Nessa hipótese, para a doutrina acima, há solidariedade entre os “laranjas”, os proprietários de fato e a sociedade, com fundamento no art. 124 do CTN. Insta registrar que pode ocorrer de os terceiros desconhecerem a situação, não participarem do simulacro, tendo seu nome utilizado sem autorização, mediante fraude. Nesse caso, comprovado a ausência de culpa, o nome dos “laranjas” deve ser excluído da Certidão de Dívida Ativa, ou do processo executivo, se for o caso.

Para Marcos Vinicius Neber, na hipótese de interposição fictícia de pessoas (simulação nos atos constitutivos), a sociedade deve ser excluída do polo passivo, e, se a participação desse “terceiro beneficiado” já for conhecida por ocasião do processo administrativo, mas seu nome não estiver arrolado na Certidão de Dívida Ativa, a inclusão desse terceiro exige “nova exigência fiscal”, que estará submetida ao prazo quinquenal da decadência.**(83)**

Resta esclarecer que o encerramento informal das atividades como causa para a transferência de responsabilidade é situação diversa daquela que a pessoa jurídica requer a falência, por ser essa uma forma regular de dissolução da sociedade comercial. No entanto, há que se reconhecer a responsabilização do sócio se a falência estiver associada a atos fraudulentos ou ilegais, como a ocultação ou dilapidação de bens,**(84)** ou se houver indícios da prática de crimes falimentares.**(85)**

No que tange à possibilidade de extinção e baixa das pessoas jurídicas, independentemente de eventuais débitos tributários, a Lei Complementar nº 123/06 (Estatuto das Micros e Pequenas Empresas) previu a responsabilização dos administradores pelos débitos vencidos, vencidos ou que viessem a ser eventualmente constituídos.

O art. 9º do aludido Estatuto autoriza o registro de baixa de microempresas e empresas de pequeno porte, independente da regularidade de suas obrigações tributárias, mas ressalva a responsabilidade solidária dos sócios ou dos administradores pelas obrigações apuradas antes ou após o ato de extinção. Ainda dispõe o § 4º que a baixa referida no § 3º desse artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, decorrentes da

simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte, por seus sócios ou administradores.(86)

Há precedentes, no TRF da 4ª Região, reconhecendo que o Estatuto das Micros e Pequenas Empresas, ao permitir a baixa independente do cumprimento de obrigações tributárias, veio ao encontro de uma nova realidade. Segundo esse precedente, as recentes alterações legislativas são fruto da realidade socioeconômica da maioria das empresas que se dissolvem de fato por absoluta falta de recursos.(87) Extrai-se, do teor das decisões, o entendimento de que, frente à novel legislação, a dissolução de fato já não pode ser considerada irregular, “**mostrando-se imprescindível, para a configuração de sua ilicitude, prévio procedimento administrativo ou judicial para apuração da conduta irregular do sócio, aliás, como previsto na lei complementar**”.(88)

Conclusão

O trabalho apontou as situações que usualmente ensejam a imputação de responsabilidade aos administradores, bem como os momentos em que se constitui essa relação jurídica tributária.

O tema não é pacífico na doutrina, tampouco na jurisprudência, há posicionamentos diversos: a) quanto à responsabilidade do terceiro para com a pessoa jurídica (solidária, subsidiária, exclusiva do administrador); b) se o caso é de responsabilidade subsidiária por substituição, desconsideração da personalidade jurídica ou ainda responsabilidade por transferência dolosa; c) se é ou não necessário um prévio processo administrativo para averiguar a responsabilidade do sócio; d) quais os atos que podem ser considerados excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Conforme se observou ao longo do estudo, o entendimento a respeito dessas questões acarreta diversas consequências, como a possibilidade ou não de requerer o redirecionamento tão somente na execução fiscal, apesar da presença dos pressupostos fáticos antes mesmo do lançamento e a interrupção do prazo prescricional para postular o redirecionamento com a citação da pessoa jurídica.

O trabalho não buscou encontrar respostas, mas sim fomentar a discussão. Restou consolidado que, apesar do Código Tributário Nacional datar de 1966, há questões que ainda restam controvertidas, mormente porque, como no presente estudo, acarretam consequências gravosas para o particular.

Até mesmo os pontos que hoje não ensejam discussão – como a impossibilidade de redirecionamento por mero inadimplemento – são frutos de amadurecimento jurisprudencial. Antevendo uma reforma do Código Tributário Nacional em futuro próximo, há que se estar preparado para evitar que uma nova legislação se sobreponha a anos de evolução doutrinária e jurisprudencial, para tanto, o debate deve permanecer aberto.

Referências

AGUILERA, Maria Lucia. A responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores.**Responsabilidade Tributária**. São Paulo: 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ASSIS, Emanuel Cardoso Dantas. Arts. 134 e 135 do CTN: responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de

empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Responsabilidade tributária do sócio não gerente. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional Minas Gerais**, n. 35, jul./ago./set. 1999.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil.

____. Lei nº 5.172, de 25 de dezembro de 1966.

____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

____. Constituição Federal de 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Tributário. Recurso Extraordinário nº **572404**. Relator: Min. Carmen Lúcia. Brasília, DF, 04 de dezembro de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Tributário. Recurso Especial nº 1019764. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 17 de fevereiro de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Tributário. Recurso Especial nº 989724. Relator: Min. José Delgado. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl no AgRg no REsp. Tributário. EDcl nos EDcl no AgRg no REsp nº 1009997. Relator: Min. Denise Arruda. Brasília, DF, 02 de abril de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag. Tributário. AgRg no Ag nº 1045416. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, DF, 02 de setembro de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Tributário. Recurso Especial nº 824503. Relator: Min. Eliana Calmon. Brasília, DF, 10 de junho de 2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2007.04.00.026918-4. Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen. Porto Alegre, RS, 12 de setembro de 2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Embargos Infringentes. Tributário. Embargos Infringentes nº 2000.70.00.023053-6. Relator: Desa. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Porto Alegre, RS, 20 de maio de 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2008.04.00.030500-4. Relator: Juiz Federal Marcelo De Nardi. Porto Alegre, RS, 30 de setembro de 2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2008.04.00.003451-3. Relator: Juiz Federal Roger Raupp Rios. Porto Alegre, RS, 13 de maio de 2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2009.04.00.001957-7. Relator: Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, RS, 09 de setembro de 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2008.04.00.035496-9. Relator: Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, RS, 29 de setembro de 2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2008.04.00.018320-8. Relator: Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, RS, 10 de junho de 2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Agravo de Instrumento. Tributário. Agravo de Instrumento nº **2008.04.00.003812-9**. Relator: Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, RS, 11 de junho de 2008.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHAVES, Arthur Pinheiro. Responsabilidade tributária do sócio-gerente e do sócio-cotista. Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista da Procuradoria Federal Especializada**, v. 9, n. 1, abr./jun. 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FERRAGUT, Maria Rita. Reflexões de natureza material e processual sobre aspectos controvertidos da responsabilidade. **Responsabilidade tributária**, São Paulo, 2007.

FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GOLMA, Daniela Haddad Franco. Responsabilidade dos sócios: exame do art. 50 do Código Civil e as reflexões na área tributária. **Repertório de Jurisprudência IOB**, v. I, n. 6. São Paulo, 2004.

GUSMÃO, Rossana Malta de Souza. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador de empresa. **Revista da Esmape**, Recife: v. 10, n. 22, jul./dez. 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____/_____. Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoa jurídica e o redirecionamento da Execução Fiscal. **Problemas de processo judicial tributário**, São Paulo, v. 4, p. 127-146, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Rodrigo Pereira. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a responsabilidade tributária. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Execução Fiscal contra sócio-gerente Não responsável. Exceção de pré-executividade e embargos. **Problemas de processo judicial tributário**, São Paulo, v. 5, 2000.

NEDER, Marcos Vinicius. A imputação de responsabilidade a terceiros no auto de infração e o direito de defesa. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: 2007.

PAUSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____; ÁVILA, René Bergmann. **Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SACOMAN, Cleiton. Redirecionamento da execução fiscal aos sócios e responsáveis tributários: O panorama da jurisprudência em relação à prescrição. **Revista de Estudos Tributários**, a.V, n. 30, mar./abr. 2003.

SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal vista pelos Tribunais. **Revista de Processo**, v. 32, n. 47, mar. 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Medida cautelar fiscal – responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). **Revista dos Tribunais**, São Paulo: v. 739, maio 1997.

Notas

1. 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.

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.

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

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

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

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

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

4. Certidão de Dívida Ativa.

5. Nos termos dos art. 202 e 203 do CTN, um dos requisitos da CDA é a identificação do devedor e dos corresponsáveis, sob pena de nulidade da inscrição e da ação de cobrança dela decorrente.

6. AGUILERA, Maria Lucia. A responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo, 2007. p. 127.

7. AGUILERA, *ibidem*, p. 130.

8. NEDER, Marcos Vinicius. A imputação de responsabilidade a terceiros no auto de infração e o direito de defesa. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo, 2007. p.190.

9. Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

(...)

V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria.

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

(...)

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

(...)

11. NEDER, *op.cit.* p. 197.

12. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o contribuinte apresenta declaração de reconhecimento de débito, não há que se falar em constituição formal do débito pelo Fisco, já que com a própria declaração o crédito fica constituído. Nesse sentido colaciono precedente do STJ:

“Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação e ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, assim pode este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não começa a partir da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada. A Primeira Seção deste Superior Tribunal já pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos. Com a reafirmação desse entendimento, a Seção, ao prosseguir o julgamento do REsp remetido pela Segunda Turma, por maioria, deu provimento em parte ao recurso. **REsp 850.423-SP, Rel. Min. Castro Meira** (Informativo nº 0340, Período: 26 a 30 de novembro de 2007)”.

13. NEDER, *op.cit.*, p.198.

14. FERRAGUT, Maria Rita. Reflexões de natureza material e processual sobre aspectos controvertidos da responsabilidade. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo, 2007. p.221.

15. Cito, nesse sentido, precedente do STJ que mencionado no julgamento do RE nº572404 / RS.

“DECISÃO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PREJUDICADO. Relatório 1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alínea *b*, da Constituição da República. O recurso tem como objeto o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: ‘EXECUÇÃO FISCAL – FALÊNCIA DA PESSOA JURÍDICA EXECUTADA – ARQUIVAMENTO DO PROCESSO – INADMISSIBILIDADE – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. 1 - [...] 3. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN. 4. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do corresponsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I) confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. 5. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. 6. No caso, havendo indicação dos codevedores no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), é viável, contra os sócios, o redirecionamento da execução. [...] (art. 21, inc. IX, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 4 de dezembro de 2007. Ministra CARMEN LÚCIA Relatora.”

16. Ressalto que o nome da pessoa física – administrador –, constatada a responsabilidade, deve ser incluída no auto de lançamento, para permitir o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo. Assim, a inclusão do administrador desde logo na CDA, sem o devido processo administrativo prévio, acarreta a nulidade do título executivo.

17. FERRAGUT, op.cit., p. 229.

18. **Ibidem**, p. 221.

19. MELLO, Rodrigo Pereira. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a responsabilidade tributária. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo, 2007. p.127.

20. ASSIS, Emanuel Cardoso Dantas. Art. 134 e 135 do CTN: responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo, 2007. p.149.

21. NEDER, op.cit., p. 188.

22. Hugo de Brito Machado Segundo esclarece que “exigir” é sempre possível, o que pode não ser é “receber”. Assim, a expressão prevista no art. 134 significa a “impossibilidade de o contribuinte adimplir a obrigação principal”, *in* MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 247.

23. “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: (...)”

24. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoa Jurídica e o Redirecionamento da Execução Fiscal. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo, v. 4, p. 127-146, 2000.

25. SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal vista pelos Tribunais. **Revista de Processo**, v. 32, n. 47, p. 258, mar. 2007.

26. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p.724-725.

27. SANTOS, op. cit., p. 272.

28. AGUILERA, op. cit., p. 130.

29. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 327.

30. NEDER, op.cit., p. 200.

31. BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo, 2000. p.174.

32. ASSIS, op. cit. p. 127.

33. Segundo a Teoria Ultra Vires Societatis (além do conteúdo), a sociedade não responde por ato estranho ao seu objeto social. Assim, a sociedade fica isenta de responsabilidade perante terceiros por ato praticado pelo sócio em afronta à finalidade social.

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

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

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

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

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

35. A aludida doutrina adota a classificação que segue:

1) sujeição passiva direta ou originária:

a) contribuinte (originário, quando a lei não eleger substituto tributário);

b) substituto tributário (ou responsabilidade por substituição tributária, em que o substituto assume o lugar do contribuinte originário).

2. Sujeição passiva indireta, derivada, ou responsabilidade por transferência:

a) responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133 do CTN);

b) responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN);

3. Solidariedade: aplicável aos sujeitos passivos e indiretos, nos termos do art. 124 do CTN e da lei originária.
36. ASSIS, op. cit., p. 149.
37. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**, op. cit., p. 247.
38. ASSIS, op. cit., p. 149.
39. A Lei nº 4.357/64 proíbe a distribuição de lucros, enquanto as pessoas jurídicas tiverem débito tributário federal. *In verbis*:
- “Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:
- a) distribuir ... **(VETADO)** ... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;
- c) **(VETADO)**.
- § 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta: **(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**
- I – às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e **(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**;
- II – aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias. **(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**
- § 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica. **(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)**”.
40. ASSIS, op. cit., p. 150.
41. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 161.
42. FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 596.
43. PAUSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
44. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 489.
45. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 319.
46. THEODORO JÚNIOR, Humberto. Medida Cautelar Fiscal: responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). **Revista dos Tribunais**, v. 739, p. 123, maio 1997.
47. FERRAGUT, op. cit., p. 206.

48. Maria Rita Ferragut aponta como norte, para avaliação da responsabilidade pessoal, os seguintes arts. do Código Civil: 1.020, 1.021, 1.078, inciso I, 1.072, 1.011, 1.017, 1.013, parágrafo 1º, 1.015, primeira parte, e 1013, parágrafo 2º.

49. MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 136.

50. Portanto, para apreciar o pedido de redirecionamento incumbe ao Fisco trazer aos autos da execução o contrato social da empresa, bem como eventuais alterações.

51. FERRAGUT, op. cit. p.209.

52. AGUILERA, op. cit., p. 130.

53. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Responsabilidade tributária do sócio não gerente. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Minas Gerais, n. 35, jul./ago./set. 1999.

54. Onofre Aves Batista Junior arrola os "usuais ingredientes da farsa", *ibidem*, p. 56:

"a) os verdadeiros 'donos' se aliam a pessoas de confiança, em geral, parentes, irmãos, funcionários que nada têm e nada terão;

b) elaboram contrato social '*pro forma*', onde escrevem e descrevem, formal e expressamente, sua total isenção por qualquer responsabilidade;

c) afastam-se da percepção de lucros (em especial porque eles nunca virão, pelo menos contabilmente);

d) estabelecem mecanismos de 'sangria' das pessoas jurídicas, tais como aluguéis exorbitantes, *pro labore* para sócios não gerentes ou gerentes (pelo menos no papel), etc... Com isso, por meio desses mecanismos, dissimulam a verdadeira repartição de lucros, sangrando os recursos da pessoa jurídica, apropriando-se inclusive dos impostos devidos ao Fisco".

55. A Lei nº 11.457 de 16.03.2007 extinguiu a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social e criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, após a vigência da Lei os débitos referentes às contribuições previdenciárias passaram a constituir dívida ativa da União.

56. Nesse sentido posicionou-se Arthur Pinheiro Chaves, Subprocurador-Geral do INSS de Brasília/DF, apontando que "a disposição literal do art. 13 da Lei nº 8620/93 somente pode ser afastada se for declarado inconstitucional, pois o mesmo é claro quanto à responsabilização solidária e incondicional de todos os sócios em relação aos créditos da Seguridade Social", *in* CHAVES, Arthur Pinheiro. Responsabilidade tributária do sócio-gerente e do sócio-cotista, Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista da Procuradoria Federal Especializada**, v. 9, n. 1, p. 62-66, abr./jun. 2002.

57. REsp 1019764/SP, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 17.02.2009; REsp 953993/PA, Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 13.05.2008.

58. MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 129.

59. BECHO, op.cit., p. 181.

60. MELLO, op. cit., p. 179.

61. Segundo dispõe o art. 997, inciso VI, do Código Civil, o contrato social deve mencionar os poderes e atribuições das pessoas encarregadas da administração da sociedade.

62. GUSMÃO, Rossana Malta de Souza. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador de empresa, **Revista da Esmape**, v. 10, n. 22, p. 364, jul./dez. 2005.

63. MELLO, op. cit., p. 185.

64. AGUILERA, op. cit., p. 136.

65. Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

66. ASSIS, op. cit., p. 158.

67. FERRAGUT, op. cit., p. 238.

68. Ibidem, p. 213.

69. REsp 989724/SP, Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 18.12.2007.

70. SACOMAN, Cleiton. Redirecionamento da Execução Fiscal aos sócios e responsáveis tributários: o panorama da jurisprudência em relação à prescrição. **Revista de Estudos Tributários**, n. 30, p. 140, mar.-abr. 2003.

71. Colaciono precedente do TRF da 4ª Região em sentido contrário, entendendo possível socorrer-se do art. 50 para o redirecionamento da execução fiscal por dívidas tributárias:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. 1. A dissolução irregular não configura, propriamente, a hipótese do art. 135, III, do CTN, que diz respeito à responsabilidade relativa a crédito tributário relativo a obrigação tributária resultante de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, a contrato social ou estatutos. 2. A questão, pois, é se seria possível buscar no patrimônio dos sócios recursos para a satisfação da dívida da sociedade quando a empresa não tem bens e já não mais está em funcionamento. 3. O CTN não estabelece solidariedade pelas dívidas sociais neste caso. Mas a dissolução irregular faz com que se presuma a confusão de patrimônios, com locupletamento dos sócios, ensejando a aplicação do art. 50 do Código Civil de 2002. 4. Não requerida a autofalência, o patrimônio da sociedade deixou de ser levado à satisfação dos credores, de modo que o afastamento total ou parcial da responsabilidade dos sócios passa a depender de dilação probatória acerca do patrimônio da empresa existente à época do encerramento das suas atividades e de que, presumidamente, tenham se locupletado os sócios, não se prestando para análise na via estreita da exceção de pré-executividade.” (TRF4, AG 2007.04.00.026918-4, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 12.09.2007)

72. GOLMA, Daniela Haddad Franco. Responsabilidade dos sócios: exame do art. 50 do Código Civil e as reflexões na área tributária. **Repertório de Jurisprudência IOB**, v. I, n. 6, São Paulo, p. 227, 2004.

73. No caso de dificuldade financeira, pode o sócio administrador solicitar a atual recuperação judicial, antiga concordata, ou ainda requerer a autofalência. Nos termos da Lei nº11.101/2005 (nova Lei de Falências), a falência deve ser requerida no caso de insolvência definitiva da empresa. Nesse caso o ativo deve ser destinado aos credores, em obediência ao disposto no art. 183 da aludida legislação.

74. ASSIS, op. cit., p. 160.

75. MACHADO, op. cit., p. 161.

76. EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1009997/SC, Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 02.04.2009; AgRg no Ag 1045416/SP, Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 02.09.2008.

77. TRF4, EINF 2000.70.00.023053-6, Primeira Seção, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 20.05.2009.

78. REsp 824503/RS, Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 10.06.2008.

79. FERRAGUT, op. cit., p. 215.

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

81. PAULSEN, op. cit., p. 1007.

82. ASSIS, op. cit., p. 161.

83. NEDER, op. cit., p. 201.

84. TRF4, AG 2008.04.00.030500-4, Primeira Turma, Relator Marcelo De Nardi, D.E. 30.09.2008.

85. TRF4, AG 2008.04.00.003451-3, Primeira Turma, Relator Roger Raupp Rios, D.E. 13.05.2008.

86. Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§ 1º O arquivamento, nos órgãos de registro, dos atos constitutivos de empresários, de sociedades empresárias e de demais equiparados que se enquadrarem como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o arquivamento de suas alterações são dispensados das seguintes exigências:

(...)

II – prova de quitação, regularidade ou inexistência de débito referente a tributo ou contribuição de qualquer natureza.

(...)

§ 3º No caso de existência de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas referido no *caput* deste artigo, o titular, o sócio ou o administrador da microempresa e da empresa de pequeno porte que se encontre sem movimento há mais de 3 (três) anos poderá solicitar a baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos, observado o disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo.

§ 4º A baixa referida no § 3º deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas

microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores.

§ 5º A solicitação de baixa na hipótese prevista no § 3º deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

87. TRF4, AG 2009.04.00.001957-7, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 09.02.2009; TRF4, AG 2008.04.00.035496-9, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 29.09.2008; TRF4, AG 2008.04.00.018320-8, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 10.06.2008.

88. Agravo de Instrumento nº **2008.04.00.003812-9, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 11.06.2008. Insta registrar, no entanto, que essa decisão foi revertida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Especial (REsp nº1081576).**

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023: 2002/ABNT):

PADOIN, Debora Coradini . *Responsabilidade pessoal dos sócios (art. 135, CTN)*. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 44, out. 2011. Disponível em:

< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao044/debora_padoin.html>

Acesso em: 09 nov. 2011.

REVISTA DE DOUTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO - EMAGIS