



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**TAÍS MOTA VAZ**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO  
ADMINISTRADOR E A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA  
SOCIEDADE**

Salvador  
2016

**TAÍS MOTA VAZ**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO  
ADMINISTRADOR E A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA  
SOCIEDADE**

Monografia apresentada ao curso de graduação  
em Direito, Faculdade Baiana de Direito,  
como requisito parcial para obtenção do grau  
de bacharel em Direito.

Salvador  
2016

## TERMO DE APROVAÇÃO

**TAÍS MOTA VAZ**

### **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR E A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2016

A todos aqueles que me ajudaram no processo de criação desse trabalho e que me deram todo e qualquer tipo de apoio quando precisei.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por ter me dado força e não ter deixado me abater por qualquer tipo de dificuldade encontrada.

Aos meus pais, a Thiago e a todos os amigos pelo apoio emocional constante ao longo de toda essa jornada. Obrigada por sempre acreditarem em mim.

A Dra. Maria Luisa da Silva por muito ter me ajudado na escolha e desenvolvimento do presente trabalho e me introduzir, na prática, ao direito tributário.

A Professora Laís Gramacho por toda disponibilidade, atenção e auxílio concedido desde o início.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conclusão deste trabalho.

“Não vos mistureis com os togados, que contraíram a doença de achar sempre razão ao Estado, ao Governo, à Fazenda: por onde os condecora o povo com o título de 'fazendeiros'. Essa presunção de terem, de ordinário, razão contra o resto do mundo, nenhuma lei a reconhece à Fazenda, ao Governo, ou ao Estado.”

Rui Barbosa

## RESUMO

O presente trabalho objetiva estudar prática costumeira observada nas execuções fiscais – o redirecionamento desta ação executiva para a pessoa do administrador da sociedade dissolvida irregularmente. Apesar de ser algo plenamente possível, o que se observa por meio do entendimento consolidado à Súmula n. 45 do Superior Tribunal de Justiça, percebe-se que, na prática, uma série de requisitos e peculiaridades não é observada na aplicação do referido enunciado. Deste modo, através de análises doutrinárias e jurisprudenciais acerca de conceitos básicos do direito tributário e outros específicos acerca do tema, busca-se fixar diretrizes, requisitos e características da referida responsabilidade tributária, afim de que tornem claras a correta forma e as consequências do redirecionamento da execução fiscal previsto na Súmula n. 45 do STJ. Por isso, além do próprio tema específico, enfrenta-se o estudo da sujeição passiva tributária e suas modalidades, bem como da responsabilidade tributária de terceiros, prevista nos artigos do Código Tributário Nacional.

**Palavras-chave:** Sujeição Passiva Tributária; Responsabilidade Tributária; Responsável Tributário; Administrador; Dissolução Irregular; Redirecionamento.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
ENFAM	Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados
IPi	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execuções Fiscais
Min.	Ministro
MP	Ministério Público
n.	Número
OJ	Orientação Jurisprudencial
p.	Página
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TST	Tribunal Superior do Trabalho



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	10
<b>2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b>	13
2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
<b>2.1.1 Nascimento da obrigação tributária: o fato gerador</b>	15
<b>2.1.2 Sujeito ativo</b>	17
<b>2.1.3 Sujeito passivo</b>	19
2.1.3.1 Contribuinte	20
2.1.3.2 Responsável	22
2.2 RESPONSABILIDADE X SUBSTITUIÇÃO	23
2.3 RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES, DE TERCEIROS E POR INFRAÇÕES	26
2.4 RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA, SOLIDÁRIA E PESSOAL	29
<b>3 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS</b>	32
3.1 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR ATOS DE INTERVENÇÃO OU OMISSÕES INFRINGENTES DE DEVERES JURÍDICOS – ART. 134, CTN	33
<b>3.1.1 Responsabilidade tributária do art. 134: solidariedade X subsidiariedade</b>	34
<b>3.1.2 Natureza da responsabilidade tributária do art. 134</b>	35
3.2 RESPONSABILIDADE POR EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO CONTRATUAL OU À LEI– ART. 135, CTN	39
<b>3.2.1 Terceiros passíveis de serem responsabilizados pelo art. 135</b>	39
<b>3.2.2 O excesso de poderes e a infração à lei, contrato ou estatuto social</b>	41
<b>3.2.3 A exigência do dolo e a responsabilidade pessoal</b>	43
<b>3.2.4 A responsabilidade tributária X substituição tributária do art. 135</b>	45
3.3 A NECESSIDADE DE PROCESSO DE CONHECIMENTO PRÉVIO	46
<b>4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR E A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE</b>	50
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR	51
4.2 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR	54
<b>4.2.1 Justificativas doutrinárias baseadas no art. 134, VII, e no art. 137, III, do</b>	

<b>CTN</b>	54
<b>4.2.2 Justificativa da jurisprudência do STJ baseada no art. 135, III, do CTN</b>	56
4.3 RESPONSABILIDADE X SUBSTITUIÇÃO DO ADMINISTRADOR NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR	58
4.4 ÉPOCA DE DETENÇÃO DOS PODERES DE GESTÃO DO TERCEIRO RESPONSABILIZADO	60
<b>4.4.1 Análise histórica da jurisprudência do STJ</b>	60
<b>4.4.2 Desnecessidade do poder de gestão à época do fato gerador ou do vencimento do tributo</b>	65
4.5 RESPONSABILIDADE PESSOAL X SOLIDÁRIA X SUBSIDIÁRIA DO ADMINISTRADOR NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR	67
<b>5 CONCLUSÃO</b>	70
REFERÊNCIAS	74

## 1 INTRODUÇÃO

Foi no sétimo semestre da graduação que a afinidade pelo direito tributário começou a apontar. Em busca de maior contato com a matéria, a oportunidade de estágio na área foi fundamental, ainda mais na Procuradoria da Fazenda Nacional na sede de Salvador, Bahia.

Ao longo de mais de doze meses de atuação neste órgão, a maior interação foi com execuções fiscais da Fazenda Nacional contra pessoas jurídicas não mais existentes, com seus respectivos registros cancelados.

Em busca da satisfação do seu crédito, a Fazenda presumia a ocorrência da dissolução irregular da sociedade e, por meio da aplicação da Súmula 435 do STJ, requeria ao juiz da execução o redirecionamento para a figura do administrador da sociedade.

Diante desta prática tão comum, através do estímulo concedido pela Procuradora da Fazenda Maria Luísa Magalhães, este trabalho se desenvolveu.

Neste sentido, ele possui como objetivo primordial de analisar a responsabilidade dos administradores em razão da dissolução irregular da sociedade que gerenciavam. Sobre isto, serão analisadas opiniões doutrinárias e julgados do Superior Tribunal de Justiça, afim de se permitir uma melhor conclusão acerca do assunto.

Pretende-se verificar o modo pelo qual esses sujeitos são responsabilizados na prática e se esta responsabilização vem sendo efetivada de maneira correta, seja por meio do seu embasamento teórico, seja em seu aspecto formal.

Para isso, será enfrentada a sua fundamentação legal, requisitos, abrangência, bem como a sua aplicação prática por meio da análise jurisprudencial dos julgados do Superior Tribunal de Justiça.

O tema é de relevante interesse social, tendo em vista que pessoa diversa daquela que seria o contribuinte do tributo (a pessoa jurídica) é acionada para arcar com a obrigação tributária devida por esta. E, para isso, é necessário que sejam observados certos ditames legais, bem como procedimentais.

A situação se torna ainda mais polêmica ao tratar de administradores de sociedades, por vezes também investidos na posição de sócios, em razão da existência da máxima societária de que, via de regra, a responsabilização destes agentes se dá de forma limitada.

Além disso, um dos grandes princípios do direito societário, o da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, o qual dita que os patrimônios da pessoa jurídica e de seus sócios não se confundem, é, por diversas vezes, colocado em jogo, tendo em vista que sócio-gerente pode ser responsabilizado por dívida tributária da sociedade.

Para serem enfrentadas tais questões, primeiramente, se faz necessário um estudo teórico dos conceitos mais basais de direito tributário, a iniciar-se pelo estudo da obrigação tributária, seu nascimento, sujeitos e objetos.

Em seguida, adentra-se no estudo de responsabilidade tributária, seu conceito e natureza jurídica, bem como modalidades previstas no Código Tributário Nacional e de que forma ela pode se dar quanto à relação travada entre o contribuinte e o responsável tributário.

O capítulo 3, por sua vez, é destinado a tratar sobre a responsabilidade de terceiros, prevista nos arts. 134 e 135 do CTN, este último mais frequentemente utilizado na fundamentação da responsabilização do administrador na dissolução irregular da sociedade.

Em seu conteúdo, serão estudados os sujeitos que podem ser atingidos por essas normas, bem como a natureza jurídica desta responsabilização, seus requisitos e o modo pelo qual ela se efetiva.

Por fim, no capítulo resguardado ao tema principal, será exposto o conceito de dissolução irregular utilizado para ser imputada a responsabilidade ao administrador e também como o mesmo é empregado pela jurisprudência do STJ.

Ademais, adentra-se no estudo do embasamento legal que enseja esta responsabilidade, verificando se as opiniões doutrinárias e jurisprudenciais, de fato, se adequam aos casos concretos. Do mesmo modo, busca-se averiguar os requisitos essenciais para o administrador ser acionado, além da natureza jurídica desta responsabilização e a sua modalidade quanto a participação da sociedade no polo passivo da obrigação tributária.

Entretanto, um dos subtemas mais relevantes, diante da existência de divergência jurisprudencial que hoje se observa entre as turmas do Superior Tribunal de Justiça, seria justamente acerca da época em que este administrador responsabilizado de fato detinha os poderes de gerência da pessoa jurídica, analisando, para isto, o momento do fato gerador da obrigação tributária, o do vencimento do tributo e o da dissolução irregular.

Desta forma, esta problemática também será debatida, de modo a verificar qual o momento que deve ser levado em consideração ao averiguar os poderes de gestão do administrador

acionado.

## 2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A regulação da sujeição passiva no Código Tributário Nacional se inicia no art. 121, o qual a subdivide em contribuinte e responsável, a depender da vinculação que o mesmo detenha com o fato gerador da obrigação.

Entretanto, o CTN traz duas acepções de “responsabilidade”, uma mais abrangente e genérica e outra mais especializada, designada ao conceito de sujeito passivo diverso do contribuinte. (DERZI, 2015, p. 1.119)

Ainda de acordo com a ilustre doutrinadora, em sentido lato, a responsabilidade seria inerente à qualquer relação jurídica obrigacional ao passo em que diz respeito a aptidão de suportar um encargo quando descumprido um dever jurídico.

De acordo com Hugo de Brito Machado (2011, p. 72), a lei pode atribuir responsabilidade tributária à determinada pessoa em razão do descumprimento de um dever jurídico por parte de outrem e, diante disso, traduz o conceito amplo de responsabilidade tributária como “a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”. (2008, p. 150)

Deste modo, a responsabilidade pelo pagamento do débito tributário pode ser atribuída ao contribuinte ou à terceiro, por meio de expressa previsão legal, o que será melhor destrinchado e analisado em tópicos supervenientes.

Por outro lado, no sentido estrito trazido pelo art. 121, inciso II, do CTN, responsável seria aquele sujeito passivo diverso do contribuinte. Logo, a responsabilidade em *stricto sensu* não seria atribuída ao contribuinte, mas somente ao responsável tributário previsto nesse dispositivo legal, que, de antemão, seria aquele obrigado pelo pagamento do tributo pela lei, sem que detenha vinculação direta com o fato gerador da obrigação. (MACHADO, 2011, p. 72)

Por isso, os aspectos a seguir enfrentados, por vezes, terão relação com a responsabilidade em sentido amplo, quanto ao encargo suportado do dever de adimplemento da obrigação, mas também decorreram do estudo da responsabilidade tributária enquanto modalidade de sujeição passiva da obrigação tributária.

## 2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

De início, vale salientar que a obrigação tributária, antes de tudo, é uma obrigação, e, deste modo, se compõe por um sujeito ativo, um sujeito passivo e o seu objeto, que é justamente a sua grande peculiaridade, posto que será sempre uma prestação de natureza tributária, ou seja, um dar, fazer ou não fazer relacionado a um tributo.

A obrigação tributária independe da vontade do seu sujeito passivo, vez que, assim como outras obrigações, à exemplo de votar, decorrem de mandamento legal, sendo, em verdade, efeito de incidência de uma regra jurídica.

Por isso, tem-se que a obrigação tributária possui natureza *ex lege*, independente do elemento volitivo do devedor, bem como do credor, inclusive acerca da ciência do fato que deu origem à obrigação tributária, bastando a pura ocorrência do mesmo previsto em lei como sendo o apto para fazer nascer aquela obrigação. (AMARO, p. 272)

Os contribuintes estão, por vezes, obrigados a pagar tributos, mas também, por vezes, obrigados ao cumprimento de deveres formais, como entregar declarações e emitir documentos. E, além disso, também podem estar vinculados à uma punição, no caso do descumprimento de suas obrigações, desde que prevista em lei.

Deste modo, as relações jurídicas obrigacionais tributárias podem ser contributivas, fundadas no dever fundamental de pagar tributo; colaborativas, quando carregam um dever fundamental de colaboração ou; punitivas, possuindo como pressuposto o cometimento de infrações. (PAULSEN, 2015, p. 175/176)

Neste diapasão, o CTN, em seu artigo 113, §1º, denomina obrigações tributárias principais aquelas que tem por objeto dar dinheiro, seja à título de tributo ou multa. Elas estão sob reserva legal absoluta dos artigos 150, I, da CF e 97, V, do CTN e dependem de lei para terem todos os seus diversos aspectos definidos, como sujeito passivo, responsável legal, entre outros. (PAULSEN, 2015, p. 176)

As obrigações acessórias, por sua vez, de acordo com o artigo 113, §2º, do CTN, seriam as obrigações de fazer, deixar de fazer ou tolerar e possuem como fonte, segundo o artigo 115 do CTN<sup>1</sup>, a “legislação tributária”, conceito que, da leitura do artigo 96 do CTN<sup>2</sup>, abrangeria

---

<sup>1</sup> 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.

decretos e normas complementares. Estão sob reserva relativa do artigo 5º, II, da CF, pois somente obriga aquele a quem a lei imponha o dever formal, sendo ou não contribuinte. (PAULSEN, 2015, p. 177)

Desta forma, enquanto a obrigação principal se relaciona com o fim maior da atividade do Fisco, a essencialmente arrecadatória, a acessória visaria tornar mais eficiente e célere a cobrança e fiscalização da obrigação principal.

### **2.1.1 Nascimento da obrigação tributária: o fato gerador**

Por possuir natureza *ex lege*, a obrigação tributária decorre unicamente da lei e a norma que a origina resguarda uma hipótese de incidência e um mandamento, se adequando a fórmula lógica universal de “Se A, deve ser B”. (ATALIBA, 2012, p. 52)

A hipótese de incidência, em verdade, descreve um fato do mundo real, o qual, quando concretizado, faz nascer, “gerar”, a obrigação tributária. E, por isso, que a este fato dá-se o nome de “fato gerador”.

O fato gerador, ou, nas palavras de Geraldo Ataliba, “fato imponível”, seria o “fato concreto, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.” (ATALIBA, 2012, p. 68)

Seria, então, a concretização no mundo real da hipótese de incidência resguardada pela lei, o que, automaticamente, faz nascer a obrigação tributária. E esse fenômeno configura o que denomina-se de “subsunção”, quando o caso se adequa de maneira completa ao previsto legal. (ATALIBA, 2012, p. 69/70)

Deste modo, tem-se que a hipótese de incidência seria a situação tributável, prevista em lei com todas as suas circunstâncias e aspectos, que, quando materializada através do fato gerador, faz nascer a obrigação tributária e, conseqüentemente, direitos e deveres, pretensões e ações de suas partes. (AMARO, 2012, p. 305)

Diante do exposto, conclui-se que o direito tributário é regido pelo princípio da legalidade

---

<sup>2</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.



material, ou tipicidade. Ele possui conceito mais amplo do que a pura e simples legalidade que traduz que a criação ou majoração de um tributo deve advir sempre de expedição de lei.

A tipicidade tributária significa mais do que isso, tendo em vista que, ao descrever o fato gerador, a norma tributária deve delimitar os elementos que dão ensejo a segurança jurídica, quais sejam, os aspectos material, temporal, espacial e pessoal. E, além disso, como bem dita Paulo de Barros Carvalho, também deve determinar com precisão os dados prescritores da relação obrigacional. (CARVALHO, 2014, p. 169)

Por isso, são aspectos intrínsecos à hipótese de incidência: o aspecto material, o aspecto pessoal, o aspecto temporal e o aspecto espacial. Por isso, é certo dizer que a concretização do fato (aspecto material), sua relação com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação em um momento específico definido (aspecto temporal) dão ensejo ao efeito jurídico pretendido por lei: a criação de uma obrigação jurídica. (ATALIBA, 2012, p. 69)

Neste sentido, os arts. 116 e 117 do CTN disciplinam o momento da concretização da hipótese de incidência, o que se faz muito importante reconhecer, diante dos seus efeitos emanados, quais sejam: a) identificação do momento do nascimento da obrigação tributária; b) determinação do sujeito passivo; c) não incidência, conceitos de incidência; d) determinação do regime jurídico da obrigação, alíquota, base de cálculo etc; e) distinção dos tributos *in genere* e em espécie; f) classificação dos impostos em diretos e indiretos; g) eleição do critério para interpretação da lei tributária; h) determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito; i) estabelecimento dos princípios ativos da discriminação constitucional de rendas para a definição de competência impositiva e determinações dos casos de invasão desta ou bitributação. (BALEIRO, 2015, p. 1.097)

Da leitura do art. 116, inciso I, do CTN, tem-se que ocorre o fato gerador:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”.

Já seu inciso II dispõe que “tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

O art. 117, por sua vez, disciplina este momento quando envolvido um negócio jurídico condicional, determinando que os mesmos reputam perfeitos e acabados desde a prática do ato ou da celebração do negócio quando sujeitos à condição resolutória, mas, se tratando de condição suspensiva, apenas quando do implemento da mesma.

Já o art. 118 desassocia do conceito de fato gerador “a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” e “efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

Desta forma, como a obrigação tributária nasce, ainda que de ato inválido, e independentemente da natureza dos efeitos dele decorrente, nasce o questionamento da tributação de ilícitos. De fato, um tributo não pode configurar sanção de ato ilícito e, diante disso, não existirão hipóteses de incidência, à princípio, ilícitas.

Isto porque o art. 3º do CTN é claro ao definir tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Deste modo, o fato gerador da obrigação jamais poderá configurar uma ilicitude por si só. Todavia, se outras situações fáticas que, no caso concreto, possibilitaram a ocorrência do fato gerador carregam algum tipo de ilicitude, ainda assim, a norma tributária incidirá.

Por isso que, por vezes, podemos estar diante de fato geradores, a princípio, lícitos mas que, em verdade, consubstanciam situações ilícitas, como a propriedade de bens imóveis furtados e renda advinda de tráfico de drogas. Veja que, dos preceitos contidos no art. 118 do CTN, retira-se que, ainda assim, atos nulos e atos ilícitos devem ser tributados, imperando o princípio da interpretação objetiva do fato gerador, bem como o da *pecunia non olet*, que, de acordo com Aliomar Baleeiro, permite a sujeição passiva na relação tributária de todos aqueles que realizaram o fato gerador, sendo irrelevante a denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BALEEIRO, 2015, p. 1.112)

### **2.1.2 Sujeito Ativo**

Como a função primordial da obrigação tributária é arrecadar receita para os cofres públicos, tem-se que o seu sujeito ativo, ou seja, o credor, será sempre o Estado, que também pode atuar por intermédio de certas entidades, a depender do caso concreto.

Deste modo, o art. 119 do CTN dispõe que “sujeito ativo da obrigação é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”, conceito que traz dois relevantes aspectos a serem estudados.

Primeiramente, o sujeito ativo será sempre uma pessoa jurídica de direito público, ou seja, um

ente político, que, por conta do princípio federativo que rege o nosso ordenamento jurídico e permite uma descentralização política, concede autonomia aos entes federativos. (CUNHA JUNIOR, 2012, p. 537)

Essa autonomia é deferida pela Constituição Federal, através das competências atribuídas a cada um dos entes. Por isso, para um ente federativo figurar no polo ativo de determinada obrigação tributária, é imprescindível que a Carta Magna tenha lhe conferido competência para tanto.

Desta forma, a competência tributária diz respeito ao ente federativo, através da permissão conferida pelo constituinte, poder legislar de modo a criar determinado tributo previsto na Constituição Federal.

Tal competência, nos termos do art. 7º do CTN, é indelegável. Ou seja, de acordo com a doutrina de Zelmo Denari, “quando o ente competente não institui determinado tributo, outro não poderá fazê-lo, em via substitutiva”. (DENARI, 2013, p. 194)

Ademais, importante também é distinguir competência de capacidade tributária. Enquanto a primeira diz respeito ao poder de instituir tributos discriminados na Constituição Federal, a segunda se relaciona com a aptidão de cobrar tributos legalmente instituídos.

A capacidade tributária ativa, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, é “reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”. Deste modo, diferentemente da competência tributária, esta é delegável, já que o ente que detém a competência tributária pode nomear outra entidade para atuar no polo ativo da relação obrigacional. (CARVALHO, 2015, p. 218)

Ambos institutos podem vir associados à um mesmo ente, como nas relações jurídicas obrigacionais tributárias que tem um imposto como objeto, já que trata-se de tributo não vinculado a uma atuação estatal. Mas podem vir dissociados, como em algumas hipóteses de descentralização do serviço público, onde a prestação do mesmo se dá por outra pessoa jurídica de direito público ou privado. (DENARI, 2013, p. 196)

Diante disso, fica claro que a regra do art. 119 do CTN, a qual restringe a cobrança de tributos às pessoas jurídicas de direito público, é superada nas hipóteses em que a capacidade tributária é transferida para pessoa diversa do ente político competente para a criação de determinado tributo.

E, por isso que Eduardo Sabbag divide os sujeitos ativos das obrigações em direto, quando o

ente político que detém a competência tributária é também o responsável pela cobrança do tributo, e indireto, quando o detentor da capacidade tributária é uma entidade parafiscal, diversa do ente que instituiu o tributo. (SABBAG, 2015, p. 732/733)

A delegação da capacidade tributária ativa objetiva justamente uma maior celeridade e eficiência arrecadatória por parte do Estado na cobrança dos seus créditos, diante da numerosa quantidade e diversidade de tributação atribuída a cada ente federativo.

### **2.1.3 Sujeito Passivo**

A obrigação tributária é, antes de tudo, uma obrigação. Deste modo, dos ensinamentos da doutrina civilista de Carlos Roberto Gonçalves, retira-se que o sujeito passivo de uma relação jurídica obrigacional é justamente quem se obriga ao cumprimento do objeto pactuado entre as partes, de quem o sujeito ativo (credor) pode exigir a prestação convencionada. (GONÇALVES, 2008, p. 40)

Ao debruçar-se no estudo da relação jurídica obrigacional tributária, tem-se que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito passivo da relação tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. (2015, p. 298)

Desta forma, o sujeito passivo da relação obrigacional tributária é justamente quem se obriga ao cumprimento do dever jurídico que ela carrega. Diante da inexistência de norma constitucional que o determine, esse papel é de incumbência de lei infraconstitucional competente para cada caso concreto.

Vale ainda ressaltar que, em observância à garantia da estrita legalidade tributária do art. 150, I, da Constituição Federal, ou até mesmo à legalidade de modo geral do art. 5º, II, da Carta Magna, o art. 123 do CTN dispõe que:

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

Neste diapasão, eventuais acordos e contratos entre particulares que envolvam encargos por pagamento de tributos produzirão efeitos somente entre as suas partes neste tocante. Havendo inadimplemento destas obrigações, nasce o direito do Fisco cobrar do sujeito passivo que a lei

determina como tal, independentemente do acordado entre os indivíduos.

Feitas as considerações iniciais acerca do tema, adentra-se no estudo da sujeição passiva tributária nos termos do Código Tributário Nacional, que, por sua vez, trata do tema em seu art. 121, quando relacionada à uma obrigação principal, e no art. 122, quando relacionada à uma obrigação acessória.

Quanto à obrigação acessória, o art. 122 é claro ao dispor que o “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituem o seu objeto”. Ou seja, o sujeito passivo será aquele obrigado ao cumprimento de prestações positivas ou negativas em função da arrecadação ou fiscalização de tributos, conforme estudado em tópico anterior.

O sujeito passivo da obrigação principal, por sua vez, pode ser classificado, nos termos do art. 121 do CTN, em “contribuinte” (sujeito passivo direto) ou “responsável” (sujeito passivo indireto), a depender da relação que o mesmo mantém com o fato gerador desta obrigação.

De todo modo, enquanto o contribuinte, na posição de sujeito passivo direto que se encontra, realiza, por si próprio, o fato gerador resguardado pela hipótese de incidência, o responsável do art. 121, inciso II, do CTN seria aquele que, embora não pratique o fato gerador da obrigação, a lei impõe o dever de pagamento, observados certos limites enfrentados em análise posterior.

De acordo com a doutrina de Vinicius Campanile (2011, p. 468), o contribuinte seria de quem normalmente se espera a sujeição passiva tributária e, nessa mesma linha de raciocínio, Angela Maria Pacheco (2011, p. 540/541) subdivide os sujeitos passivos em típicos (contribuintes) e atípicos (responsáveis), a depender da realização do fato gerador e sua consequente responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária.

#### 2.1.3.1 Contribuinte

Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN, é o sujeito passivo da obrigação principal que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Seria, pela doutrina de Vinicius Campanile, justamente o sujeito ator do fato gerador e que demonstre capacidade contributiva. (CAMPANILE, 2011, p. 468)

Nos tributos vinculados, ou seja, que exigem contraprestação estatal específica, o contribuinte seria aquele que demanda esta atuação por parte do Estado. Por outro lado, nos tributos não

vinculados, ou seja, que não possuem um destino ou fim específico, o contribuinte, de acordo com a doutrina de Leandro Paulsen, é a pessoa cuja capacidade contributiva seria o objeto da tributação. (PAULSEN, 2015, p. 93)

Deste modo, contribuinte seria aquele que, em razão da sua íntima relação com a ocorrência do fato gerador e em decorrência do disposto no mandamento da norma tributária, se encontra no polo passivo da relação jurídica obrigacional tributária que tem por objeto uma obrigação pecuniária de pagamento de tributo.

O princípio da capacidade contributiva, vigente no ordenamento tributário brasileiro, sustenta toda a fundamentação legal da opção legislativa por certo contribuinte. Na concepção de Marçal Justen Filho, este princípio se manifesta em dois momentos - na elaboração da hipótese de incidência e na construção do mandamento normativo. Isto porque a hipótese de incidência da norma deve ser elegida em situações que carregam relevância econômica na materialidade do seu conteúdo, posto que a mesma serve de instrumento de medição da riqueza trazida na hipótese de incidência, e porque o sujeito passivo descrito no mandamento da norma tributária (contribuinte) guarda relação íntima com o fato gerador presuntivo de riqueza. (JUSTEN FILHO, 1986, p. 235)

Desta forma, a eleição do contribuinte por parte do legislador não acontece de forma livre e arbitrária, mas deve estar em consonância com o princípio da capacidade contributiva, de modo que a capacidade contributiva deste sujeito que é, em verdade, o foco da incidência do tributo. Desta forma, o contribuinte se beneficia economicamente do fato gerador.

Segundo Marçal Justen Filho, contribuinte é aquele sujeito passivo encontrado no mandamento normativo tributário tal qual aquele previsto como “destinatário constitucional/legal tributário”, ou seja, como a pessoa cuja riqueza é presumida por meio da situação prevista na Constituição Federal, ou na lei tributária, para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária. (JUSTEN FILHO, 1986, p. 263)

Vale ressaltar que, quando o mandamento da norma prevê o contribuinte como sujeito passivo da obrigação, frente à presunção da sua capacidade contributiva diante da concretização da hipótese de incidência, conclui-se que o contribuinte também é previsto na hipótese de incidência, sendo ele o sujeito que normalmente se espera que figure no polo passivo da obrigação tributária.

Diante de todos esses aspectos estudados, pode-se concluir que contribuinte seria o sujeito passivo da obrigação tributária principal, determinado pelo mandamento da norma tributária,

cuja riqueza possa se exprimir da situação descrita na hipótese de incidência legal, ou seja, do seu aspecto material. Neste sentido, o contribuinte, de fato, já se encontra na hipótese de incidência tributária, pois pratica o fato gerador ou, ao menos, possui íntima relação com o mesmo, de modo que dele se beneficia economicamente.

### 2.1.3.2 Responsável

Tendo em vista que o contribuinte seria quem, de fato, realiza o fato gerador, encontrado na hipótese de incidência da norma tributária, como já foi dito, cria-se a expectativa de que o mesmo será quem sofrerá o encargo do pagamento do tributo que surge.

Entretanto, por vezes, o legislador opta por eleger pessoa diversa do contribuinte para impor o ônus do pagamento de certo tributo, o qual passa a figurar o polo passivo da relação obrigacional tributária.

Desta forma, a hipótese de incidência da norma prevê o contribuinte como o realizador do fato gerador, mas, em seu mandamento, prevê terceiro responsável pelo cumprimento da obrigação ou, ainda, por mais que o mandamento preveja o contribuinte como o sujeito passivo, lei posterior atribui a responsabilidade do pagamento a terceiro.

A escolha de qual terceiro ocupará este lugar decorre das mais diversas razões, como oportunidade e conveniência, até porque existem situações que só conseguem ser tributadas se imputado o pagamento à pessoa diversa daquela que ocuparia o lugar de contribuinte, à exemplo de Imposto de Renda sobre rendimentos de não residentes no país. (AMARO, 2012, p. 330)

Desta forma, o art. 121, I, do CTN denomina de “responsável” o sujeito passivo da obrigação tributária principal “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Diante disso, o responsável será um terceiro, diverso do Fisco ou o contribuinte, mas que resguarde algum tipo de relação com o fato gerador.

A responsabilidade deste terceiro nasce de outro fato, posterior ao fato gerador, e ele seria justamente a ligação do responsável com o fato gerador da obrigação. (PACHECO, 2011, p. 555)

O art. 128 do CTN limita a atuação do legislador na eleição de outros responsáveis tributários diversos daqueles previstos pelo CTN:

Art. 128. Sem prejuízo ao 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.

De fato, como será melhor explanado adiante, o art. 128 não trata do responsável tributário em sentido estrito, mas, da sua leitura, fica claro que a escolha do legislador pelo responsável não é arbitrária, mas deve este terceiro deter uma “capacidade de colaboração”, que, de acordo com Leandro Paulsen, decorre da sua possibilidade em facilitar ou assegurar a tributação, sem que lhe seja atribuído uma atuação muito onerosa. (PAULSEN, 2015, p. 193)

Deste modo, a delimitação do fato que gera a responsabilidade tributária deve ser minuciosa, posto que é o elo entre o responsável e o fato gerador, e deve refletir a sua capacidade contributiva, principio norteador da sujeição tributária.

A responsabilidade tributária pode se dar em relação ao crédito tributário como um todo, abrangendo as obrigações de pagar o tributo e de pagar a penalidade, ou pode se referir somente ao pagamento do tributo, ou ainda pode dizer respeito a créditos tributários específicos, relativos aos impostos sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, às taxas de serviços e às contribuições de melhoria referentes a tais bens, conforme disposto no art. 130 do CTN. (PAULSEN, 2015, p. 195)

Deste modo, Leandro Paulsen conceitua responsabilidade tributária como:

(...) o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à administração tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte. (2014, p. 49/50)

Sendo assim, o responsável seria o terceiro a quem a lei, pelas mais diversas razões, atribui a responsabilidade do adimplemento da obrigação tributária, que detenha relação indireta com o fato gerador sem o ter efetivamente praticado, que seria justamente o fato posterior que enseja o nascimento da sua responsabilidade tributária.

## 2.2 RESPONSABILIDADE X SUBSTITUIÇÃO

A doutrina tributária brasileira é dualista ao se debruçar sobre o estudo da responsabilidade e substituição tributária. Isto porque, por vezes, alguns autores classificam a substituição



tributária como espécie do gênero responsabilidade tributária, mas, por vezes, tratam esses dois institutos como conceitos distintos e independentes.

Parte dos juristas, à exemplo de Maria Rita Ferragut, Hugo de Brito Machado e Luciano Amaro, entendem que a substituição seria, em verdade, uma modalidade de responsabilidade tributária, onde existem outras espécies junto à ela, que variam de autor para autor.

O mais comum entre os autores que assim se posicionam é colocar a responsabilidade por substituição ao lado da responsabilidade por transferência, considerando que enquanto a primeira nasce no mesmo momento da ocorrência do fato gerador, a segunda nasceria em momento posterior a esse, em razão de um fato que se deu depois do fato gerador e que fez ser transferida a responsabilidade tributária à um terceiro.

Já para outros doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho, Leandro Paulsen e Zelmo Denari, a substituição seria uma espécie de sujeição passiva autônoma da responsabilidade e é nesta vertente que o presente trabalho se desenvolve.

Assim como acontece com o responsável tributário, o substituto é chamado ao pagamento do tributo em razão do seu “poder de colaboração”, pois, em relação ao contribuinte, a cobrança e fiscalização por parte do Fisco é mais fácil quanto a ele.

Todavia, a diferença entre o responsável e o substituto reside no fato de que, na substituição, a norma tributária já prevê, de logo, desde o nascimento da obrigação tributária, um terceiro, pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, para figurar no polo passivo desta relação jurídica obrigacional, tendo em vista a existência de algum tipo de relação entre este terceiro e o fato gerador.

Neste sentido, a pessoa “substituída” nunca teria feito parte desta relação jurídica, pois, desde o início, o lugar que ela ocuparia já teria sido tomado pela figura do “substituto”. Sendo assim, verifica-se que a denominação “substituição” utilizada seria, em verdade, imprópria, pois não teria como haver substituição de algo que nunca esteve verdadeiramente em um lugar ou posto, como o que ocorre com a figura tida como “substituído”.

A pessoa designada no mandamento da norma tributária, ou seja, obrigada ao cumprimento da obrigação, é diversa daquela prevista na hipótese de incidência, a que efetivamente pratica o fato gerador. Por isso, a obrigação tributária já nasce sendo imputada a esse terceiro, de modo que ele responde por obrigação tributária própria.

O substituto é obrigado ao pagamento, já que, por mais que não tenha praticado o fato gerador

da obrigação, com ele ou com o seu realizador se relaciona, de modo que a sua responsabilidade pelo pagamento nasce da lei e de forma automática. (PAULSEN, 2012, p. 97)

De modo diverso, o responsável tributário seria um terceiro que toma o lugar do contribuinte na relação tributária em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária, em razão de acontecimento concomitante ou superveniente ao fato gerador, de modo que a sua responsabilidade em relação ao contribuinte pode ser solidária, subsidiária ou pessoal, conforme será estudado em tópico reservado a esta análise.

Percebe-se, então, que, de modo diverso do substituto, o responsável não possui relação direta com a ocorrência do fato gerador, já que em nada colabora para o nascimento da obrigação para o contribuinte. Neste sentido, Renato Lopes Becho, formula o seguinte raciocínio:

Por isso, seria possível que o CTN, no art. 121, estipulasse as três categorias de sujeitos passivos, assim resumidamente:

I – contribuinte: a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador (ou a pessoa que realiza o fato imponible);

II – substituto: aquele que, sem ser o contribuinte, mas que esteja vinculado ao fato gerador, deva recolher o tributo;

III – responsável: aquele que, sem ser o contribuinte e sem ter vinculação com o fato gerador, deva recolher o tributo. (2014, p. 35)

Ante o exposto, tem-se que o art. 128 do CTN, além de servir como limitador ao legislador na eleição de um responsável tributário *lato sensu*, resguarda mais uma hipótese de sujeito passivo da obrigação tributária além daquelas previstas no art. 121 do CTN, a do substituto tributário, ao permitir que terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação carregue o ônus do pagamento do tributo, excluindo o contribuinte da relação jurídico-tributária.

Enquanto o contribuinte realiza aspecto material do fato gerador, o responsável tributário pode, ou não, ter relação direta com este fato e o substituto deve necessariamente ter alguma vinculação com o mesmo e, por esta razão, o contribuinte, nesta última hipótese, pode ser retirado da relação jurídica tributária.

O pressuposto de fato da substituição tributária seria uma situação lícita que transfere o ônus do pagamento do contribuinte ao substituto. Diante disso, a substituição tributária carrega duas premissas: a existência de uma obrigação concomitante ou prévia do contribuinte e que a obrigação de pagar surge diretamente para o substituto. Deste modo, verificada a ocorrência do pressuposto de fato, o substituto já deve fazer a liquidação e pagamento do devido pelo contribuinte. (PAULSEN, 2012, p. 310)

O pressuposto de fato da responsabilidade tributária, por sua vez, é sempre uma relação prévia entre o devedor do tributo e o responsável, a sucessão, em alguns casos, ou a violação de um dever legal, em outros. (PUGLIESE, 1976, p. 189)

Deste modo, conclui-se que o responsável tributário seria uma pessoa que deveria atuar de modo a evitar o descumprimento da obrigação pelo contribuinte. Por isso, o instituto da responsabilidade tributária subentende a prescrição de um dever de colaboração e, em razão disso, ele nasce junto ao fato da existência de um dano advindo da ausência de pagamento. (PAULSEN, 2012, p. 315)

Ante o exposto, conclui-se que, enquanto o substituto, na ocorrência do fato gerador, deve, de logo, calcular e efetuar o pagamento do tributo, o responsável é acionado ao pagamento do tributo devido pelo contribuinte quando deixa de cumprir um dever seu de colaboração perante a Administração Pública, devendo suprir o inadimplemento do contribuinte.

### 2.3 RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES, DE TERCEIROS E POR INFRAÇÕES

O CTN, a partir do seu art. 128, regula e explicita os casos de responsabilidade tributária nos casos de responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 133), responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

A responsabilidade dos sucessores decorre de ato *mortis causa* ou *inter vivos*, de uma relação de aquisição de uma coisa por outrem. Deste modo, este tipo de responsabilidade não teria natureza sancionatória, posto que não é uma licitude que a desencadeia, mas sim a existência de obrigações nascidas anteriormente à data da sucessão, mesmo que ainda não lançadas ou mesmo que ainda não descumpridas pelo contribuinte. (DERZI, 2015, p. 1.143)

O CTN regula cinco hipóteses de responsabilidade por sucessão: no caso de morte do contribuinte (art. 131, II e III); no caso de transmissão de bens imóveis (art. 130); no caso de transmissão de bens móveis (art. 131, I); no caso de transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (art. 133) e; no caso de transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão empresarial (art. 132).

Na sucessão de bens imóveis, segundo o art. 130 do CTN<sup>3</sup>, exceto se no título conste prova de

---

<sup>3</sup> 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

quitação, o adquirente é responsável pelos créditos relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse e também os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes ao imóvel e os relativos a contribuições de melhoria.

O art. 131<sup>4</sup>, por sua vez, em seu inciso I, determina a responsabilidade do adquirente ou do remetente pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos. No inciso II, a do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, sendo que esta responsabilidade estaria limitada ao montante do quinhão do legado ou da meação. Por fim, em seu inciso III, trata da responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Já o art. 132<sup>5</sup> disciplina a responsabilidade tributária nos casos de fusão, transformação ou incorporação de pessoas jurídicas, onde a pessoa jurídica de direito privado resultante dessas operações são responsáveis pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Vale ressaltar que o parágrafo único do referido artigo ainda disciplina a responsabilidade da pessoa jurídica constituída por sócio remanescente, ou seu espólio, de outra pessoa jurídica extinta, quando o mesmo continua na exploração da mesma atividade, sob a mesma ou outra razão social, ou ainda sob firma individual.

Por fim, o art. 133<sup>6</sup> também traz a responsabilidade por sucessão nos casos de aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional, onde o adquirente, quando continua na exploração da mesma atividade, sob a mesma ou outra razão social, ou ainda sob firma individual. Neste caso, a sua responsabilidade será integral, caso o

---

contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

<sup>4</sup> Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remetente, 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.

<sup>5</sup> Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

<sup>6</sup> 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.

alienante cesse a exploração do comércio, indústria ou atividade, ou subsidiária, quando o alienante continua na exploração da mesma atividade ou inicia, dentro de seis meses da data da alienação, nova atividade, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Deste modo, Daniel Peixoto conclui que “a ‘responsabilidade por sucessão’ nada mais é do que a responsabilidade de uma terceira pessoa que assumiu a titularidade de determinado patrimônio, composto, dentre outros elementos, pela dívida tributária (passivo)”. (PEIXOTO, 2012, p. 134)

A responsabilidade de terceiros, por sua vez, é regulada pelos artigos 134 e 135 do CTN. Neles, encontramos a responsabilidade tributária dos pais, dos tutores e curadores, dos administradores de bens de terceiros, do inventariante, do síndico e comissário, dos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofícios, dos sócios, dos mandatários, prepostos e empregados e também dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas.

Como a responsabilidade de terceiros é objeto de relevante enfoque do presente trabalho, o próximo capítulo foi exclusivamente reservado para o seu estudo e análise, onde serão discutidos os principais aspectos e teorias acerca da matéria.

Por fim, o art. 136 do CTN<sup>7</sup> regula a responsabilidade em decorrência de infrações fiscais, as quais, de acordo com Aliomar Baleeiro, são formais, pois o referido artigo deixa claro que ela independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (BALEIRO, 2015, p. 1.163)

Desta forma, percebe-se que, via de regra, o dolo não é exigido para que nasça a responsabilidade do infrator. Entretanto, o contrário pode ocorrer, caso o legislador opte por criar determinadas infrações subjetivas. Ademais, o referido artigo também não exige a existência de um dano efetivo e basta que haja um potencial risco ao erário para que o infrator possa ser responsabilizado. (PAULSEN, 2015, p. 212)

Neste diapasão, o art. 137 do CTN<sup>8</sup> prevê 5 hipóteses de responsabilidade por infrações:

---

<sup>7</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

<sup>8</sup> 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.

quanto às infrações tidas por lei como crimes ou contravenções, exceto quando praticadas no exercício regular da administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico; das pessoas inseridas no rol do art. 134 contra aqueles por quem respondem; dos mandatários, prepostos ou empregados contra seus mandantes, preponentes ou empregadores e; dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado contra estas.

Como acertadamente defende parte da doutrina, à exemplo de Misabel Derzi, Sacha Calmon e Hugo de Brito Machado, o art. 137 do CTN trata da responsabilidade do terceiro quanto as sanções tributárias e, segundo esta corrente, a responsabilidade quanto aos tributos deveria ser regulada pelos arts. 134 e 135.

Todavia, o art. 138 determina a exclusão desta responsabilidade no caso de denúncia espontânea da infração, anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.

Neste sentido, a responsabilidade por infrações se aplica a terceiros, mas, diferentemente dos arts. 134 e 135, a consequência deste ilícito não é somente o ressarcimento da Fazenda Pública pelo crédito não recolhido por alguém, mas de se submeter a determinada sanção administrativa ou penal decorrente de fato próprio. (PEIXOTO, 2012, p. 137)

Tem-se, portanto, que a responsabilidade elencada nos arts. 129 a 135 do CTN possui natureza sancionadora-ressarcitória (não punitiva) enquanto que a regulada pelos arts. 136 a 138 do CTN é de caráter sancionador-punitivo, tendo em vista que possui como requisito um fato ilícito. (PEIXOTO, 2012, p. 177)

Deste modo, conclui-se que o CTN qualifica a responsabilidade tributária de pessoa diversa do contribuinte com base no fato que dá ensejo a mesma, de modo que a forma que ela se efetiva (pessoal, solidária ou subsidiária) e a necessidade do elemento subjetivo (culpa ou dolo) variam de acordo com essa classificação atribuída entre os arts. 133 a 138.

## 2.4 RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA, SOLIDÁRIA E PESSOAL

A responsabilidade pode ser subsidiária, quando incide diante da frustração na exigência quanto ao contribuinte; solidária, quando o contribuinte e o responsável respondem, sem existir benefício de ordem; ou pessoal, que de acordo com Leandro Paulsen é:

determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte. (2015, p. 196)

O art. 128 do CTN permite que o responsável eleito pelo legislador exclua a responsabilidade do contribuinte ou mantenha esse como responsável subsidiário, caso o primeiro não cumpra com a sua obrigação ou a cumpra insuficientemente. Entretanto, não previu o contrário. Porém, como ele se faz muito corriqueiro, o CTN o regula em artigos posteriores e, nas palavras de Luciano Amaro, “se a lei pode o mais, que é imputar a responsabilidade por inteiro ao terceiro, pode o menos, que é elegê-lo responsável meramente subsidiário”. (AMARO, 2012, p. 339)

Desta forma, o responsável subsidiário seria aquele chamado para o cumprimento da obrigação quando o contribuinte não arcou com os seus débitos ou arcou parcialmente. Esta é a regra da responsabilidade, pois, caso não haja previsão expressa, a responsabilidade se presume subsidiária. É a das hipóteses dos artigos 133, II, e 134 do CTN, ainda que este último empregue o termo “solidariamente”. (PAULSEN, 2015, p. 196)

A responsabilidade solidária, de antemão, é regulada no art. 124 do CTN, o qual determina a solidariedade das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e das pessoas expressamente designadas por lei. Ademais, o seu parágrafo único veda o benefício de ordem nesses casos, podendo o Fisco cobrar o seu crédito do solidariamente obrigado que preferir.

Deste modo, sendo a responsabilidade tributária solidária, o Fisco poderia cobrar o seu crédito de qualquer dos solidariamente obrigados, independentemente de frustração de tentativa primeira em face de determinado sujeito, pois é direito seu a cobrança de qualquer um deles, inclusive de todos, em litisconsórcio passivo.

Contudo, por mais que o CTN fundamente a solidariedade em interesse comum no fato gerador e no que a lei dispuser, percebe-se que ambas as hipóteses decorrem da lei, já que, como o CTN não define o que seria o “interesse comum”, caberia à lei esse papel. Desta

forma, a lei pode determinar um terceiro responsável solidariamente de acordo com um interesse comum, ou não. (BALEEIRO, 2015, p. 1125)

Vale ressaltar que, por mais que à lei seja concedida esta prerrogativa, importante frisar que os limites encontrados no art. 128 para a eleição de um responsável tributário devem ser observados, inclusive o da vinculação ao fato gerador. Sobre isso, Luciano Amaro traz uma excelente observação:

Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ele ter “interesse comum” no fato gerador (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente a estabelecer. (2012, p. 341)

Deste modo, quando eleito um responsável tributário solidário em razão de um vínculo com o fato gerador que não o interesse comum, isto deve ser feito mediante expressa previsão de lei, conforme exigido pelo art. 124, II, do CTN<sup>9</sup>.

Ademais, conforme disposto no art. 125 do CTN, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais, a isenção ou remissão de crédito exonera todos os demais, salvo em benefício de ordem pessoal, e a interrupção da prescrição em relação a um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

Por último, a responsabilidade pessoal é aquela encontrada no texto do art. 128, ao dizer que o responsável tributário pode excluir a responsabilidade do contribuinte. Diante disso, a responsabilidade pessoal faz desaparecer a figura do contribuinte, pois, aqui, diferentemente das outras hipóteses, ele não é obrigado ao crédito tributário, nem primeiro, para que só depois seja acionado o responsável, nem conjuntamente. Pode-se percebê-la nas hipóteses dos artigos 130, 131, 132, 133, I, e 135 do CTN.

---

<sup>9</sup>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.



### 3. REPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Como já mencionado no capítulo anterior, além da responsabilidade tributária por sucessão e por infrações, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 134 e 135, também regula a responsabilidade de terceiros.

O art. 128 do CTN conceitua responsável tributário como um “terceiro” em relação ao binômio Fisco-contribuinte. Por isso, em verdade, todo responsável tributário seria um terceiro. Entretanto, os arts. 134 e 135 se dedicam ao tópico “responsabilidade de terceiros” como se só naqueles casos essas figuras existissem. (AMARO, 2012, p. 352)

O que se percebe é que, de fato, todo responsável é um terceiro. A diferença que reside entre esses terceiros elencados nos rol dos artigos 134 e 135 do CTN dos demais casos de responsabilidade é que eles possuem um dever de zelo, decorrente da lei ou de contrato, quanto ao patrimônio dos contribuintes das relações em que eles se enquadram. (GOMES, 2011, p. 95)

A separação desses terceiros em duas categorias, divididas entre esses dois artigos, se dá pela diferença entre as causas de nascimento da responsabilidade (atos de intervenção ou omissões infringentes de seus deveres jurídicos/excesso de poderes ou infração contratual) e também pela forma de responsabilidade (subsidiária/pessoal).

Em ambos os casos, tem-se que a responsabilidade tributária desses terceiros nasce de um comportamento indesejado dos mesmos e que configura, em verdade, um ato ilícito, ou infração, pois seria um ato, comissivo ou omissivo, contrário à uma norma jurídica e que antecede uma norma sancionadora. Essa infração pode ser penal ou administrativa. (FERRAGUT, 2013, p. 117)

A infração tida como tributária, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, seria “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”. (CARVALHO, 2015, p. 470)

Como um dever jurídico é um tipo de obrigação e, na seara tributária, tem-se que a infração tributária pode estar relacionada ao descumprimento de uma obrigação tributária principal (obrigação de dar dinheiro) ou acessória, a qual tem por objeto um dever jurídico que facilita a fiscalização e/ou arrecadação por parte do Fisco.

No que diz respeito a responsabilidade de terceiros, o ato ilícito praticado por estes agentes

não se relaciona com o descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, mas sim com o enquadramento de uma das condutas tipificadas nos arts. 134 ou 135 do CTN, sendo que, na primeira hipótese, estariam configuradas infrações administrativas e, na segunda hipóteses, infrações administrativas ou penais, a depender do caso. (FERRAGUT, 2013, p. 119)

### 3.1 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR ATOS DE INTERVENÇÃO OU OMISSÕES INFRINGENTES DE DEVERES JURÍDICOS – ART. 134, CTN

O art. 134 do CTN dispõe que:

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 penalidade, às de caráter moratório.

Desta forma, como já dito anteriormente, as pessoas que se encontram na posição de responsáveis tributários são aquelas que detém um dever de cuidado com o patrimônio de outrem e, nestes casos, a sua responsabilidade nasceria justamente de uma atuação ou omissão sua que ensejasse uma obrigação tributária para o contribuinte.

No que diz respeito a multas, o parágrafo único deixa bem claro que serão repassadas ao responsável tributário as de caráter moratório, ou seja, as que dizem respeito ao atraso do pagamento do tributo no prazo legal estipulado. Isto ocorre, justamente, do seu dever de zelo para com o patrimônio do contribuinte, restando configurada a sua culpa *in vigilando*, tendo em vista comportamento displicente seu. (COÊLHO, 2015, p. 622)

Desta forma, as multas que dizem respeito ao descumprimento das chamadas obrigações acessórias, ou seja, aquelas que tem por objeto condutas que facilitam a fiscalização e

cobrança por parte do Fisco, são intransferíveis a esses terceiros elencados no art. 134 do CTN. (COELHO, 2015, p. 635)

### **3.1.1 Responsabilidade tributária do art. 134: solidariedade x subsidiariedade**

O primeiro ponto que deve ser estudado no que diz respeito à responsabilidade tributária resguardada pelo art. 134 do CTN é justamente a forma de responsabilidade que esses terceiros carregam, pois apesar do caput deste dispositivo se utilizar da expressão “respondem solidariamente”, percebe-se uma construção lógica contraditória da leitura do seu texto.

Já foi visto que a responsabilidade solidária, de acordo com o caput e incisos do art. 124 do CTN, decorre de um interesse comum dos co-obrigados na situação que constitua o fato gerador ou de expressa designação legal. Desta forma, o legislador poderia, sem nenhuma objeção, atribuir uma responsabilidade solidária às pessoas elencadas no art. 134, já que lhe foi concedido esse poder de atuação anteriormente ao art. 124.

Ademais, o parágrafo único deste art. 124, em qualquer hipótese, veda o benefício de ordem entre os responsáveis tributários solidários, de modo que não seria necessária a cobrança primeira em face de determinado devedor e só depois em face de outro. E, ainda que não fosse assim, seria um pressuposto da solidariedade passiva a possibilidade da cobrança por parte do credor, a qualquer tempo, em face de qualquer um dos devedores solidários. É o que se retira da leitura do caput do art. 275 do Código Civil<sup>10</sup>.

Ocorre que, apesar de o caput do art. 134 designar expressamente uma responsabilidade solidária aos terceiros elencados em seus incisos, isto não pode ser aplicado na prática, em razão do disposto no início do seu texto. Da sua leitura, tem-se que a responsabilidade desses terceiros só nasce diante da “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Sendo assim, esses responsáveis só serão acionados depois de fracassada a tentativa de cobrança por parte do Fisco perante o contribuinte da obrigação principal.

Ora, de maneira nenhuma, pode-se denominar de solidária uma responsabilidade que, antes de

---

<sup>10</sup> Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto. Parágrafo único. Não importará renúncia da solidariedade a propositura de ação pelo credor contra um ou alguns dos devedores.

nascer, pressupõe uma frustração de cobrança prévia perante outro indivíduo, pois, como já exaustivamente exposto, a solidariedade passiva se caracteriza principalmente pela possibilidade de escolha do credor em exigir o adimplemento do seu crédito de qualquer um dos devedores solidários, vedado o benefício de ordem.

Por isso, tem-se que, a responsabilidade dos terceiros aqui estudada seria, em verdade, subsidiária, pois o próprio art. 134 não possibilita o seu nascimento sem que o cumprimento da obrigação por parte do contribuinte seja impossível, ou seja, que todos os meios possíveis de cobrança tenham sido empregados pelo Fisco em face do contribuinte mas, ainda assim, subsiste o inadimplemento da obrigação tributária.

### **3.1.2 Natureza da responsabilidade tributária do art. 134**

Da análise da responsabilidade tributária elencada no art. 134 do CTN, a doutrina brasileira é divergente quanto à sua natureza jurídica, visto que, por vezes, ela tida como uma representação e, por vezes, mera substituição, garantia ou ainda uma sanção. (BECHO, 2014, p. 69)

Isto decorre justamente da pluralidade de interpretações que podem ser obtidas da leitura do texto do dispositivo, fenômeno que pode ser percebido frequentemente na hermenêutica jurídica, posto que a mesma se inicia com a interpretação gramatical.

A primeira corrente, que defende a natureza jurídica da substituição para esse tipo de responsabilidade, sustenta que a responsabilidade tributária seria uma espécie de substituição tributária, que, por sua vez, aconteceria toda vez que a norma tributária imputar o dever de pagamento do tributo à pessoa que não praticou o fato gerador. (BECHO, 2014, p. 70)

Entretanto, como já explanado, a substituição tributária nasceria no momento do nascimento da obrigação, pois transfere, desde logo, o dever de pagar o tributo a outrem. Como nas hipóteses do art. 134 do CTN, esse dever nasce com a ocorrência de fato posterior ao fato gerador, que seria justamente a impossibilidade da cobrança perante o contribuinte, de maneira alguma estaríamos diante de uma substituição tributária.

Uma outra linha de pensamento enxerga a responsabilidade tributária do art. 134 do CTN como uma garantia de adimplemento da obrigação tributária, à exemplo de Rubens Gomes de Souza e Alfredo Augusto Becker. Neste sentido, a responsabilidade tributária, nestes casos,

nasceria diante da impossibilidade de adimplemento da obrigação por parte do contribuinte.

Para Alfredo Becker, o responsável não seria o devedor originário da obrigação, mas sim um garantidor (fiduciário). Para essa corrente, o que dá ensejo à responsabilidade tributária seria a impossibilidade econômica do contribuinte no pagamento do tributo. (BECKER, 1963, p. 511)

Neste diapasão, seria correta a análise de Renato Lopes Becho acerca dessa linha doutrinária.

Compondo a afirmação genérica de Becker com o contido no art. 134 do CTN, significa dizer:

I – se os filhos menores não tiverem bens para pagar os tributos, seus pais devem pagá-los;

II – se os tutelados e curatelados não tiverem bens para pagar os tributos, seus tutores e curadores devem arcar com eles;

III – se os proprietários de bens não tiverem como pagar os tributos, seus administradores devem fazê-lo;

IV – se o espólio não tiver bens para pagar os tributos, o inventariante deverá fazê-lo, retirando de seu próprio patrimônio o numerário suficiente;

V – se a massa falida ou a empresa concordatária não tiverem bens para pagar os tributos, o síndico e o comissário deverão fazê-lo, com seu patrimônio pessoal;

VI – se os contribuintes que devam registrar atos ou negócios em cartório não tiverem bens para pagar os tributos, os tabeliães, os escrivães e demais serventuários do ofício deverão fazê-lo com seu patrimônio particular;

VII – se a sociedade de pessoas, ao ser liquidada, não tiver bens para solver todos os débitos fiscais, os sócios deverão arcar com o peso do tributo. (2014, p. 72)

Em parte, a figura do responsável entra como uma garantia de pagamento ao Fisco. Entretanto, é incorreto dizer que o instituto da responsabilidade tributária do art. 134 se limitaria a isso, pois, se assim fosse, o responsável tributário seria um mero garantidor do contribuinte quando este não cumprisse com a sua obrigação, independentemente da existência de atuação sua que ensejasse ou ao menos colaborasse com o inadimplemento do devedor originário.

Corrente doutrinária diversa entende a natureza jurídica da responsabilidade destes terceiros como representação na medida em que os terceiros elencados seriam representantes dos contribuintes elencados nos incisos do art. 134. Deste modo, deveriam quitar a obrigação tributária dos mesmos quando estes não forem capazes de quitar seu débito fiscal e quando tenham atuado ou se omitido de forma que contribuíram ou deram ensejo a este inadimplemento. (COÊLHO, 2015, p. 634)

De acordo com esta corrente doutrinária, esta representação teria um cunho eminentemente processual e jurídico, e não econômico, já que a “impossibilidade” trazida pelo artigo em nada

teria relação com a incapacidade de realizar o pagamento por questões estritamente financeiras, mas de qualquer caráter. (BECHO, 2014, p. 74)

Ademais, também defende que os representantes são chamados ao pagamento do débito alheio quando o contribuinte não pode responder pelos seus atos, nas hipóteses dos incisos I a VI do art. 134, ou não mais exista, no caso do inciso VII.

Entretanto, acertadamente, reconhece falha esta teoria por dois pertinentes motivos. Primeiro porque, de fato, nos incisos I a V e no inciso VII, os terceiros elencados se revestem na posição de representantes jurídicos, mas o mesmo não ocorre na hipótese dos tabeliães, escritvães e serventuários (inciso VI). Segundo, sendo representantes dos contribuintes, eles poderiam, antes de arcarem com seu próprio patrimônio, buscar meios de solução do débito no patrimônio dos seus representados. Todavia, isso, de qualquer jeito, não seria possível, frente à exigência de uma atuação ou omissão do terceiro para que ele seja responsabilizado, o que, desta interpretação, retira-se um caráter muito mais sancionatório do que representativo da responsabilidade do art. 134 do CTN. (BECHO, 2014, p. 76)

De fato, atos ilícitos foram cometidos, que seriam o não recolhimento de um tributo e a falta de diligência das pessoas elencadas neste artigo. Entretanto, não pode ser atribuída natureza exclusivamente sancionatória à responsabilidade do art. 134, já que tais ilícitos não são punidos, posto que o parágrafo único não permite a aplicação de penalidades de caráter sancionatório, mas apenas as de caráter moratório.

Desta forma, a corrente doutrinária que defende a natureza sancionatória desta responsabilidade do art. 134, à exemplo de Paulo de Barros Carvalho, também encontraria certos óbices.

Primeiro, é evidente que o sistema jurídico brasileiro permite a cumulação de sanções no que diz respeito a multa moratória, multa punitiva e atualização monetária e juros. E, em que pese isso seja possível, o parágrafo único do art. 134 só transfere ao responsável tributária as penalidades de caráter moratório. Diante disso, tem-se que, por mera opção legislativa, as penalidades de caráter punitivo não são transferidas ao responsável tributário, o que retira, de certo modo, o caráter sancionatório do dispositivo.

Ademais, indaga-se o motivo pelo qual o legislador cria espaço específico no CTN para tratar da responsabilidade “por infrações” nos arts. 136 a 138 se considerada a natureza sancionatória da responsabilidade do art. 134. Ora, não teria sentido separar responsabilidades que possuem o mesmo fundamento.

Por último, o princípio da legalidade aqui é colocado em jogo, já que tamanho encargo, tal seja o pagamento de um tributo, é transferido para terceiro como forma de punição em face de atos ou omissões que tenha cometido sem, entretanto, especificar o que os configuraria.

Vale ressaltar que, por vezes, o débito tributário transferido pode acarretar em impactos significativos para o sustento do responsável e de sua família e, por isso, a sua atuação, ou omissão, deve ser devidamente averiguada em processo administrativo para que só depois a execução fiscal possa recair sobre ele, o que será estudado com maior afinco mais à frente.

Ante o exposto, conclui-se que, em parte, a responsabilidade destes terceiros seria, em muitos casos, sancionatória, até porque eles só são acionados se algum dever seu de colaboração não foi cumprido. Entretanto, a sua natureza jurídica não pode se limitar a esse aspecto, posto que o caput do art. 134 deixa claro que a responsabilidade destes terceiros só existe em virtude da inadimplência do contribuinte.

Neste sentido, a responsabilidade tributária pode nascer de dois atos ilícitos – do não pagamento do tributo por parte do contribuinte e da violação do dever de colaboração por parte do responsável tributário. Entretanto, ela só ocorre quando impossível a satisfação do crédito em face do contribuinte e por razões econômicas.. Portanto, além de possuir caráter sancionatório, essa responsabilidade tributária também carrega um caráter garantidor, já que existe também como forma de garantia de pagamento do tributo quando este não puder ser quitado pelo devedor originário.

Isto fica bem claro quando a impossibilidade de pagamento do tributo por parte do contribuinte se deu por fatores econômico. Porém, quando decorrer de fatores jurídicos, como um filho menor ou um incapaz deficiente, inexistente ato ilícito por parte do contribuinte e pode ou não haver ato ilícito por parte do terceiro responsável, se violado dever seu de colaboração. Nestes casos, nem sempre percebe-se caráter sancionatório, pois, caso a impossibilidade de pagamento por parte do contribuinte seja jurídica, muitas vezes o responsável é acionado na posição de representante do contribuinte, como no caso do pai e seu filho menor e do curador/tutor e curatelado/tutelado. De qualquer maneira, ainda assim o caráter garantidor se faz presente, tendo em vista que seria a opção encontrada pelo Estado na satisfação do seu crédito.

Deste modo, a natureza jurídica do responsável tributário elencado no art. 134 não pode ser analisada de forma genérica e abrangente, mas casuisticamente, pelo estudo de cada um dos elementos que deram origem aquela responsabilidade tributária, podendo ter caráter

sancionatório e garantidor ou representativo e garantidor.

### 3.2 RESPONSABILIDADE POR EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO CONTRATUAL OU À LEI – ART. 135, CTN

Determina o art. 135, CTN:

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 tributária aqui enfrentada, apesar de integrar mesma categoria classificatória da do artigo anterior (responsabilidade tributária de terceiros), em muitos aspectos se diferencia dela, seja em razão do seu surgimento, seja em razão a quem ela se aplica, seja em razão da sua relação com a responsabilidade do contribuinte ou até mesmo quanto à sua natureza jurídica, pontos que serão melhor dissecados pelos tópicos a seguir.

#### 3.2.1 Terceiros passíveis de serem responsabilizados pelo art. 135 do CTN

Primeiramente, faz-se importante esclarecer quais os sujeitos passíveis de figurarem como responsáveis tributários nos moldes do art. 135 do CTN. Percebe-se que aqui estariam disciplinados os executores, partícipes ou mandantes da infração que resultou na ocorrência do fato gerador, o que será melhor desenvolvido em momento posterior oportuno.

Entretanto, já convém ressaltar que, dentre esses sujeitos, não merecem ser alvo dessa responsabilidade tributária aqueles que não detinham poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, nem aqueles que, embora detentores desses poderes, em nada participaram. (FERRAGUT, 2013, p. 144)

Além daqueles elencados no art. 134 do CTN, oportunamente já estudados, restariam aqui os administradores das sociedades, que podem ser sócios, acionistas, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes, conforme a seguir exposto.

Sócio seria o membro integrante de uma sociedade e essa condição surgiria justamente da sua



contribuição para o capital social da pessoa jurídica e, por força do art. 1.008 do Código Civil<sup>11</sup>, sempre participa dos lucros e perdas da sociedade, já que isso seria inerente ao risco do negócio. Ademais, suas obrigações e direitos, além de decorrer da lei, também se originam do contrato ou estatuto social. (TOMAZETTE, 2014, p. 210)

Mandatário, como o próprio nome sugere, seria aquele que, por força de um instrumento de mandato, ou seja, por poderes específicos que lhe são conferidos, age como se o mandante fosse. Ele deve respeitar os limites e poderes impostos no mandato e, em razão deste instrumento, contrai obrigações e titulariza direitos.

O conceito de preposto, por sua vez, é diverso a depender do campo jurídico em que se insere. Mas, para todos os efeitos, é alguém posto pelo preponente em seu próprio lugar, podendo ser os empregados, o mandatário, representante comercial, entre outros. (CUNHA, 1997)

Neste ponto, cabe ressaltar que, no direito trabalhista, vige o entendimento jurisprudencial que o preposto da pessoa jurídica deve necessariamente ser seu empregado, quando a representação acontecer em juízo, conforme disposto na OJ 99 da SDI-1 do TST<sup>12</sup>. Entretanto, não é todo empregado, nos termos do art. 3º da CLT<sup>13</sup>, que pode ser responsabilizado pelos tributos devidos pelo seu empregador, mas, como bem leciona Maria Rita Ferragut, somente aqueles possuidores “de mandato e de poderes de gestão, ou ainda o que participa de conluio para prejudicar o Fisco”. (FERRAGUT, 2013, p. 145)

O diretor, para o direito comercial, conforme disposto no art. 144 da Lei n. 6.404/76<sup>14</sup>, seria aquele que representa a sociedade, dentro ou fora do juízo, e pratica os atos necessários ao seu funcionamento regular. Essa sua representação se dá por meio de mandato, que deve especificar todos os seus poderes.

Os artigos 1.172 a 1.176 do Código Civil disciplinam a figura do gerente da pessoa jurídica. De acordo com esses dispositivos, ele seria o preposto permanente no exercício da empresa, podendo realizar todos os atos necessários a prática dos poderes que lhe foram outorgados,

---

<sup>11</sup> Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

<sup>12</sup> OJ-SDI1-99 PREPOSTO. EXIGÊNCIA DA CONDIÇÃO DE EMPREGADO. Inserida em 30.05.1997 (Convertida na Súmula nº 377, DJ 20.04.2005) Exceto quanto à reclamação de empregado doméstico, o preposto deve ser necessariamente empregado do reclamado. Inteligência do art. 843, § 1º, da CLT.

<sup>13</sup> Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

<sup>14</sup> Art. 144. No silêncio do estatuto e inexistindo deliberação do conselho de administração (artigo 142, n. II e parágrafo único), competirão a qualquer diretor a representação da companhia e a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular. Parágrafo único. Nos limites de suas atribuições e poderes, é lícito aos diretores constituir mandatários da companhia, devendo ser especificados no instrumento os atos ou operações que poderão praticar e a duração do mandato, que, no caso de mandato judicial, poderá ser por prazo indeterminado.

desde que a lei não exija poderes específicos para isso.

A Lei dos Representantes Comerciais Autônomos (Lei n. 4.886/65), em seu artigo 1<sup>o</sup><sup>15</sup>, define o representante como sendo a pessoa física ou jurídica, sem relação de emprego com a pessoa jurídica que representa, que desempenha, em caráter não eventual, a mediação de negócios comerciais, agenciando propostas ou pedidos, para transmiti-los ao representado.

Por fim, faz-se necessária a delimitação do último conceito – de pessoa jurídica de direito privado, já que as três últimas figuras se relacionam com esta entidade. Neste sentido, a pessoa jurídica é um ente despersonalizado que, nos termos do art. 45 do Código Civil, nasce mediante o seu registro legal no órgão competente, a qual a lei permite contrair obrigações e titularizar direitos, independentemente daqueles de titularidade dos seu sócios.

Sendo assim, as figuras elencadas no inciso III deste dispositivo poderiam se enquadrar no conceito de administrador da sociedade, posto que os três conceitos se referem à pessoa que possui poder de gestão da empresa, seja porque zela pelo regular funcionamento da sociedade, seja porque figura como seu preposto permanente ou seja porque media negócios e agencia propostas para a sociedade.

### **3.2.2 O excesso de poderes e infração à lei, contrato ou estatuto social**

Outra análise a ser enfrentada seria justamente a do motivo ensejador desta responsabilidade. Diferentemente do art. 134, o que gera a responsabilidade tributária dos terceiros arrolados nos incisos do art. 135 não seria a impossibilidade de adimplemento do débito perante o contribuinte, mas uma atuação com excesso de poderes, infração a lei, estatuto ou contrato social por parte destes terceiros.

Muito se discute doutrinariamente o que configuraria a atuação que daria ensejo à essa responsabilidade tributária. Entendimento preponderante doutrinário e jurisprudencial é no sentido de que o mero não recolhimento por parte da pessoa jurídica não se enquadraria nas hipóteses do caput do art. 135 do CTN, pois, neste caso, ensejaria a responsabilidade

---

<sup>15</sup> Art . 1<sup>o</sup> Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprêgo, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios. Parágrafo único. Quando a representação comercial incluir podêres atinentes ao mandato mercantil, serão aplicáveis, quanto ao exercício dêste, os preceitos próprios da legislação comercial.

tributária do art. 134, subsidiária e advinda do mero inadimplemento do tributo ou negligência na fiscalização do pagamento. (DERZI, 2015, p. 1.160)

E, como já debatida desgastantemente tal questão no STJ, foi consolidado o entendimento de que seria incabível a responsabilidade solidária do administrador pelo mero inadimplemento da sociedade, quanto mais a responsabilidade pessoal, ainda mais gravosa.

Neste sentido dispõe o enunciado da Súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Desta forma, atuar fora desses moldes trazidos por este dispositivo não abrangeria a situação de mero inadimplemento da obrigação tributária por parte da sociedade e também não seria infringir toda e qualquer norma legal, mas sim norma de conduta exigida a gerentes, administradores e representantes de pessoas jurídicas. E, de igual modo, tal interpretação pode ser estendida às figuras do art. 134, enquadradas no inciso I do art. 135. (ROCHA, 2000, p. 86)

Primeiramente, o excesso de poder trazido pelo caput do artigo se refere a uma atuação fora, além, do que se espera daquele terceiro na condição de administrador, representante ou mandatário do contribuinte. O administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade, em atendimento aos fins sociais da sociedade. E, atuar em disparidade com isso não ocorre somente quando há violação expressa ao contrato ou estatuto social, mas também quando o sujeito sabe estar agindo fora dos padrões que dele se espera. (FERRAGUT, 2013, p. 147/148)

Os limites da atuação do administrador da sociedade encontram-se justamente no contrato ou estatuto social e, se ele age fora do seu campo de competência ou em desacordo com as finalidades presentes nestes instrumentos, nada mais justo que direcionar a responsabilidade para a sua pessoa. (PEIXOTO, 2012, p. 324/325)

Deste modo, tal interpretação pode ser estendida a todos os outros terceiros arrolados nos incisos do art. 135, na condição de pai, tutor, curador, inventariante, síndico, tabelião, entre outras hipóteses, quando em relação ao contribuinte da obrigação tributária a que deu origem.

O excesso, portanto, estaria configurado nos atos alheios aos interesses do contribuinte e o ilícito cometido pelo terceiro seria justamente o *animus* do agente na prática desses atos. (BECHO, 2014, p. 92)

Em outro giro, a infração à lei trazida pelo dispositivo não diz respeito a qualquer e toda

norma legal, mas, como já exposto anteriormente, se relacionaria a um ilícito cometido pelo terceiro anteriormente ou concomitante à ocorrência do fato gerador e que, por sua causa, fez nascer a obrigação tributária.

Fazendo uma aplicação extensiva do raciocínio de Maria Rita Ferragut (2013, p. 149), este ilícito está relacionado à conduta passível de ser praticada por este terceiro em cuidado com o patrimônio do contribuinte, a qual, por sua vez, se relaciona com o fato gerador da obrigação tributária. Deste modo, seria característica relevante deste ilícito capaz de ensejar a responsabilidade deste terceiro a possibilidade de resultar em uma obrigação tributária ao contribuinte.

### **3.2.3 A exigência do dolo e a responsabilidade tributária pessoal do terceiro**

Posto que os terceiros arrolados pelo art. 134 estão abrangidos no rol do art. 135, questiona-se o que diferenciaria a essência destes dois tipos de responsabilidade tributária. Enquanto a responsabilidade do terceiro do art. 134 nasce do inadimplemento do contribuinte e da falta de zelo do responsável, a do art. 135 surge da conduta dolosa deste terceiro com excesso de poderes ou infringente de lei, estatuto ou contrato social.

Como bem conclui Maria Rita Ferragut, mesmo que a norma não seja expressa quando a imprescindibilidade do dolo, diferente não poderia ser a interpretação, pois ainda registra que:

a separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não-doloso. (2013, p. 140)

Desta forma, seria coerente o raciocínio de colocar o dolo como pressuposto da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN para que seja considerada a recepção deste dispositivo pela Constituição Federal de 1988.

Exatamente pelo fato de esta responsabilidade surgir de uma infração, ela agiria de forma mais incisiva. Daí se justifica ela ser mais gravosa quanto a estes terceiros do art. 135 quando comparada à do art. 134, já que pessoal (não mais subsidiária) e inclusiva de multas, já que o dispositivo é abrangente quando dispõe que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias (...)”, sendo silente quanto ao tratamento que deve ser dado às penalidades.

Desta forma, diferentemente da responsabilidade do artigo anterior, que seria solidária, ou

subsidiária, nestes casos, o terceiro é acionado, segundo Sacha Calmon de Coêlho (2015, p. 638), para responder pessoal, plena e exclusivamente, liberando os seus dependentes e representados. Desta forma, o contribuinte, quem efetivamente realizou o fato gerador, sequer chega a integrar a relação obrigacional tributária.

Entretanto, como bem frisa Maria Rita Ferragut (2013, p. 138), essa não é a linha de pensamento efetivamente seguida pelo Fisco, mas sim a da responsabilidade subsidiária, pois, na prática, a constituição do crédito tributário se dá em face da pessoa jurídica mas só depois, já na ação executiva, o polo passivo da relação é alterado, quando estes terceiros são acionados. Por isso, esta prática se reveste de inteira ilegalidade.

Nestas hipóteses, resta claro que um ilícito foi cometido, mas evidentemente não tributário, e sim comercial ou civil. Ademais, tem-se que este ilícito não nasce à posteriori, mas prévia ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária. Neste sentido, fica evidente o porquê de se manter somente o responsável na relação jurídica, e não o contribuinte, o qual viu nascer dívida tributária em seu nome sem que tenha efetivamente participado do fato gerador correspondente. (BALEEIRO, 2015, p. 1.160)

Sendo assim, em um primeiro momento, pode ser que surja uma percepção equivocada de haver uma incompatibilidade entre esse dispositivo e o art. 3º do CTN<sup>16</sup>, pois enquanto aquele imputa o surgimento de uma obrigação tributária a um ato ilícito, este determina a obrigatoriedade de o tributo nascer sempre de um ato lícito.

Entretanto, o fato gerador da obrigação não deixa de ser lícito em sua essência. A ilicitude percebida e que faz nascer a obrigação tributária ao terceiro estaria, em verdade, na opção (dolo) pela prática de atos que contrariem os objetivos ou limites fixados no contrato, estatuto social ou ainda na própria lei. (FERRAGUT, 2013, p. 141)

Deste modo, percebe-se que a responsabilidade tributária dos terceiros elencados no art. 135 do CTN teria um caráter eminentemente punitivo, haja vista a imprescindibilidade do dolo na prática do ato ilícito que a origina.

Entretanto, cabe salientar mais uma vez que não resta aqui configurada uma hipótese de tributação de ato ilícito, já que obrigação tributária não se confunde com responsabilidade tributária, pois enquanto a primeira nasce pura e simplesmente da ocorrência do fato gerador previsto em lei, a segunda nasce da prática dolosa com excesso de poderes ou de infração à

---

<sup>16</sup> Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

lei, estatuto ou contrato social.

### **3.2.4 A responsabilidade tributária X substituição tributária do art. 135 do CTN**

Como exposto anteriormente, o dolo é elemento crucial para o surgimento desta responsabilidade tributária e, como bem entende Maria Rita Ferragut (2013, p. 141), o mesmo seria justamente a decisão por atuar com excesso de poderes ou infringindo lei, contrato ou estatuto social.

O caput do art. 135 do CTN, por sua vez, é claro ao afirmar que as obrigações tributárias de responsabilidade do administrador da sociedade são aquelas que nascem diretamente desta atuação irregular.

Deste modo, a atuação deste terceiro, com excesso de poderes ou infratora de lei, contrato ou estatuto social, que levaria à ocorrência do fato gerador, posterior ou concomitantemente a ela, e, por isso, a responsabilidade, no sentido amplo da palavra (e não como espécie de sujeição passiva) pelo adimplemento da obrigação seria totalmente sua, já que, por mais que o sujeito realizador do fato gerador seja a sociedade, ele se concretizou por meio da atuação excessiva ou infratora do administrador.

Diante do exposto ao tópico 2.2, a diferença entre o responsável e o substituto reside no fato de que, na substituição, a norma tributária já prevê, de logo, desde o nascimento da obrigação tributária, um terceiro, pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, para figurar no polo passivo desta relação jurídica obrigacional, tendo em vista a existência de algum tipo de relação entre este terceiro e o fato gerador ou seu realizador, conforme art. 128 do CTN.

De modo diverso, o a responsabilidade do responsável tributário advém de fato posterior ao fato gerador da obrigação tributária, de modo que a sua responsabilidade em relação ao contribuinte pode ser solidária, subsidiária ou pessoal.

Ora, tendo em vista que a sujeição passiva dos terceiros aqui disciplinados advém de fato anterior ou contemporâneo à ocorrência do fato gerador, que seria justamente o ato doloso com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social, diametralmente oposto ao exigido para que seja caracterizado um responsável tributário, resta evidente que esta não seria a hipótese.

Por outro lado, a situação encaixa-se perfeitamente no conceito acima trazido de substituição

tributária, tendo em vista a circunstância cronológica da atuação do terceiro e da ocorrência do fato gerador, além de que esta atuação colabora para o nascimento da obrigação tributária em face da sociedade (contribuinte).

Vale ressaltar que a obrigação nasce para a sociedade em virtude da prática de fato gerador de autoria da própria pessoa jurídica, mas que só ocorre em consequência do ato infrator ou excessivo deste terceiro. Sendo assim, percebe-se que o fato gerador é efetivamente praticado pela pessoa jurídica, mas o terceiro colaborou para o seu nascimento e, por isso, o art. 135 do CTN imputa a responsabilidade do pagamento da obrigação a este terceiro.

Ademais, como bem concluiu Sergio da Silva (2002), se este não fosse o raciocínio, não haveria diferença de tratamento dos terceiros elencados no art. 134 quando na aplicação do art. 135, I, se resumindo a simples repetição de norma.

Deste modo, entendeu o STJ em diversas ocasiões, à exemplo do decidido pela Min. Assusete Magalhães, no REsp 1.232.469/MG, ao dispor que:

De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, 111, do CTN.

Ante o exposto, conclui-se que as hipóteses previstas no art. 135 do CTN não se enquadram no conceito de responsabilidade tributária, figurando, em verdade, hipóteses de substituição tributária, onde a obrigação já nasce dirigida a este terceiro que não efetivamente praticou o fato gerador, mas que, em razão da sua colaboração ao nascimento da obrigação tributária, por meio da sua atuação irregular, a lei, de logo, atribui a responsabilidade pela satisfação da obrigação.

### 3.3 A NECESSIDADE DE PROCESSO DE CONHECIMENTO PRÉVIO

A imputação de um cumprimento de obrigação tributária a pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, conforme visto anteriormente, decorre sempre de um ato diverso daquele previsto como fato gerador da obrigação e deve estar sempre previsto em lei, não podendo ser arbitrária a eleição do terceiro que responderá perante o Fisco.

O art. 142 do CTN<sup>17</sup> é claro ao determinar que compete à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, no bojo de um processo administrativo fiscal, onde se pretende apurar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, o montante do valor devido, bem como o seu sujeito passivo e penalidades que apliquem-se ao caso.

Verificada a existência do crédito tributário, ao final do processo, uma CDA – Certidão de Dívida Ativa, é constituída e, de acordo com o art. 784, IX, do CPC, é título executivo extrajudicial, ou seja, apta a iniciar uma Execução Fiscal, o processo judicial por meio do qual o Fisco busca a satisfação do seu crédito.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, incisos LIV e LV, inclui os conceitos de devido processo legal, contraditório e ampla defesa no processo administrativo, posto que deixa claro que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, bem como que aos litigante, inclusive em processo administrativo, serão garantidos o contraditório e a ampla defesa.

E, como o indivíduo imputado como responsável tributário sofrerá certas restrições ao seu patrimônio, à medida em que ele fica submetido à Execução Fiscal, a sua qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária deve ser objeto de discussão de processo administrativo, oportunidade em que o mesmo exercerá o seu direito de defesa, o que legitima a existência do seu nome da CDA constituída. (PIMENTA, 2013)

Deste modo, a dívida regularmente constituída pressupõe, dentre outros fatores, a apuração devida do sujeito passivo da obrigação, o que é possível por meio do processo administrativo judicial que origina a CDA.

Tendo em vista que a CDA é constituída por meio de ato do Poder Público, qual seja o processo administrativo fiscal, os arts. 204 do CTN<sup>18</sup> e 3º da LEF<sup>19</sup> lhe atribuem presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, até porque o CPC exige esses três aspectos para que um

---

<sup>17</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>18</sup> Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

<sup>19</sup> Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.



crédito seja regular. (MARINS, 2015, p. 797)

Vale ressaltar que tal presunção é relativa, podendo ser combatida, tanto no seu aspecto formal, quanto material, através dos meios que o executado possui para se defender em uma Execução Fiscal, quais sejam, os Embargos à Execução e a Exceção de Pré-Executividade.

A jurisprudência do STJ defende que, caso o nome do responsável já conste na CDA, caberá a ele, no processo de execução judicial, que não ocorreu o pressuposto de fato da responsabilidade em relação a ele. Se, caso contrário, o nome do responsável não conste na CDA, cabe ao Fisco a prova da existência dos requisitos pressupostos da responsabilidade tributária.

Entretanto, conforme será tratado pormenorizadamente adiante, em caso de dissolução irregular da sociedade por parte dos seus gestores, a Execução pode ser redirecionada aos mesmos, dispensado processo administrativo para a apuração do fato, posto que isto autoriza o redirecionamento da completude da execução, em razão da infração às normas que regulam a liquidação das sociedades. (MACHADO SEGUNDO, 2000, p. 144)

Contudo, ainda assim, faz-se indispensável que o Fisco aponte a dissolução irregular em petição específica e fundamentada, a qual se torna condição *sine qua non* para o devido exercício do contraditório e ampla defesa do gestor atacado, ao qual se oportuniza o pronunciamento e a produção de provas, tornando legítimo o redirecionamento da Execução Fiscal. (MACHADO SEGUNDO, 2000, p.144/145)

Esta possibilidade de produção de provas e exposição de argumentos que combatem a sua responsabilização ocorre por meio dos Embargos à Execução ou Exceção de Pré-Executividade, meios próprios de defesa do executado fiscal, de modo que, ainda que não tenha participado de processo administrativo de conhecimento prévio, lhe são oportunizados a ampla defesa e contraditório. (MARTINS; CARVALHO; MAXIMO, 2006).

Sobre a inclusão do administrador da sociedade no polo passivo da ação proposta em face da sociedade, vale ressaltar a inovação trazida pelo art. 133 do CPC de 2015 ao exigir procedimento incidental específico para que seja operacionalizada a desconsideração da personalidade jurídica para que seja atingido o patrimônio dos sócios e administradores.

Tal procedimento, denominado de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, de acordo com as regras do novo CPC, pode ser requerido pelas partes ou pelo MP em qualquer fase do processo e suspende o seu curso até que o mesmo seja resolvido por meio de decisão interlocutória proferida pelo juiz, quando verificado o preenchimento dos requisitos

necessários para a ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica.

Todavia, o instrumento da desconsideração da personalidade jurídica não se confunde com a responsabilidade tributária do administrador prevista no CTN. Enquanto esta última não desconsidera a personalidade jurídica do devedor tributário, mas somente imputa a responsabilidade do pagamento à terceiro, a primeira busca a desconsideração da personalidade jurídica, quando observado certos requisitos legais, para que os sócios e/ou administradores se responsabilizem pelos débitos da sociedade em hipóteses não previstas pela lei. (BARCELLOS, 2011)

Deste modo, tendo em vista que, nas hipóteses de responsabilidade tributária do administrador previstas no CTN, não há desconsideração da personalidade jurídica, resta claro que não há que se falar em Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica nos processos que carregam esta situação.

Este, inclusive, foi o entendimento estampado no enunciado n. 53 da ENFAM para a regulação do redirecionamento da execução fiscal para a figura do administrador, aprovado em seminário sobre o novo CPC antes mesmo da sua entrada em vigor: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.

Ante o exposto, conclui-se que, quando a inscrição em dívida ativa do terceiro ocorre já no curso da Execução Fiscal, o seu nome é inserido à posteriori na CDA, razão pela qual o seu direito de defesa acaba por sofrer certas restrições quando comparado à sua inscrição ainda em um processo administrativo fiscal, posto que um dos seus principais objetos é justamente a aferição da sujeição passiva da obrigação, enquanto que, na Execução Fiscal, o processo se destina principalmente à satisfação do crédito já constituído.

Deste modo, para a devida e regular inscrição de terceiro em dívida ativa, seja responsável, seja substituto, no polo passivo da obrigação tributária, para que sejam garantidos os direitos resguardados pelos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal, faz-se necessária a inclusão do seu nome na CDA por meio de um processo administrativo fiscal adequado, inclusive se já iniciada a Execução Fiscal.

Todavia, no caso de redirecionamento da execução fiscal, isso é dispensado se a Fazenda requerer a inclusão do nome do terceiro mediante petição específica e fundamentada do pedido e desde que oportunizados a ampla defesa e o contraditório ao acionado por meio de Embargos à Execução ou Exceção de Pré-Executividade.

#### **4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR E A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**

O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 435 com o seguinte enunciado:

Súmula 435. 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.

De início, cumpre salientar que, ao tratar de sócio-gerente, a interpretação do termo pode ser estendida a todos os outros sujeitos que detenham um poder de decisão da sociedade, tais sejam os efetivos administradores da sociedade, podendo ser sócios, acionistas, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes, como anteriormente dissecado. (FERRAGUT, 2013, p. 144)

Como bem salienta Daniel Peixoto (2012, p. 525), o uso da expressão “sócio-gerente” encontra-se ultrapassado, sendo, em verdade, resquício do revogado Decreto n. 3.708/19, que regulava as sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Da leitura dos seus arts. 10, 12 e 13, infere-se que, à época, a regra era que as sociedades fossem administradas pelos seus próprios sócios, regra que hoje não mais se verifica.

Entretanto, o próprio art. 13 do mesmo decreto já permitia que pessoa diversa de sócio fosse administradora da sociedade, desde que o contrato não se opusesse a isso. Deste modo, verifica-se que o uso da expressão “sócio-gerente” ao invés de “administrador” pode induzir a erro, posto que a responsabilização tributária pela dissolução irregular não pressupõe a condição de sócio, mas somente dos poderes de gestão do terceiro. (PEIXOTO, 2012, p. 526)

O próprio Código Civil não mais emprega a expressão “sócio-gerente”, a substituindo por “administrador”. O termo “gerente”, da análise dos arts. 1.172 a 1.176 do Código Civil, se relaciona a uma das espécies de prepostos no exercício da empresa e, em que pese ele possa ser responsabilizado pelo art. 135, III, do CTN, a ocorrência da dissolução irregular não o atinge, posto que esta situação se relaciona somente com a figura do administrador, quem, de fato, verificada a causa da dissolução, deveria providenciar a convocação da assembleia a fim de aprovar a dissolução e liquidação da sociedade. (PEIXOTO, 2012, p. 527)

Neste sentido, a jurisprudência já se posicionou, à exemplo do julgamento do REsp 656.860/RS, de relatoria da Min. Eliana Calmon, quando dispôs que “Em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, somente as pessoas com poder de mando devem ser responsabilizadas”, bem como no julgamento do REsp 260.524/RS, de relatoria do Min.

Humberto Gomes de Barros, ao afirmar que “O sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio.”

Enfrentado este primeiro esclarecimento, sobre o tema disciplinado no enunciado, cabem diversos questionamentos sobre os fundamentos que sustentam esta teoria e também quanto a aspectos observados na aplicação prática desta súmula.

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

O ordenamento brasileiro abarca dois sistemas resolutórios de sociedade – o previsto nos arts. 206 e seguintes da Lei das Sociedades por Ações, aplicável às sociedades institucionais, e aquele contemplado nos arts. 1.033 a 1.038 do Código Civil, pertinente às sociedades contratuais. (COELHO, 2015, p. 486)

De acordo com o ensinamento de Fábio Ulhoa Coelho (2015, p. 486), a estes sistemas dá-se o nome de dissolução da sociedade, o qual, basicamente, abrange três fases: a da dissolução propriamente dita, a da liquidação e a da partilha.

Deste modo, a dissolução, em seu sentido amplo, seria o procedimento que abrange essas três etapas e, em sentido estrito, seria a primeira fase da dissolução-procedimento, se consubstanciando no fato que o desencadeia, sendo, em verdade, a causa do encerramento da sociedade. (TOMAZETTE, 2014, p. 391)

Como bem registra Daniel Peixoto:

Após a ocorrência de determinada causa de dissolução, destacam-se como marcos daquele procedimento os seguintes atos jurídicos: (a) nomeação do liquidante, que cuidará dos atos subsequentes; (b) averbação do instrumento declaratório da dissolução no registro competente (a partir desse momento, a denominação social é acrescida da expressão ‘em liquidação’); (c) elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo; (d) conclusão dos negócios pendentes da sociedade; (e) realização do ativo, exigindo dos quotistas ou acionistas a integralização de suas quotas ou ações, se este for insuficiente ao pagamento do passivo; (f) pagamento do passivo; (g) partilha do remanescente entre sócios e acionistas; (h) apresentação, aos sócios ou acionistas, do relatório da liquidação e da prestação final de contas; (i) aprovação das contas pelos sócios ou acionistas, com o que se dá o encerramento da liquidação; e (j) averbação, no registro próprio, do instrumento firmado pelos sócios (ata de reunião ou assembleia) que considera encerrada a liquidação, com o que se dá a extinção da sociedade. (2012, p. 505/506)

Deste modo, como bem ressalta o autor, para que a dissolução seja regular, se faz necessário que sejam observados tais marcos, ainda que de modo abreviado, exigindo-se apenas que restem claros a causa da dissolução, o modo de apuração e o montante do ativo e do passivo e

ainda a forma de partilha do remanescente.

O legislador, ao construir um procedimento específico para a extinção da sociedade, visa, primordialmente, a justa repartição entre os sócios e a proteção dos credores da sociedade. Por isso, não observada as regras atinentes à dissolução legal e verificada a dissolução de fato, ou seja, aquela em que há a paralisação da atividade econômica, repartição dos ativos e dispersão dos sócios, estes serão os responsáveis pelas obrigações da sociedade irregularmente dissolvida. (COELHO, 2015, p. 487)

De acordo com James Marins (2015, p. 806), a dissolução irregular pode ser configurada por três hipóteses fáticas: o abandono da sociedade, a transferência simulada da sua titularidade a terceiros e quando deixa de funcionar em seu domicílio fiscal sem a devida comunicação aos órgãos competentes.

Deste modo, o STJ fundamenta a responsabilidade pessoal do administrador na dissolução irregular da sociedade, que, a partir da edição da Súmula 435, se torna presumida quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio sem a respectiva comunicação aos órgão competentes.

Isto porque, como bem se posicionou o STJ no julgamento do REsp nº 1.129.244/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, o art. 127 do CTN impõe o dever do contribuinte de informar ao Fisco o seu domicílio tributário, o qual, via de regra, sendo de pessoas jurídicas de direito privado, configura a sua sede. E, não ocorrendo essa comunicação, o sócio-gerente, o qual era incumbido dessa obrigação, é responsabilizado pela dívida societária.

Todavia, vale ressaltar que isto se trata de uma presunção relativa de dissolução irregular, podendo a mesma ser desconstituída por meio da indicação do correto endereço da sociedade devedora. (FERRAGUT, 2013, p. 178)

Além disso, de acordo com o registro da Min. Eliana Calmon no julgamento do ED REsp 897.798/SC, o administrador pode se eximir da responsabilidade imputada a ele em razão da presunção da dissolução irregular se comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, bem como se demonstrar que não ocorreu a irregular dissolução da sociedade.

Desta forma, fica claro que o ônus da prova é invertido, de modo que, presumida a dissolução irregular, cabe ao administrador acionado comprovar o descabimento da sua responsabilização. Isto porque, como bem aduz Daniel Peixoto (2012, p. 531), seria muito dificultosa ou quase impossível a prova desta dissolução por parte da Fazenda Pública, já que

ela é marcada justamente pela ausência de averbação de registros.

Peixoto (2012, p. 506) ainda salienta que a mera subsistência de credores insatisfeitos depois de já realizada a dissolução da sociedade não serve como indício de irregularidade da extinção e isto também não significa que o sistema jurídico não tutele os interesses desses sujeitos.

De acordo com a jurisprudência dos Tribunais Superiores, uma série de atos, quando constatados, comprovam a ocorrência da dissolução irregular da sociedade, possibilitando o redirecionamento da execução fiscal para o administrador.

O primeiro a se enfrentar seria a certidão emitida pelo oficial de justiça que atesta que a empresa devedora não mais funciona no endereço cadastradas nos órgãos da administração pública. Da análise do julgamento do REsp 1.616.492/SP, o STJ considera tal certidão como indício da dissolução irregular, possibilitando o redirecionamento da execução fiscal ao administrador.

De modo diverso, a frustração da citação postal, ou seja, a simples devolução do AR sem cumprimento, não enseja, de acordo com os julgamentos do Tribunal da Cidadania, à exemplo do ocorrido no AgRg no REsp 709953/RS, o redirecionamento da execução fiscal ao administrador, pois, antes de tal medida, devem ser tentados outros meios para verificação, localização e citação da sociedade.

Isto porque, de acordo com o entendimento fixado no julgamento do REsp 1.017.588/SP:

(...) não se pode considerar que a carta citatória devolvida pelos correios seja indício suficiente para se presumir o encerramento irregular da sociedade. Não possui o funcionário da referida empresa a fé pública necessária para admitir a devolução da correspondência como indício de encerramento das atividades da empresa.

Já o mandado de constatação de atividade empresarial, por sua vez, caracterizaria indício de dissolução irregular. Neste caso, como estampado no julgamento do Min. Og Fernandes, no REsp 1.608.785/SP, resta comprovado, então, que a empresa executada não se encontra em operação. Sendo assim, seria devido o redirecionamento da execução fiscal.

Deste modo, para efeitos de responsabilização do administrador da sociedade, a dissolução irregular presume-se do abandono da sociedade, quando a empresa deixa de funcionar em seu domicílio fiscal, sem a devida comunicação aos órgãos competentes, o que, de acordo com a jurisprudência do STJ se comprova pela certidão do oficial de justiça demonstrando que a empresa não mais funciona em seu domicílio fiscal ou pelo mandado de constatação de inatividade empresarial.

Percebe-se ainda desta análise jurisprudencial que a devolução do AR pode ensejar a

presunção da dissolução irregular, desde que somada a outras diligências que atestam a não-localização da empresa devedora.

## 4.2 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

O art. 10 do Decreto 3.708/19, o qual regulava as sociedades limitadas, já vedava a responsabilidade pessoal do sócio-gerente quanto às obrigações da sociedade, salvo se advindas de excesso de poderes ou de ato contrário ao contrato social ou lei.

Do mesmo modo, o art. 158 da Lei nº. 6.404/76 determina que o administrador da sociedade por ações não pode responder pessoalmente por obrigações da sociedade quando atua de acordo com os poderes que lhe são conferidos pelo contrato social, exceto se por culpa ou dolo, ou ainda em violação de lei ou estatuto.

Neste sentido, o administrador pode ser responsabilizado pela dívida da sociedade, de acordo com o CTN, nas hipóteses dos arts. 134, 135 ou 137, os quais pressupõem sempre a atuação ou omissão deste agente, a qual origina a obrigação para a sociedade.

A doutrina questiona, então, em que artigo legal do Código Tributário estaria fundamentada a responsabilidade tributária do administrador da sociedade quando ocorre a dissolução irregular da mesma.

A diferença destas três hipóteses de responsabilidade encontradas no CTN reside no dolo, na forma de responsabilização a qual ele se sujeita e ao tipo de atuação ou omissão que foi cometida.

### 4.2.1 Justificativas doutrinárias baseadas no art. 134, VII, e no art. 137, III, do CTN

Como já visto anteriormente, a responsabilidade tributária do sócio, gerente ou não, elencada no art. 134, inciso VII, só é aplicada nos casos de liquidação de sociedade de pessoas e é subsidiária, ou seja, devendo, necessariamente, o Fisco cobrar do contribuinte (sociedade) primeiro para só depois de frustrada a tentativa de adimplemento da dívida, buscar a satisfação do seu crédito perante o sócio, gerente ou não.

Diante do exposto, resta claro que este não pode ser o fundamento legal da responsabilidade do administrador na dissolução irregular. Isto porque ela não nasce em momento de liquidação societária, nem pressupõe a cobrança prévia em face da sociedade, bastando somente a constatação da dissolução irregular, por meio das hipóteses previstas jurisprudencialmente, para que já nasça a responsabilidade do administrador.

Em outro giro, Maria Rita Ferragut (2013, p. 178) entende que a responsabilidade do administrador com a dissolução irregular estaria justificada no art. 137, III, do CTN<sup>20</sup>, pois o dolo seria posterior ao fato gerador e em nada se relacionaria com ele.

Segundo a autora (2013, p. 172), os incisos II e III do referido dispositivo, que tratam sobre infrações em que o dolo específico é elementar ou que decorram dele, tratam de infrações definidas como crimes ou contravenções, pois, em que peses o inciso I os regule expressa e especificamente, não haveria como uma infração que pressuponha dolo específico não se enquadrar nas hipóteses de crime ou contravenção.

Ademais, sustenta que o inciso III do art. 137 do CTN responsabiliza o administrador da sociedade não só quando há lesão ao Fisco em razão de ato seu criminoso ou contravenção, sendo necessário que, além disso, esta lesão decorra de ato contrário aos interesses da sociedade. (FERRAGUT, 2013, p. 174-175)

Entretanto, o pensamento de Ferragut encontra diversos óbices pelos quais não se sustenta. O primeiro deles reside no fato de que, como já explanado ao tópico 2.3, o art. 137 do CTN, em verdade, trata única e exclusivamente da responsabilidade pelas sanções tributárias, em nada se relacionando com a responsabilidade do terceiro pelo tributo.

Misabel Derzi, neste sentido, afirma que:

(...) se, não obstante, o terceiro-responsável, dolosamente, pratica atos ou omissões contra o contribuinte, ofensivos à lei, mandato ou contrato social, e deles nascem tributos em nome do contribuinte, responde aquele pessoal e exclusivamente pelo tributo (art. 135) e pelas sanções tributárias (atr. 137), excluindo-se a responsabilidade do contribuinte. (2015, p. 1.168)

Deste modo, resta claro que, de logo, o art. 137 do CTN jamais pode ser utilizado como fundamento legal de responsabilidade puramente tributária de terceiro, pois, ele diz respeito

---

<sup>20</sup> 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.



unicamente a imputação da responsabilidade pelas sanções tributárias. Tendo em vista que a responsabilidade do administrador da sociedade recai sobre o pagamento dos tributos, não se espera que esta situação se regule pelo art. 137 do CTN.

Ademais, como ante visto, a autora sustenta que, embora o dolo do administrador seria posterior ao fato gerador, em nada se relaciona com ele. Entretanto, isto só corrobora a inviabilidade do raciocínio da Ferragut, posto que, conforme ante explicitado, o art. 128 do CTN, além de regular as hipóteses de substituição tributária, impõe que o terceiro responsabilizado pelo crédito tributário possua vinculação com o fato gerador.

Por fim, a responsabilidade do administrador com a dissolução irregular da sociedade seria, em verdade, solidária, junto à responsabilidade da sociedade. Tal raciocínio será melhor desenvolvido ao tópico 4.5, entretanto, de logo, resta claro que, em razão do caput do art. 137 resguardar uma hipótese de responsabilidade pessoal, também por este motivo não merece prosperar o entendimento de incidência deste dispositivo ao caso concreto.

#### **4.2.2 Justificativa da jurisprudência do STJ baseada no art. 135, III, do CTN**

Sendo assim, da análise jurisprudencial dos julgados do STJ, percebe-se que este tribunal vem adotando a tese de que a dissolução irregular caracterizaria infração legal, fundamentando a responsabilidade do administrador no art. 135, III do CTN. É o que se percebe do julgamento em procedimento de recursos repetitivos do REsp 1.127.815/SP.

Da análise pormenorizada deste dispositivo legal, podem surgir três interpretações, já utilizadas pela doutrina e jurisprudência, para justificar a responsabilização do administrador pelo art. 135, III, do CTN. (PEIXOTO, 2012, p. 321)

A primeira, mais literal, entende que esta atuação excessiva ou infratora, por si só, faz nascer a obrigação tributária para a sociedade. Segunda interpretação já defende que bastaria esta atuação implicar no simples não recebimento do crédito por parte do Fisco para responsabilizar o administrador. Por fim, a última intui que, além do não recebimento do crédito, é necessário que se perceba a impossibilidade ou redução da possibilidade deste recebimento por parte da sociedade. (PEIXOTO, 2012, p. 322)

Da análise jurisprudencial do STJ, percebe-se que esta Corte adota a terceira linha interpretativa na responsabilização do administrador quanto aos débitos da sociedade. Isto

porque, caso a primeira fosse a adotada, a responsabilidade frente à dissolução irregular não encontraria fundamento no art. 135, III, do CTN, como vem sendo aplicado por este tribunal.

Do mesmo modo, se a segunda teoria interpretativa fosse aplicada nos casos julgados, bastaria o simples inadimplemento da obrigação tributária da sociedade para que o seu administrador fosse acionado ao polo passivo da relação, o que, como já demonstrado, é veementemente repugnado por esta Corte.

Segundo o entendimento desta Corte, “o administrador que não mantém atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros)”, que seriam justamente os dispositivos que regulam o registros mercantis. É o que se retira do julgamento dos Embargos de Divergência n. 716.412/PR.

O Código Civil e a Lei n. 8.934/94 impõem a obrigação de atualização do registro cadastral da empresa perante aos órgãos competentes de modo que, se um estabelecimento comercial é fechado sem a devida comunicação à administração pública, presume-se que a mesma foi dissolvida irregularmente. Foi a interpretação acertadamente estampada pelo Min. Castro Meira no julgamento do REsp 868.472/RS.

Ao associar a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN à dissolução irregular, o STJ entende que o administrador, para ser responsabilizado pelo débito tributário da sociedade, deve atuar com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social e desde que esta atuação provoque o não pagamento por parte da sociedade e impossibilidade ou redução da possibilidade de adimplemento da obrigação por parte da mesma.

Por isso, de acordo com Daniel Peixoto (2012, p. 322), esta conduta ilícita seria aquela que compromete o capital social no que tange a garantia de satisfação dos credores da sociedade.

Neste sentido, registra Maria Lucia Aguilera:

Na verdade, os Tribunais Superiores operaram uma alteração no preceito contido no caput do art. 135, III, do CTN, ao dispensar que a obrigação tributária fosse necessariamente resultante dos atos ilícitos praticados pelos administradores, bastando que se configurasse uma outra relação de causalidade: entre o ilícito societário (dissolução irregular) e a impossibilidade de adimplemento do crédito tributário. (2007, p. 132)

Sendo assim, o STJ entende que a infração legal que impossibilita o adimplemento o reduz a possibilidade de adimplemento por parte da sociedade seria justamente o descumprimento por parte do administrador do seu dever de proceder a regular dissolução da empresa, nos termos dos artigos supracitados, além do próprio art. 127 do CTN, conforme julgamento colacionado

ao tópico 4.1.

Sobre o exposto, de fato, esta interpretação firmada pelo STJ é correta, posto que não seria justo que o Fisco, na posição de credor, sofresse com o inadimplemento do contribuinte (sociedade), seu devedor, ao levar-se em consideração que se tornaria extremamente improvável a satisfação do crédito em face de pessoa jurídica que não mais existe.

E, tendo em vista que essa extinção da pessoa jurídica se deu em razão do excesso de poder ou ilicitude por parte do administrador, nada mais lógico do que responsabiliza-lo pelas obrigações tributárias que não podem mais ser cumpridos pelo devedor originário.

Desta forma, de fato, o administrador infringiu normas legais já supracitadas atinentes à dissolução regular da sociedade e, embora a literalidade do texto do art. 135, III, do CTN infira que a obrigação tributária nasça para o contribuinte desta conduta excessiva ou ilegal do administrador, dá-se a interpretação de que bastaria que esta tornasse impossível ou reduzisse a possibilidade de adimplemento da obrigação pela pessoa jurídica, aplicando-se tal norma ao quadro fático da dissolução irregular.

Em que pese este raciocínio pareça coerente, vale ressaltar que o STJ, por vezes, ao aplicá-lo, peca na construção textual das suas decisões, à exemplo do julgamento do REsp 1.594.948/RS, quando diz que “Esta Corte permite o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, desde que ele tenha agido com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto, contrato social, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (art. 135 do CTN). Aplicação ao caso da Súmula 435 do STJ.”

Veja que, da interpretação deste texto, aduz-se que a dissolução irregular seria causa diversa de acionamento do administrador daquelas previstas no art. 135, III, do CTN, o que faz parecer que o julgamento firma até mesmo outra tese que não aquela adotada por este tribunal para responsabilizar este ator nos moldes do art. 135 do CTN.

#### 4.3 RESPONSABILIDADE X SUBSTITUIÇÃO DO ADMINISTRADOR NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Conforme ante exposto ao tópico 2.2, as espécies substituição e responsabilidade tributária, enquanto espécies do gênero sujeição passiva tributária, não se confundem, posto que enquanto a primeira se caracteriza pela responsabilidade do substituto tributário desde o

nascimento da obrigação tributária, a segunda só surge com fato diverso do gerador, concomitante ou posterior ao mesmo.

Ademais, diante do raciocínio acima, viu-se que a responsabilidade tributária elencada no art. 135 do CTN e incisos se enquadraria no conceito de substituição tributária, pois, da leitura do caput deste dispositivo, conclui-se que a obrigação tributária surge justamente da conduta excessiva ou infratora de terceiro, o qual se torna responsável pela obrigação tributária, de logo, em razão do previsto neste dispositivo.

Entretanto, também já foi visto que a responsabilidade do administrador diante da dissolução irregular, lastreada neste art. 135, III, do CTN, não é extraída de interpretação literal do texto legal, mas sim da possibilidade nula ou reduzida de adimplemento do débito por parte da sociedade contribuinte, o que adveio justamente da conduta excessiva ou infratora do administrador.

Desta forma, tendo em vista que o enquadramento da responsabilidade de terceiros do art. 135 do CTN no conceito de substituição tributária advém justamente da leitura do seu caput, o mesmo enquadramento não pode ser realizado quando tratar-se de responsabilidade do administrador em razão de dissolução irregular, já que o seu fundamento não paira sobre o texto efetivo da norma.

E, embora esta responsabilização seja embasada no art. 135 do CTN, de substituição tributária, e que este, inclusive foi o entendimento consolidado no julgamento do AgRg no REsp 1.034.227/SP<sup>21</sup>, em 2008, e no do REsp 1.474.638/SP<sup>22</sup>, em 2016, percebe-se que, em verdade, ela seria uma espécie de responsabilidade tributária stricto sensu. Isto porque nasce de fato posterior (dissolução irregular) ao nascimento da obrigação tributária, esta advinda de fato gerador praticado pela pessoa jurídica através de representação, de modo que não houve atuação do administrador que colaborou para o nascimento da obrigação tributária, aspecto fundamental para a caracterização da substituição tributária.

---

<sup>21</sup> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES. (...) 5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). (...)

<sup>22</sup> DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 543-C, § 7ºf DO CPC. AUSÊNCIA DE RETRATAÇÃO. SITUAÇÃO DIVERSA DA CONSOLIDADA NA JURISPRUDÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435 DO STJ. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE QUE PERMANECE NA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO. ACÓRDÃO MANTIDO. (...) É pacífico o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça que a dissolução irregular da sociedade acarreta a responsabilidade por substituição dos seus sócios, sendo lícito presumir que eles promoveram a dissipação do capital social da empresa. (...)

Desta forma, conclui-se que, em que pese a responsabilidade do administrador com a dissolução irregular da sociedade se fundamente no art. 135 do CTN, que carrega hipóteses de substituição tributária, por não nascer de interpretação literal desta norma, não poderia ser enquadrada como hipótese de substituição tributária, mas sim de responsabilidade tributária stricto sensu, já que oriunda da dissolução irregular, fato posterior ao nascimento da obrigação tributária.

#### 4.4 ÉPOCA DE DETENÇÃO DOS PODERES DE GESTÃO DO TERCEIRO RESPONSABILIZADO

Questão de extrema relevância quanto ao presente estudo diz respeito à discussão do momento em que o administrador acionado ou que pretende ser acionado de fato exercia a administração da sociedade.

Da análise dos julgados do STJ, há três momentos a serem levados em consideração: o da ocorrência do fato gerador, o do vencimento do respectivo tributo e o da dissolução irregular da sociedade.

##### 4.4.1 Análise histórica da jurisprudência do STJ

Até 2011, preponderava o entendimento nesta Corte de que a dissolução irregular da sociedade dava ensejo à responsabilização do administrador que exercia esta função de gestão à época do fato gerador da obrigação. Foi o que decidiu a Segunda Turma no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.173.644/SP, de relatoria do Min. Luiz Fux, em dezembro de 2010:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 E 545 DO CPC. RECURS ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA VERIFICADA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE À ÉPOCA DO FATOS GERADORES. SÚMULA 7/STJ.

1. O redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Precedentes: RESP n.º 738.513/SC, deste relator, DJ de 18.10.2005; REsp n.º 513.912/MG, DJ de 01/08/2005; REsp n.º 704.502/RS, DJ de 02/05/2005; EREsp n.º 422.732/RS, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º

471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004.

2. Ademais, verificada a dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da execução fiscal é possível contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador. Precedente da 2.<sup>a</sup> Turma: AgRg no Ag 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009

3. In casu, a Corte de origem assentou que "Na espécie, a execução fiscal refere-se a tributo com fato gerador ocorrido em 30.10.91, sendo que restou documentalmente comprovado que o aludido sócio ingressou na diretoria da empresa somente em 15.02.93 (f. 181), ou seja, muito após a incidência do tributo.(...) Como se observa, não se negou a responsabilidade tributária do administrador em caso de dissolução irregular, mas apenas restou destacada a necessidade de que o fato gerador, em tal situação, tenha ocorrido à época da respectiva gestão, de modo a vincular o não-recolhimento com a atuação pessoal do sócio, em conformidade com a jurisprudência firmada nos precedentes adotados" (fls. 308/309).

4. Consectariamente, infirmar referida conclusão implicaria sindicância fática, interdita ao Egrégio STJ por força do óbice contido no enunciado n.º 7 da Súmula desta Corte. Precedentes: AgRg no Ag 706882/SC; DJ de 05.12.2005; AgRg no Ag 704648/RS; DJ de 14.11.2005; AgRg no REsp n.º 643.237/AL, DJ de 08/11/2004; Resp. n.º 505.633/SC, DJ de 16/08/2004; AgRg no AG n.º 570.378/PR, DJ de 09/08/2004.

5. Agravo regimental desprovido.

No mesmo sentido, entendeu esta Corte no julgamento do AgRg no REsp 1.153.339/SP<sup>23</sup>, de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, em dezembro de 2009, onde se exigia que o administrador responsabilizado estivesse exercendo poderes de gerência, além de na época da dissolução, também na época do vencimento do tributo.

Todavia, embora fosse o entendimento preponderante, julgamentos esparsos entendiam de modo diverso, como o do REsp 1.244.667/GO<sup>24</sup>, de Relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, em abril de 2011, o qual resguardou a tese de que poderia ser responsabilizado o

<sup>23</sup> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE EMPRESÁRIA EXECUTADA DISSOLVIDA IRREGULARMENTE, POR PRESUNÇÃO. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIOS QUE NÃO INTEGRAVAM O QUADRO SOCIETÁRIO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN. (...) "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 (...)"

<sup>24</sup> PROCESSUAL CIVIL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. NÃO COMPROVAÇÃO DE QUE O SÓCIO EXERCIA CARGO DE GERÊNCIA OU ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADO NAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS N. 283 DO STF E 7 DESTA CORTE. 1. É cediço nesta Corte que, a despeito da possibilidade de redirecionar a execução fiscal contra o sócio gerente em caso de dissolução irregular da sociedade, faz-se necessária a comprovação, por parte do Fisco, que o sócio alvo do redirecionamento tenha exercido, ao tempo da ocorrência do fato gerador, da constituição do crédito tributário, do inadimplemento ou da dissolução irregular, o cargo de gerência ou administração da pessoa jurídica. Nesse sentido: AgRg no Ag 1.229.438/RS, Primeira Turma, DJe 20/04/2010; EDcl no REsp 703.073/SE, Segunda Turma, DJe 18/02/2010; AgRg no REsp 1.153.339/SP, Primeira Turma, DJe 02/02/2010; AgRg no REsp 1.060.594/SC, Primeira Turma, DJe 04/05/2009 (...)

terceiro que exerceu os poderes de gestão em qualquer um desses momentos – à época da ocorrência do fato gerador, do inadimplemento da sociedade ou da dissolução irregular.

A partir de maio de 2011, percebe-se uma série de julgados que consolidavam o entendimento de que a Súmula 435 do STJ não tinha o condão de responsabilizar antigos administradores que não mais se encontravam neste posto à época da dissolução irregular, exceto se atestada a sua responsabilidade à época do fato gerador advinda de excesso de poderes, infração à lei ou estatuto. Este foi o julgamento da Primeira Turma no AgRg no Ag 1.346.462/RJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÓCIOS QUE NÃO CONSTAM DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E QUE SE RETIRARAM DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA ANTERIORMENTE À DISSOLUÇÃO IRREGULAR. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. SÚMULA N. 83 DO STJ.

(...)

4. A presunção de dissolução irregular da sociedade empresária, conquanto fato autorizador do redirecionamento da execução fiscal à luz do preceitua a Súmula n. 435 do STJ, não serve para alcançar e sócios, que não mais compunham o quadro social à época da dissolução irregular e que não constam como co-responsáveis da certidão de dívida ativa, salvo se comprovada sua responsabilidade, à época do fato gerador do débito exequendo, decorrente de excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN. Precedentes: EREsp 100739/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 28/02/2000; EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 01/02/2011; REsp 1.217.467/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/02/2011; REsp 824.503/RS, Rel. Min. Eliana Calmon Segunda Turma, DJe de 13.8.2008; REsp 728.461/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 19/12/2005.

5. Agravo regimental não provido.

Deste modo, conclui-se que poderia ser responsabilizado aquele administrador que exercia os poderes de gestão no momento da dissolução irregular, bem como aquele que exercia esses poderes à época da ocorrência do fato gerador, desde que comprovada a atuação excessiva ou infratora, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Do julgamento do AgRg no REsp 1.251.322/RJ<sup>25</sup>, de Relatoria do Min. Og Fernandes, em outubro de 2013, continua a preponderar o entendimento de que, para ser responsabilizado, o

<sup>25</sup> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURS ESPECIAL EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE PROVA DE SUCESSÃO EMPRESARIAL SÓCIO QUE NÃO INTEGRARAM O QUADRO SOCIETÁRIO À ÉPOCA DO FATO GERADOR IMPOSSIBILIDADE. (...) 3. "O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundada na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe 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 d 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)"

administrador deveria ter atuado como tal não só à época da dissolução irregular.

Entretanto, ocorrem uma série de julgados que, por vezes, responsabilizavam o administrador no caso de dissolução irregular quando este exercia poderes de gestão também à época da ocorrência do fato gerador e outros que, por vezes, levavam em consideração esses poderes também à época do vencimento do tributo.

Neste sentido foi o entendido por este tribunal nos julgados do REsp 1.308.581/PR, em novembro de 2013, e do AgRg no REsp 1.486.839/SP, em dezembro de 2014.

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR - FATO GERADOR ANTERIOR AO INGRESSO DO SÓCIO NA EMPRESA - REDIRECIONAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. Esta Corte firmou o entendimento de que não se pode atribuir ao sócio a obrigação de pagar tributo devido anteriormente à sua gestão, ainda que ele seja supostamente responsável pela dissolução irregular da empresa.

2. "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).

3. Recurso especial provido, para afastar a responsabilização do administrador por débitos contraídos anteriormente à sua administração à frente da empresa executada.

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.

(...)

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.

Este foi o entendimento que majoritariamente preponderava até a segunda metade de 2015 nos julgados da primeira e segunda turmas do STJ, responsáveis pelas decisões das demandas de direito público, incluindo as tributárias.



Todavia, a partir de maio de 2015, fica muito clara a dicotomia de entendimento dessas duas turmas, posto que, com o acórdão proferido pela Segunda Turma no REsp 1.520.257/SP<sup>26</sup>, de relatoria do Min. Og Fernandes, este órgão julgador fixa o entendimento de que seria relevante somente a constatação dos poderes de gestão do administrador acionado no momento da dissolução irregular, que seria efetivamente o fato que transfere a responsabilidade tributária. De modo diverso, seria irrelevante se o mesmo ocupava o cargo de administrador no momento do fato gerador ou do vencimento do tributo. Neste sentido versa o Informativo de Jurisprudência nº 0564 da Segunda Turma desta Corte, que leva como base justamente o REsp supracitado.

Desta forma, este é o entendimento que vigora entre os ministros componentes da Segunda Turma do STJ. Contudo, de maneira diversa, a Primeira Turma desta Corte manteve o entendimento que preponderava – da responsabilização do administrador somente se constatados os seus poderes de gestão à época do fato gerador ou, por vezes, do vencimento do tributo, e também à época da dissolução irregular.

Neste tocante, vale ressaltar que, desde a mudança de entendimento da Segunda Turma, em maio de 2015, a Primeira Turma, na maioria dos acórdãos proferidos, defendeu a responsabilização do administrador quando verificados os seus poderes de gestão existiam, além de no momento da dissolução irregular, no da ocorrência do fato gerador, sem, contudo, afastar totalmente a tese da responsabilização quando houvesse poder de gestão na época do vencimento do tributo e da dissolução irregular.

---

<sup>26</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ARTS. 134, VII, D CTN; 4º DA LEF; 10 DO DECRETO N. 3.708/19; 50, 1.052 E 1.080 D 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 PO OCASIÃO DO ATO PRESUMIDOR DA DISSOLUÇÃO. POSSIBILIDADE. DATA D 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 entende 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. (...) 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.

Ainda neste aspecto, faz-se importante relevar o recente julgado desta Primeira Turma, no REsp 1.583.690/SP<sup>27</sup>, de relatora do Min. Napoleão Maia Filho, onde foi decidido que a responsabilização do administrador ocorreria quando o mesmo ocupasse este posto no momento da dissolução irregular e/ou fato gerador do tributo, fugindo a regra que prepondera neste órgão julgador.

Ante o exposto, conclui-se que, atualmente, as duas turmas do STJ responsáveis pelo julgamento das demandas tributárias dão tratamento divergente a esta única questão. Enquanto a Primeira Turma responsabiliza o administrador, em caso de dissolução irregular da sociedade, somente se o mesmo atuava também como tal à época do fato gerador ou do vencimento do tributo, a Segunda Turma aplica o entendimento que basta esta averiguação no momento da dissolução irregular, sendo irrelevante esta constatação à época do fato gerador ou do vencimento da obrigação tributária.

#### **4.4.2 Desnecessidade do poder de gestão à época do fato gerador ou do vencimento do tributo**

Sobre a discussão em questão, alguns pontos devem ser levados em consideração, a começar pela identificação do fato que gera a responsabilidade desse administrador. Tendo em vista que esta responsabilização ocorre em razão da incidência do art. 135, III, do CTN, em virtude da infração à lei, configurada pela ausência de comunicação do encerramento das atividades empresariais aos órgãos competentes, o que, em verdade, dá ensejo à responsabilização do administrador pela obrigação tributária é justamente a dissolução irregular.

Desta forma, o administrador responsabilizado deve ser aquele que se encontrava nesta

---

<sup>27</sup> AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. A CORTE DE ORIGEM AFIRMOU QUE O SÓCIO CONTRA O QUAL SE PRETENDE REDIRECIONAR A EXECUÇÃO FISCAL NÃO EXERCIA EFETIVAMENTE O CARGO DE GERÊNCIA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR DO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO, O QUE AFASTA A SUA PRETENDIDA APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. 2. Porém, para a admissão do redirecionamento da execução fiscal, é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar a exigência tributária tenha exercido, efetivamente, a função de gerência, no momento dos fatos geradores do tributo e/ou da dissolução irregular da empresa executada; sem essa verificação, a regra do art. 135 do CTN passaria a configurar casos de responsabilidade objetiva, quando se sabe que, de acordo com a matriz de sua interpretação, as situações prefiguradas neste dispositivo tributário codificado dirige-se à contemplação de situações infracionais, em que se requer a apuração de conduta infratora, da parte do agente. 3. Agravo Regimental a que se nega provimento.

posição no momento desta extinção indevida. Até porque presume-se que ele, ao assumir os poderes de gerência, estava ciente das obrigações já contraídas pela pessoa jurídica, tendo o dever de buscar o seu adimplemento em nome da sociedade, independentemente se deu causa a elas ou não.

Vale ressaltar que, de fato, por vezes, o inadimplemento tributário da pessoa jurídica se deu por causa alheia à conduta imputada ao administrador, à exemplo de dificuldades financeiras, e, por isso, ele não deve ser responsabilizado somente pelo mero inadimplemento da dívida, o que confirma o entendimento jurisprudencial consolidado pelo STJ.

Todavia, ao encerrar as atividades empresariais em desatenção a todo o procedimento regular da dissolução, o administrador exclui a possibilidade de adimplemento perante os credores da sociedade, ficando em débito quanto a obrigação sua de tentar o adimplemento das dívidas tributárias existentes no nome da pessoa jurídica.

Constatada a dissolução irregular da sociedade, por meio dos atos mencionados ao tópico 4.1, os quais presumem a sua ocorrência, torna a possibilidade de adimplemento futuro da dívida tributária por parte da sociedade nula ou extremamente remota, fato que justifica a interpretação não literal do art. 135, III, do CTN nesta hipótese.

Como aduz Daniel Peixoto (2012, p. 533/534), a presunção relativa da dissolução irregular, por meio da constatação dos atos supracitados, juntamente à prova de que o sujeito responsabilizado tenha exercido a administração da sociedade, faz presumir-se as seguintes verdades: que a sociedade foi informalmente dissolvida, que a conduta do referido administrador possui nexos de causalidade com o encerramento irregular e que ele exercia a gestão da sociedade ao tempo da dissolução.

Deste modo, o referido autor acredita que, se comprovado que este administrador tomou todas as providências necessárias para a ocorrência de uma dissolução irregular, mas que, por fato alheio, isso não foi possível, deveria ser afastada a sua responsabilização.

Como já exposto ao tópico 3.2.1, não merecem ser alvo da responsabilidade tributária resguardada pelo art. 135 do CTN aqueles que não detinham poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, nem aqueles que, embora detentores desses poderes, em nada participaram.

Neste sentido, o raciocínio é lógico. O administrador seria injustiçado se acionado por irregularidade pela qual tentou afastar quando foi possível, devendo ser averiguada a responsabilização do terceiro que efetivamente deu causa a dissolução irregular e recair a

execução fiscal sobre ele. Até porque, como já foi visto, um dos requisitos para a responsabilização nos termos do art. 135 do CTN seria justamente o dolo do ator.

De outro lado, averiguar o titular dos poderes à época do fato gerador seria imputar o surgimento da obrigação tributária ao administrador, o que se torna extremamente equivocado. Isto porque esta responsabilização só faria sentido se existente conduta do mesmo nos moldes do art. 135, III, do CTN, com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto, de modo que faça surgir obrigação tributária para a pessoa jurídica.

Neste sentido, ele não é responsabilizado pelo nascimento da obrigação tributária, exceto nesses moldes do art. 135, III, do CTN, mas sim pela ocorrência da dissolução irregular, sendo desnecessária, portanto, a prova da sua gerência à época do fato gerador.

Do mesmo modo, averiguar o exercício dos poderes de gerência à época do vencimento do tributo seria embasar a sua responsabilização também no inadimplemento, o que seria equivocado, posto que, como já exposto anteriormente, isto poderia ter ocorrido por motivos alheios ao administrador.

Ante o exposto, resta claro que o fato que dá origem à responsabilidade tributária do administrador, nestas hipóteses, seria puramente a sua participação na dissolução irregular, devendo-se levar em consideração o exercício dos poderes de gestão no momento em que ela se concretiza, sendo irrelevante a constatação deste exercício à época do fato gerador ou do vencimento do tributo.

#### 4.5 RESPONSABILIDADE PESSOAL X SOLIDÁRIA X SUBSIDIÁRIA DO ADMINISTRADOR

Atualmente, o entendimento majoritário do STJ quanto à modalidade de responsabilidade tributária do administrador quando constatada a dissolução irregular da sociedade é de que ela seria pessoal, como se verifica do julgamento do julgamento do AgRg no AREsp 729.285/SC<sup>28</sup>. Ou seja, o único sujeito passivo da relação obrigacional tributária seria o

---

<sup>28</sup> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE TER O SÓCIO PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR. PRECEDENTES. VALORAÇÃO DOS FATOS CONTIDOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. 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

administrador.

Todavia, nem sempre foi este o decidido por esta Corte em seus julgados. Existem julgados colegiados do ano de 2015, e até mesmo decisões monocráticas de 2016, que defendem que tal responsabilidade seria solidária ou subsidiária.

Sobre tal aspecto, faz-se importante salientar que os textos da Súmula 435 e do art. 135, III do CTN, os quais embasam a referida responsabilização, conduzem a um entendimento de que, de fato, a responsabilidade do administrador nestes casos seria pessoal, posto que enquanto o caput do artigo diz expressamente que ele seria pessoalmente responsável, o enunciado da súmula utiliza o termo “redirecionamento”, inferindo que o mesmo se torna o único executado.

Entretanto, por mais que o adimplemento da dívida tributária pela sociedade se torne impossível, já que dissolvida a pessoa jurídica, a responsabilidade do administrador deveria ser entendida como solidária, pois, se diferente, enfrenta alguns obstáculos.

De fato, permanecer a sociedade no polo passivo da demanda, em termos práticos de satisfação do débito, é praticamente irrelevante, posto que, na sua dissolução irregular, presume-se que os sócios já repartiram entre si o patrimônio societário. Por isso, o pagamento da dívida realmente só será possível por parte do administrador incluído na demanda.

Todavia, este foi o entendimento acertado do STJ:

(...) a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. (REsp n. 1.455.490/PR, rel. Min. Herman Benjamin, de 26.08.2014)

Pertinentemente também ressalta que, se excluída a pessoa jurídica da lide, seria possível a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial.

Neste diapasão, enquanto a responsabilidade da sociedade contribuinte advém do inadimplemento frente ao crédito constituído antes mesmo da dissolução da sociedade, a do administrador decorre da ocorrência da dissolução irregular da qual foi o promovedor, de modo que ambos devem permanecer no polo passivo da demanda executiva.

Desta forma, por mais que a Súmula 435 do STJ fale em redirecionamento da Execução

---

no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. (...)

Fiscal e que o art. 135, III, CTN trate expressamente da responsabilização pessoal do administrador quando atua com excesso de poderes e infração à lei ou estatuto, esta não pode ser a interpretação dada quando verificada a dissolução irregular da sociedade. O administrador deve ser incluído no polo passivo da demanda, oportunizados a ampla defesa e o contraditório, caracterizando uma responsabilidade solidária junto à sociedade executada.

Neste sentido, conclui-se que a responsabilidade do administrador, neste contexto, é fundamentada pelo art. 135, III, do CTN, em virtude da dissolução irregular da sociedade, fato que caracteriza a infração legal, requisito para a incidência do referido dispositivo. E, embora tal artigo preveja a responsabilidade pessoal deste agente, nos caso de dissolução irregular, ela seria, em verdade solidária.

Quanto ao tema, vale destacar que esta não é a única hipótese de responsabilidade solidária do administrador quanto a dívidas tributárias da pessoa jurídica existente no ordenamento jurídico. O Decreto-Lei n. 1.736/79, em seu art. 8<sup>o</sup><sup>29</sup>, prevê esta mesma consequência aos administradores e representantes das pessoas jurídicas quando não recolhidos o IPI ou IRRF devidos pela mesma, observados os poderes de gestão à época do devido recolhimento do tributo.

---

<sup>29</sup> Art 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte. Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

## 5 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, primeiramente, conclui-se que o responsável tributário seria uma espécie de sujeito passivo, previsto pelo inciso II do art. 121 do CTN. Além disso, a eleição desse sujeito deve observar os limites do art. 128, devendo ele possuir relação indireta com o fato gerador

Todavia, foi visto também que este dispositivo, além de limitar o legislador na eleição do responsável tributário, prevê, em verdade, outra modalidade de sujeição passiva tributária – a da substituição tributária. Esta seria espécie de sujeição passiva tributária que coloca o substituto tributário ao lado das espécies “contribuinte” e “responsável tributário”.

Por isso, o sujeito passivo que não é contribuinte pode se revestir na posição de responsável tributário ou ainda na de substituto. Enquanto o substituto tributário é obrigado, desde o nascimento da obrigação tributária, pela lei, ao adimplemento da mesma, em virtude de sua atuação colaborativa ao nascimento da obrigação tributária, o responsável só é vinculado a este dever quando ocorrido fato distinto do gerador, concomitante ou posterior a este, que enseje a sua responsabilização.

Ademais, conclui-se que a responsabilidade tributária no CTN é subdividida pelos artigos 129 a 138 entre por sucessão, de terceiros e por infrações. Esta última, prevista no art. 137 do CTN, diz respeito única e exclusivamente à responsabilidade por sanções tributárias, decorrentes de ilícitos administrativos ou penais. Deste modo, ainda que incidente esta norma no caso concreto para transferir o ônus da sanção tributária, para o terceiro ser responsabilizado pela obrigação tributária em si, deve haver incidência dos arts. 130, 131, 132, 133, 134 ou 135 do CTN.

Ao adentrar no estudo da responsabilidade específica de terceiros, elencada nos arts. 134 e 135 do CTN, viu-se que eles se distinguem pela forma de responsabilidade, pela sua origem de nascimento e pelos terceiros que podem ser atingidos, elencados em seus incisos.

Quanto ao tipo de responsabilidade, em que pese o caput do art. 134 do CTN fale expressamente em responsabilidade solidária, a sua construção textual permite inferir que, em verdade, ela seria subsidiária. De outro lado, a responsabilidade prevista pelo art. 135 seria pessoal.

Ainda no que se refere ao art. 134, não se deve atribuir uma natureza jurídica genérica à responsabilidade prevista neste dispositivo, devendo tal aspecto ser averiguado casuisticamente, posto que, por vezes, ela detém caráter sancionatório e garantidor e, por vezes, representativo e garantidor.

Quanto ao art. 135 do CTN, foi visto os sujeitos ali elencados são responsabilizados por se revestirem na posição de executores, partícipes ou mandantes da infração que deu origem ao fato gerador. Esta infração não decorre do mero inadimplemento do tributo, mas do dolo destes agentes em contrariar lei, contrato ou estatuto social. Sobre este último, também bastaria a atuação ou omissão contrária aos interesses da sociedade para que restasse configurada a infração.

Conclui-se também que este artigo resguarda hipóteses de substituição tributária, e não de responsabilidade tributária, tendo em vista que a atuação infratora destes sujeitos, anterior ou contemporânea, que colabora para a ocorrência do fato gerador da obrigação, posterior ou contemporânea. E, de logo, a lei atribui a responsabilidade pelo adimplemento a estes terceiros que não efetivamente praticaram o fato gerador.

Quanto ao sujeito que se pretende executar, deve haver sempre um processo de conhecimento prévio, onde a sua responsabilidade é averiguada, momento em que lhe são oportunizados o contraditório e ampla defesa.

Todavia, com a constatação da dissolução irregular, a Fazenda Pública pode, por meio de petição específica e fundamentada, requerer o redirecionamento da execução fiscal para o administrador da sociedade, o qual, ainda sem participar de processo administrativo prévio, exerce a ampla defesa e contraditório através dos Embargos à Execução ou Exceção de Pré-Executividade, meios próprio de defesa da execução fiscal.

Adentrando ao tema de foco principal deste estudo, a responsabilidade do administrador na dissolução irregular, inicialmente, restou claro que requisito essencial do sujeito responsabilizado é justamente seus poderes de gestão da sociedade. Por isso, em que pese a Súmula 435 do STJ se utilize da expressão “sócio-gerente”, fruto da época em que foi editada, sua interpretação deve ser estendida a todo administrador de pessoa jurídica, seja ele sócio ou não.

A dissolução regular pressupõe o respeito aos procedimentos previstos legalmente para que seja extinta a sociedade, objetivando a repartição justa entre os sócios e a proteção dos seus credores. Deste modo, a Súmula 435 do STJ, ao prever a responsabilidade do administrador



quando a empresa deixa de funcionar em seu domicílio sem a respectiva comunicação aos órgãos competentes, presume que a houve uma dissolução irregular da pessoa jurídica. Isto porque frustra a possibilidade de adimplemento em face do credor Fisco.

Da pesquisa jurisprudencial do STJ, constata-se que uma série de atos, quando observados na prática, faz nascer essa presunção de encerramentos da atividade empresarial no domicílio tributário, o que, por sua vez, desencadeia na presunção de dissolução irregular, possibilitando o redirecionamento da execução fiscal ao administrador. Convém salientar, entretanto, que tal presunção é relativa, podendo ser afastada pelo administrador acionado.

Quanto ao fundamento legal desta responsabilização em tela, foi demonstrado que o STJ vem defendendo a aplicação do art. 135, III, do CTN. Todavia, para tanto, afasta a interpretação literal de tal dispositivo, de modo a defender que a infração à lei, quando encerradas as atividades empresariais sem a comunicação devida aos órgãos competentes, ensejaria o redirecionamento da execução fiscal.

E isto ocorre não porque surge obrigação tributária resultante de ato ou omissão do administrador, mas porque houve o inadimplemento por parte da sociedade contribuinte e houve a impossibilidade ou redução da possibilidade de adimplemento em razão da dissolução irregular. Deste modo, de fato, o art. 135, III, do CTN incide sobre a situação, mas não conforme fiel leitura do seu texto.

Diante disso, também foi visto que, embora esta hipótese de responsabilidade tributária seja regulada pelo art. 135 do CTN, artigo que, em verdade, resguarda hipóteses de substituição tributária, esta situação específica de responsabilização do administrador não se enquadra no conceito de substituição tributária. Isto porque, além de o fato gerador da obrigação tributária não ter relação com atuação do administrador, o fato que enseja a sua responsabilidade (dissolução irregular) seria posterior ao fato gerador da obrigação, e não anterior ou concomitante à ele. Deste modo, diverso das outras situações reguladas pelo art. 135 do CTN, a sua natureza jurídica não seria de substituição, mas sim de responsabilidade tributária.

Quanto à divergência de opiniões acerca do momento que devem ser averiguados os poderes de gestão do administrador, de um estudo histórico da jurisprudência do STJ e da fundamentação legal desta responsabilização, conclui-se que deve ser acionado aquele sujeito que detinha os poderes de gestão da sociedade à época da dissolução irregular,

independentemente dos momentos de ocorrência do fato gerador e do vencimento do tributo, em consonância ao entendimento defendido pela segunda turma do STJ.

Isto porque, como já foi visto, o que embasa a responsabilidade deste terceiro não é a realização do fato gerador, tampouco o inadimplemento do tributo, mas sim o fato de ter praticado ato (dissolução irregular) que impossibilitou ou reduziu a possibilidade de adimplemento da obrigação tributária por parte da sociedade, obrigação esta já existente à época da dissolução.

Todavia, vale ressaltar que o administrador acionado, ao comprovar que, embora detentor dos poderes de gestão à época da dissolução irregular, não contribuiu ou deu causa à mesma, mas sim procedeu na tentativa de promover uma dissolução regular, deve ser excluído da lide, de modo que seja citado o terceiro que efetivamente participou ou promoveu a indevida extinção.

Por fim, conclui-se que, embora a responsabilidade do administrador na dissolução irregular da sociedade se baseie no art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal dos sujeitos ali elencados, não pode ser atribuída esta modalidade de responsabilidade à situação em caso.

Por mais que a chance de adimplemento por parte da sociedade seja praticamente nula, em face da sua extinção, não seria correto excluí-la do polo passivo da execução, posto que a mesma já era inadimplente antes mesmo de realizada a sua dissolução irregular, motivo pelo qual foi constituído o crédito em seu nome.

Ademais, caso fosse excluída da lide, seria possível a obtenção de Certidão Negativa de Débitos por parte da sociedade, o que tornaria possível a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial.

Deste modo, o administrador responsável pela execução fiscal deve ser responsabilizado pela dívida juntamente à sociedade contribuinte, o que caracteriza uma responsabilidade solidária de ambos, e não pessoal e somente do administrador, como infere-se do texto da Súmula 435 do STJ e do art. 135 do CTN.

## REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lúcia. A responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita; NÉDER, Marcus Vinícius (Coords.) **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARCELLOS, Alvacir Sá. A Desconsideração da Personalidade Jurídica nas Execuções Fiscais. **Revista Da AGU**. Brasília, ano X, n. 23, p. 29-68, abr.-jun. 2011.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Historicos/DPL/DPL3708.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL3708.htm)>. Acesso em: 26 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei n. 1.736, de 20 de dezembro de 1979. Dispõe sobre débitos para com a Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/De11736.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De11736.htm)>. Acesso em 25 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De15452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De15452.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.886, de 9 de dezembro de 1965. Regula as atividades dos representantes comerciais autônomos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4886a.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4886a.htm)>. Acesso em: 02 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 02 jul. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso em: 19 jul. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1.583.690/SP, Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, data de julgamento: 07/06/2016, Primeira Turma, data de publicação: 21/06/2016. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1583690&&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1583690&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1.173.644/SP, Relator: Min. Luiz Fux, data de julgamento: 07/12/2010, Primeira Turma, data de publicação: 14/12/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1173644&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=13>>. Acesso em: 07 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no ARESP 709.952/RS, Relator: Min. Benedito Gonçalves, data de julgamento: 03/12/2015, Primeira Turma, data de publicação: 14/12/2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=dissolucao+irregular+AR&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 27 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.034.227/SP, Relator: Min. José Delgado, data de julgamento: 06/05/2008, Primeira Turma, data de publicação: 04/06/2008. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1034227&&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1034227&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 13 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.153.339/SP, Relator: Min. Benedito Gonçalves, data de julgamento: 17/12/2009, Primeira Turma, data de publicação: 02/02/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1153339&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=13>>. Acesso em: 07 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.251.322/RJ, Relator: Min. Og Fernandes, data de julgamento: 22/10/2013, Segunda Turma, data de publicação: 18/11/2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1251322&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11>>. Acesso em: 07 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.486.839/SP, Relator: Min. Mauro Campbell Marques, data de julgamento: 02/12/2014, Segunda Turma, data de publicação: 10/12/2014. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=dissolu%E7%E3o+responsabilidade+%E9poca+fato+gerador&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=19>>. Acesso em: 08 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. ED REsp 897.798/SC, Relatora: Min. Eliana Calmon, data de julgamento: 04/11/2008, Segunda Turma, data de publicação: 24/11/2008. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=897798&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=6>>. Acesso em: 06 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 716.412/PR, Relator: Min. Herman Benjamin, data de julgamento: 12/09/2007, Primeira Seção, data de publicação: 22/09/2008. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=716412&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 29 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.017.588/SP, Relator: Min. Humberto Martins, data de julgamento: 06/11/2008, Segunda Turma, data de publicação: 28/11/2008. Disponível em: <

[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1017588&&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1017588&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 27 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.127.815/SP, Relator: Min. Luiz Fux, data de julgamento: 24/11/2010, Primeira Seção, data de publicação: 14/12/2010. Disponível em: <  
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=INFRA%C7%C3O+LEI+DISSOLU%C7%C3O+IRREGULAR+135&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 29 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.129.244/PR, Relatora: Min. Eliana Calmon, data de julgamento: 05/11/2009, publicado no Informativo STJ nº 414.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.232.469/MG, Relatora: Min. Assusete Magalhães, data de julgamento: 22/09/2016, decisão monocrática, data de publicação: 28/09/2016. Disponível em: <

[http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=dissolu%E7%E3o+irregular+substitui%E7%E3o&&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=dissolu%E7%E3o+irregular+substitui%E7%E3o&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 11 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.244.667/GO, Relator: Min. Mauro Campbell Marques, data de julgamento: 26/04/2011, Segunda Turma, data de publicação: 05/05/2011. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1244667&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=10>>. Acesso em: 07 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.308.581/PR, Relatora: Min. Eliana Calmon, data de julgamento: 26/11/2013, Segunda Turma, data de publicação: 03/12/2013. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1308581&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 08 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.455.490/PR, Relator: Min. Herman Benjamin, data de julgamento: 26/08/2014, Segunda Turma, data de publicação: 25/09/2014. Disponível em: <

[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1455490&&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1455490&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 14 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.474.638/SP, Relatora: Min. Assusete Magalhães, data de julgamento: 23/09/2016, decisão monocrática, data de publicação: 29/09/2016. Disponível em: <

[http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?livre=responsabilidade+substitui%E7%E3o+135&&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?livre=responsabilidade+substitui%E7%E3o+135&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 13 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.520.257/SP, Relator: Min. Og Fernandes, data de julgamento: 16/06/2015, Segunda Turma, data de publicação: 23/06/2015. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1520257&&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1520257&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.594.948/RS, Relator: Min. Herman Benjamin, data de julgamento: 02/06/2016, Segunda Turma, data de publicação: 02/09/2016. Disponível em: <

[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=dissolu%E7%E3o+irregular+infra%E7%E3o+lei+excesso+poderes&&tipo\\_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=dissolu%E7%E3o+irregular+infra%E7%E3o+lei+excesso+poderes&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.608.785/SP, Relator: Min. Og Fernandes, data de julgamento: 05/09/2016, decisão monocrática, data de publicação: 19/09/2016. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/doc.jsp?livre=dissolu%E7%E3o+irregular+mandado+constata%E7%E3o&b=DTXT&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 27 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1.616.492/SP, Relator: Min. Herman Benjamin, data de julgamento: 23/08/2016, Segunda Turma, data de publicação: 13/09/2016. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=dissolucao+irregular&b=ACOR&p=true&l=10&i=3>>. Acesso em: 26 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 260.524/RS, Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, data de julgamento: 14/08/2001, Primeira Turma, data de publicação: 01/10/2001. Disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=260524&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 03 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 656.860/RS, Relatora: Min. Eliana Calmon, data de julgamento: 07/08/2007, Segunda Turma, data de publicação: 16/08/2007. Disponível em: <

[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=656860&&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=656860&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 03 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 868.472/RS, Relator: Min. Castro Meira, data de

juízo: 28/11/2006, Segunda Turma, data de publicação: 12/12/2006. Disponível em: < [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=868472&&tipo\\_visualizacao=R ESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=868472&&tipo_visualizacao=R ESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 29 set. 2016.

CAMPANILE, Vinicius T. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives G. da Silva (Coord.) **Responsabilidade Tributária**. 17 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Fábio U. **Curso de Direito Comercial**. 19 ed. V. 2. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro, Forense, 2015.

CUNHA, Sérgio Sérvulo. Conceito de preposto. **Revista de Direito Mercantil**. São Paulo, v. 106, abr-jun. 1997.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2012.

DENARI, Zelmo. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives G. da S. (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária E O Código Civil De 2002**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

JUSTEN FILHO, Maçã. **Sujeição Passiva Tributária**. 1 ed. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos da Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives G. da Silva (Coord.) **Responsabilidade Tributária**. 17 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

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

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: ROCHA, Valdir de O. (Coord.). **Problemas de Processo Tributário Judicial**. v. 4. São Paulo: Dialética, 2000.

MARTINS, Ana Luisa Fernandes; CARVALHO, Felipe Quintella Machado de; MAXIMO, Frederico dos Santos. **O redirecionamento da execução fiscal por dissolução irregular - a responsabilização dos sócios**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 33, set 2006. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=1261&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=1261&n_link=revista_artigos_leitura) >. Acesso em: 20 out. 2016.

OLIVEIRA, Ednilo Elias de. Responsabilidade de Terceiros no Código Tributário Nacional. **Revista De Direito E Liberdade**. Natal, v. 13, n. 2, p. 91-100, jul-dez. 2011

PACHECO, Angela M. Da M. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives G. da Silva (Coord.) **Responsabilidade Tributária**. 17 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEIXOTO, Daniel M. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. 3 ed. Porrúa: 1976.

ROCHA, João Luiz Coelho da. A Responsabilidade Tributária Prevista no art. 135 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 60, p. 86/91, set. 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 76, p. 119/130, jan. 2002.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2014.