

UNIVERSIDADE CESUMAR - UNICESUMAR
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**O REDIRECIONAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL EM RAZÃO DA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**

GUSTAVO HENRIQUE FERNANDES BARBOSA

MARINGÁ – PR

2021

Gustavo Henrique Fernandes Barbosa

**O REDIRECIONAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL EM RAZÃO DA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Cesumar – UNICESUMAR como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Me. Mauro Siqueira.

MARINGÁ – PR

2021

FOLHA DE APROVAÇÃO
GUSTAVO HENRIQUE FERNANDES BARBOSA

**O REDIRECIONAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL EM RAZÃO DA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Cesumar – UNICESUMAR como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Direito, sob a orientação do Prof. Me. Mauro Siqueira.

Aprovado em: ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Nome do professor – (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

SUMÁRIO

1 RESUMO.....	05
2 INTRODUÇÃO.....	06
3. DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	07
3.1 Conceito de relação jurídica.....	07
3.2 Origem da relação jurídica tributária.....	07
3.2.1 Lançamento e constituição do crédito tributário.....	08
3.3 Integrantes da Relação Jurídica tributária.....	09
3.3.1 Sujeito Ativo.....	09
3.3.2 Sujeito Passivo.....	10
4. SUJEITOS PASSIVOS E SUAS RESPONSABILIDADES.....	11
4.1 Natureza da responsabilidade tributária.....	12
4.2 Critérios para a imputação da responsabilidade.....	13
5. DO REDIRECIONAMENTO PELA DISSOLUÇÃO IRREGULAR.....	13
5.1. Natureza da responsabilidade imposta pelo art. 135 do CTN ao terceiro.....	15
5.2 Responsabilização administrativa	
5.3 O redirecionamento da execução fiscal.....	18
5.3.1 Inaplicabilidade do IDPJ.....	19
5.3.2. Requisitos do redirecionamento.....	20
5.2.3 Tempestividade do redirecionamento.....	21
6. TEMAS 962 E 981 DO STJ – CONTRA QUAL ADMINISTRADOR CABE O REDIRECIONAMENTO.....	24
7. CONCLUSÃO.....	27
8. REFERÊNCIAS.....	28

O REDIRECIONAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL EM RAZÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE

Gustavo Henrique Fernandes Barbosa

1. RESUMO

O presente trabalho trata do redirecionamento na execução fiscal em face do sócio administrador com enfoque na dissolução irregular da sociedade, com base no método dialético e pesquisa bibliográfica. Para tanto, serão explorados posicionamentos doutrinários divergentes e jurisprudência, a partir dos quais será possível traçar um panorama acerca do papel e responsabilidade do sócio e do administrador no Código Tributário Nacional. Primeiramente será tratada a definição da relação jurídica tributária, apresentando sua origem e os sujeitos que a integram. Em seguida será dado enfoque aos sujeitos passivos, suas espécies e as responsabilidades impostas pelo Código Tributário Nacional. Após, será tratado o redirecionamento da execução pela dissolução irregular, apresentando os diferentes tipos de sócios, a responsabilização imputada pela dissolução irregular e os requisitos para a incidência.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Redirecionamento. Responsabilidade societária.

THE REDIRECTION OF THE TAX ENFORCEMENT ACTION DUE TO THE IRREGULAR DISSOLUTION OF THE SOCIETY

ABSTRACT

This paper discusses the redirection of the tax enforcement against the administrator partner, focusing on the irregular dissolution of the company, based on the dialectical method and bibliographical research. For such, it will be explored divergent doctrinal positions and court decisions, from which it will be possible to trace an overview about the role and responsibility of the partner and administrator in the National Tributary Code. First of all, the definition of the Legal Tax Relationship will be addressed, presenting its origin and the subjects that compose it. Then, the focus will be on the legal subjects, their species and the responsibilities imposed by the National Tributary Code. Afterwards, the redirection of enforcement due to irregular dissolution will be addressed, presenting the different types of associates, the responsibility attributed by the irregular dissolution and the requirements for the incidence.

Keywords: Corporate Liability. Redirection. Tax Enforcement

2. INTRODUÇÃO

O instituto do redirecionamento é um ato processual de responsabilização tributária, baseado nas hipóteses previstas em lei. Comumente utilizado pela Fazenda Pública, promove inclusão do sócio administrador no polo passivo da execução fiscal pela prática de desvio de função ou infração de lei.

O presente trabalho dará enfoque especial a hipótese de responsabilização dos sócios pela dissolução irregular da sociedade, alvo de muitas críticas e divergências na doutrina, principalmente no que diz respeito ao tipo de responsabilidade imputada ao sujeito que passa a integrar a relação. Além disso, a jurisprudência é ampla, com a publicação de súmulas pelos tribunais e a fixação de temas repetitivos.

Dividido em quatro capítulos, o primeiro se destina a conceituar e introduzir a relação jurídica tributária, determinando sua origem e a relação entre sujeitos que a integram. Esclarecendo este vínculo, o segundo capítulo fará uma análise do sujeito passivo, determinando suas espécies e suas respectivas obrigações imputadas pelo CTN. A seguir, no terceiro capítulo será abordado o redirecionamento do executivo fiscal em razão da dissolução irregular da sociedade, tratando amplamente de suas características, tais como as hipóteses e requisitos legais para a aplicação da medida.

Por fim, será tratada a mais recente discussão sobre a responsabilização do sócio na hipótese de dissolução irregular, cuja controvérsia repousa nos Temas Repetitivos 962 e 981 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que ainda aguarda deliberação deste colegiado.

3. DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito de relação jurídica

De acordo com José Ramos, podemos definir relação como sendo um elo, mantido por dois indivíduos, que ocupam os extremos dessa ligação, de forma que a relação jurídica seria uma das espécies de relação (RAMOS, 2021).

Pontes de Miranda (*apud* BRAGHETTA, 2016) indica que a relação jurídica ocorre entre indivíduos devidamente capazes de exercer direitos e contrair obrigações, a qual incide sobre fatos que a norma determina como sendo jurídicos (MIRANDA, 1954). Manuel Domingues de Andrade define que, em sentido estrito, a relação jurídica são as relações da vida social pelas quais são previstas e regidas pelo ordenamento jurídico (ANDRADE, 2003).

Além disso, a relação jurídica possui elementos fundamentais, como conceitua Miguel Reale:

Em toda relação jurídica destacam-se quatro elementos fundamentais:

- a) um sujeito ativo, que é o titular ou o beneficiário principal da relação;
- b) um sujeito passivo, assim considerado por ser o devedor da prestação principal;
- c) o vínculo de atributividade capaz de ligar uma pessoa a outra, muitas vezes de maneira recíproca ou complementar, mas sempre de forma objetiva;
- d) finalmente, um objeto, que é a razão de ser do vínculo constituído

Ele ainda observa que o objeto da relação pode ser uma obrigação, um objeto ou uma pessoa, que ocupa um dos polos ou não, mas sempre irá se constituir entre duas ou mais pessoas e nunca entre uma pessoa e um objeto (REALE, 2001)

O vínculo de atributividade referido por Reale é encontrado na relação jurídica tributária sob a forma da norma jurídica, que determina qual seria o objeto da relação, que, por sua vez, é a obrigação imposta ao sujeito passivo para com o sujeito ativo.

Para Rubens Gomes de Souza (*apud* RAMOS, 2021), tais elementos são comuns aos diversos gêneros de relação jurídica, inclusive a tributária.

3.2 Origem da relação jurídica tributária

De acordo com Paulo de Barros Carvalho a relação jurídica tributária é estabelecida com a realização da conduta descrita como fato jurídico na norma tributária, atribuindo uma obrigação pecuniária perante o sujeito ativo (CARVALHO, 2013).

Importante destacar ainda que as normas jurídicas tributárias possuem natureza de direito público e se submetem a certos princípios, entre eles o princípio da legalidade, fundamental para estabelecer a origem da relação jurídica tributária.

Tendo em vista que o princípio da legalidade restringe a atuação do poder público às hipóteses previstas em lei, é evidente que as relações jurídicas tributárias são, necessariamente, tipificadas no ordenamento jurídico.

Entretanto, Maria Rita Ferragut (*apud* Ramos, 2021) dispõe que a previsão normativa não é capaz de gerar um vínculo obrigacional entre particular e a Fazenda Pública (Fisco), apenas os critérios para o estabelecimento desse vínculo. Para constitui-lo, faz-se necessário a incidência de norma individual e concreta, a qual pode ocorrer mediante o lançamento ou autolancamento.

3.2.1 Lançamento e constituição do crédito tributário.

Determinar o momento da constituição do crédito tributário é fundamental para o presente estudo, tendo em vista as novas divergências que serão profundamente abordadas posteriormente.

Conforme o art. 142 do CTN, o lançamento é procedimento administrativo que visa verificar a incidência da norma jurídica em um fato, apurando a quantia devida e determinando o devedor, sendo requisito fundamental para a aplicação de penalidade e constituição do crédito.

O que se discute é a semântica utilizada pelo CTN para definir o lançamento como procedimento administrativo no art. 142, isso porque a lei não determina etapas do lançamento, sem ato inicial nem final, mas trata apenas como um fenômeno isolado, único. Podemos verificar essa natureza de ato no arts. 149 e 150 do CTN, ao dispor, respectivamente que o “lançamento é efetuado e revisto”, bem como que “opera-se pelo ato”.

Nesse sentido o Professor Paulo de Barros Carvalho (2021):

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do CTN. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.

Portanto, apesar do art. 142 do CTN conceituar o lançamento como procedimento, este é entendido pela doutrina majoritária como ato administrativo. Essa discussão gera reflexos importantes, pois a definição do lançamento como ato ou procedimento administrativo importa para o termo inicial prescricional e decadencial.

Além disso, à primeira vista o art. 142 pode transmitir a ideia de que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, entretanto, tal interpretação é equivocada. Na realidade, o papel do lançamento é de inserir o crédito tributário no mundo jurídico, isso é, formalizá-lo, estabelecendo a norma individual e concreta.

Assim, a constituição do crédito se dá apenas quando finalizado o pela notificação do lançamento ao sujeito passivo (devedor), conforme dispõe o art. 145 do CTN.

Já na hipótese do “autolancamento”, prevista no art. 150 do CTN como “lançamento por homologação”, ocorre nos casos em que a lei determina aos sujeitos passivos o dever de declarar a prática do fato gerador, realizar o cálculo dos tributos devidos e antecipar o pagamento.

Nesses casos o crédito tributário é constituído no ato da entrega da declaração, pois a o contribuinte não possui razões para impugnar o ato que ele mesmo realizou, conforme a Súmula 436 do STJ, dispondo que “entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra finalidade por parte do fisco”.

Portanto, o lançamento é, ao contrário do que conceitua o código, ato administrativo pelo qual se estabelece o vínculo jurídico da relação, apurando a ocorrência de ato previsto na norma abstrata, determinando o devedor e o valor devido para constituir o crédito tributário após devidamente concluído pela notificação ou pela entrega do sujeito passivo.

3.3 Integrantes da relação jurídica tributária.

Como visto anteriormente, a relação jurídica tributária sempre será estabelecida por ao menos dois sujeitos, sendo eles o sujeito ativo, o qual ocupa a extremidade positiva da relação, e o sujeito passivo, que ocupa a extremidade oposta, negativa (BECKER, 1998).

3.3.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo da relação jurídica é aquele que está em condição de reivindicar o pagamento ou adimplemento de obrigação (SOUZA, 1975). No âmbito tributário, o CTN, no art. 119, prevê que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular de competência para exigir o seu cumprimento”.

Entretanto, não se pode confundir a competência para exigir com a de tributar. A competência tributária é a capacidade legislativa conferida pela Constituição Federal (CF) aos entes federativos para instituir tributos (CARRAZZA, 2005). Por outro lado, a competência mencionada no art. 119 do CTN institui capacidade tributária e confere poderes para exigir o cumprimento da obrigação tributária (MACHADO, 2008). Assim, temos que “sujeito ativo é quem lança, exige e executa o tributo” (CAUREO, 2014).

Há de se frisar ainda que a capacidade tributária pode ser delegada, ao contrário da competência, conforme enuncia o CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Assim, vale destacar que a capacidade tributária é delegável a outra pessoa jurídica de direito público, mas a norma também faz menção a pessoa jurídica de direito privado, mesmo que o art. 119 do CTN não conceba este como sujeito ativo.

Essa possibilidade é concebida pelo professor Eduardo Sabbag, o qual trata do sujeito ativo direto e o indireto. Os sujeitos ativos diretos são os entes de direito público que detêm competência tributária. Já os sujeitos ativos indiretos seriam entes parafiscais, os quais são dotados de capacidade tributária ativa para arrecadar e fiscalizar contribuições ou taxas profissionais e sociais, tais como os conselhos de classe (SABBAG, 2009).

Portanto, temos que o sujeito ativo é, geralmente, pessoa jurídica de direito público, ou, excepcionalmente, pessoa jurídica de direito privado, que possui capacidade de exigir tributo, a qual pode ser delegada a outro ente da mesma natureza.

3.3.1 Sujeito Passivo

Rubens Gomes Souza (*apud* RAMOS, 2021) classifica sujeito passivo como sendo o “devedor, isto é, a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem direito a exigir”. Tanto as pessoas jurídicas quanto as pessoas físicas poderão ocupar o polo passivo da relação. Por sua vez, o CTN, em seu art. 126, confere a capacidade tributária passiva às pessoas físicas, independente de capacidade civil.

Esta disposição é totalmente compatível ao enunciado pelo art. 1º do Código Civil (CC) o qual estabelece que qualquer pessoa, inclusive as jurídicas, é capaz de direitos e deveres.

Importante atentar que o sujeito passivo pode ser pessoa jurídica de direito privado, mas que também há a possibilidade de se constituir pessoa jurídica de direito público no polo passivo tributário.

Nesse caso, o professor José Eduardo S. Ramos esclarece:

Em relação às pessoas jurídicas de direito público, cabe ressaltar que os entes da federação não podem tributar uns aos outros em decorrência da imunidade recíproca, que protege o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades e de suas autarquias. Essas vedações não se aplicam quando esses fatos estiverem relacionados a exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou que exista contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Enquanto a norma jurídica geral e abstrata consegue de pronto identificar o sujeito ativo da relação jurídica, em relação ao sujeito passivo ela apenas estabelece os parâmetros para a sua definição. A hipótese de sujeito passivo deve estar devidamente prevista na norma em respeito ao princípio da legalidade e da tipicidade tributária, sendo que nem mesmo as autoridades tributárias podem modificar sua definição.

4. SUJEITOS PASSIVOS E RESPONSABILIDADES

Com o conceito de sujeito passivo, o CTN traz duas espécies de sujeitos passivos no art. 121:

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

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

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

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

Portanto, o contribuinte é aquele quem a norma jurídica determina como sujeito passivo, sendo incumbido com a obrigação de realizar o pagamento do tributo por realizar o fato gerador. Por sua vez, responsável é quem se torna obrigado ao pagamento do tributo por realizar conduta em que incide norma jurídica de responsabilidade tributária.

Desse modo, Ramos (2021) explica sobre a responsabilidade tributária:

A responsabilidade tributária não decorre diretamente do fato jurídico tributário, mas está relacionada com esse, que pode ter como hipótese legal a ocorrência de um fato qualquer, que tenha relação indireta com o fato jurídico tributário, podendo ser “lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc) e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável”. O fato jurídico da responsabilidade tributária poderá ser antecedente, concomitante ou posterior ao fato jurídico tributário, dependendo da espécie de responsabilidade tributária.

Assim, temos que o contribuinte pratica o fato gerador descrito em norma jurídica obrigacional, enquanto o responsável realiza conduta na qual a norma jurídica de responsabilidade tributária atribui o encargo tributário.

4.1 Natureza da responsabilidade tributária

A previsão das hipóteses de responsabilidade possui três objetivos principais para Andrea Medrado Darzé, sendo elas: servir como espécie de sanção; promover e simplificar a arrecadação (DARZÉ, 2010).

O CTN concebeu três espécies de responsabilização tributária, separadas em três sessões. São elas: responsabilidade dos sucessores nos arts. 129 a 133; responsabilidade de terceiros nos arts. 134 e 135; e, por fim, a responsabilidade por infrações da legislação tributária nos arts. 136 e 138. Além disso, “outras hipóteses de responsabilidade tributária podem ser estabelecidas por lei, desde que veiculadas por lei” (RAMOS, 2021), conforme art. 146, III, “c”, da CF. Além disso, a doutrina atribui naturezas distintas às espécies concebidas pelo CTN.

Ainda conforme a professora, as hipóteses previstas entre os arts. 129 e 133 são de responsabilidade por interesse ou necessidade. Essa forma de responsabilidade tributária foi concebida em razão do “legislador não encontrar outro meio para a satisfação do crédito” em razão do “desaparecimento do realizador do fato jurídico tributário, seja em decorrência de sucessão de empresa, seja por morte da pessoa física” (DARZÉ, 2010).

Contudo, a visão de Paulo de Barros Carvalho é de que as hipóteses de responsabilização tributária são, em todo caso, sancionatórias. Ele argumenta que nos casos do art. 130, o adquirente do imóvel é responsável pela própria falta de diligência no momento da aquisição quando não toma conhecimento de eventuais encargos tributários que recaem sobre o imóvel. Quanto as hipóteses de responsabilidade pessoal, o adquirente de bens, o sucessor e o espólio ficam incumbidos pela responsabilidade por descumprirem o dever de cooperação imposto pela lei. Por fim, justifica a ocorrência das demais hipóteses (fusão, transformação, incorporação ou sucessão previstas nos arts. 132 e 133 do CTN) pelo dever de regularizar o tributo antes de realizar a operação (CARVALHO, 2021).

Quanto as hipóteses seguintes (responsabilidade de terceiros e por infrações), o consenso é de que impera a natureza sancionatória ou punitiva. E, se há hipótese de sanção, logicamente a norma jurídica irá incidir sobre a prática de ato ilícito (DARZÉ, 2010). Entretanto, somente deve interessar os atos ilícitos que possuam alguma conexão com o fato gerador do tributo (MACHADO, 2008).

4.2 Critérios para a imputação da responsabilidade

O que deve ser notado são os sutis critérios elencados pela norma para a imputação da responsabilidade. As condutas descritas nos arts. 134 e 135 são de critérios subjetivos, pois decorrem de culpa ou dolo.

No art. 134 respondem pela obrigação tributária aqueles “que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”, portanto, hipóteses de condutas ilícitas culposas. Já o art. 135 prevê a responsabilização daqueles que praticarem “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei”, circunstâncias ilícitas mais graves, por sua vez, dolosas (RAMOS, 2021).

Já os requisitos para responsabilização por infração de lei tributária tratada no art. 136 são claramente objetivos, pois o dispositivo deixa expresso que “independe da intenção do agente ou do responsável”, ou seja, se a infração foi culposa ou dolosa. Esses critérios são importantes para a aplicação dos dispositivos. A implicação seria para caracterizar e demonstrar a ocorrência da hipótese descrita.

Para o critério objetivo, basta apenas que fique demonstrado a ocorrência da infração à lei tributária, enquanto para o critério subjetivo, além de demonstrar a ocorrência dos atos ilícitos, deve ficar evidente o elemento subjetivo, de dolo ou culpa, para a incidência da norma jurídica de responsabilidade.

5. DO REDIRECIONAMENTO PELA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Para tratar da responsabilidade pela dissolução irregular, vejamos o que preconiza o art. 135 do 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.

Para Regina Helena Costa (*apud* RAMOS, 2021) o art. 135 do CTN traz normas de exceção para responsabilizar a conduta dolosa de terceiros, pois em regra a exigência recai apenas sobre a pessoa jurídica.

Ainda dispõe Sacha Calmon (*apud* GUETIERREZ, 2018):

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

O requisito importante para o tema do presente trabalho é a pessoa a ser responsabilizada. Os sócios não são responsabilizados por integrar a sociedade, mas sim o sócio administrador, ou seja, aqueles que dispõem de poderes de gerência, conforme firmado pelo STF em Repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR:

(...) 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem fatos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (STF, RE 562.276/PR com Repercussão Geral, Tribunal Pleno, Ministra Relatora Ellen Gracie, julgado em: 03/11/2010, DJe: 10/02/2011)

Em vista disso, o terceiro – aquele que exerce a gerência – ao agir com excesso de poderes ou infringir lei, atrai para si a responsabilidade do art. 135 do CTN. É justamente esse o fundamento do redirecionamento pela dissolução irregular.

A sociedade, em especial empresária, dispõe de um conjunto patrimonial que compõe seu ativo, onde ela utiliza para exercer suas atividades e esse exercício incide nas hipóteses do fato jurídico tributário, seja ao auferir renda ou recolher as contribuições previdenciárias de seus empregados. A dissolução irregular da sociedade implica no encerramento repentino de suas atividades, sem realizar a devida comunicação os órgãos de registro, frustrando os credores.

Conforme art. 1.102 do CC, da dissolução da sociedade surge o dever de promover a sua liquidação, de forma que o liquidante será o administrador ou pessoa nomeada, desde que averbada no registro societário. Por sua vez, é dever do liquidante, entre outros, “ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas”, ou, nos casos de insolvência, “confessar a falência da sociedade e pedir concordata”, conforme art. 1.103, IV e VII, do CC.

Assim, o ato ilícito praticado pelo administrador é a “inobservância do rito prescrito na legislação para o encerramento regular, perdurando o inadimplemento” (GUETIERREZ, 2018), ou seja, a infração da lei é a dissolução da sociedade em desacordo com as normas de direito empresarial, contratos sociais e estatutos, e para o art. 135 do CTN, não é necessário que a infração seja de lei tributária.

Além disso, ao encerrar irregularmente suas atividades, presume-se que sócio administrador incorpora o ativo da sociedade ao seu próprio patrimônio, o qual deveria ser

recolhido e utilizado para saldar os credores, o que também geraria eventual hipótese de enriquecimento ilícito.

Também, em algumas situações, aqueles que figuram como administradores no contrato ou estatuto social servem apenas como “laranjas”, isso é, indivíduos que não guardam nenhuma relação com as atividades da sociedade, enquanto os verdadeiros administradores exercem a atividade da sociedade sem figurar nos registros.

Tal prática é comum quando o real administrador visa fraudar credores, pois, na maioria das vezes, o indivíduo registrado com poderes de administração é insolvente, sem bens ou garantias que possam satisfazer eventual exigência de crédito.

Entretanto, tal prática é incapaz de afastar a responsabilização ao administrador de fato, que caso seja apurada e evidenciada esta hipótese durante o processo, é igualmente imposta aquele indivíduo que, mesmo fora dos registros societários, efetivamente exerce a função de gerência.

5.1. Natureza da responsabilidade imposta pelo art. 135 do CTN ao terceiro

O que segue na doutrina e na jurisprudência é uma divergência enquanto espécie de responsabilidade concebida no art. 135 do CTN. A doutrina majoritária, entre eles Ives Granda da Silva Marins, Bernardo Ribeiro de Moraes, Maria Rita Ferragut e Renato Lopes Becho (*apud* RAMOS, 2021) considera a acepção do trecho “pessoalmente responsáveis” e defendem que a responsabilidade atribuída ao terceiro pela norma é de caráter pessoal, isso é, a pessoa jurídica é substituída no polo passivo pelo terceiro que praticou o ato ilícito doloso.

Nesse sentido, enfatiza José Eduardo Silvério Ramos:

A responsabilidade tributária do art. 135 do CTN é pessoal é exclusiva. Caso os sócios da sociedade de pessoas dissolvidas e o sócio administrador pratiquem o fato jurídico da responsabilidade tributária, que subsume ao antecedente da hipótese de responsabilidade tributária pessoal do art. 135, apenas esses deverão figurar exclusivamente (a redundância é proposital) no polo passivo da relação jurídica tributária e arcar com o seu próprio patrimônio pessoal para satisfazer o crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte (sociedade).

Por outro lado, parte da doutrina ataca a tese, defendendo que responsabilidade possui natureza tributária, tal como Hugo de Brito Machado (2010):

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da

relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “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”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para a atribuição da responsabilidade de terceiro, também há de se exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade de contribuinte.

Interessante também os pontos de Rafael Figueiredo Fulgêncio e Luísa Pires Monteiro de Castro (2014). Eles partem da premissa que o art. 135 visa conferir mais oportunidades à Fazenda Pública de recuperar seus créditos e não restringir ou afunilar ao sócio com poderes de gerência ou administrador. Alertam ainda que a interpretação de responsabilização pessoal com a substituição da pessoa administrada pelos sócios abre brecha para que pessoas jurídicas cometam fraudes fiscais em hipóteses de “caixa dois”, transferindo a responsabilidade ao sócio, que, na maioria das vezes, dispõe de menos patrimônio do que sociedade.

Além disso, nos processos de execução o entendimento fazendário também é no sentido de que a responsabilidade imposta pelo art. 135 é de característica solidária, conforme estabelecido na Portaria nº 180 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão responsável pela dos interesses fiscais da União e legitimada para constituir a Certidão de Dívida Ativa (CDA):

Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Por sua vez, a jurisprudência das cortes superiores é confusa e um consenso não parece ter se estabelecido. O STJ recentemente apresentou entendimento em julgados de que a responsabilidade é subsidiária e solidária. Em 2009, no julgamento do Recurso Repetitivo no REsp. 1.101.728/SP, de Tema Repetitivo 97, a tese firmada foi no sentido de que a responsabilidade é subsidiária, *in verbis*:

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Já em 2010, ao tratar a mesma questão – qual seja a infração por não recolhimento dos tributos – o STJ publicou a Súmula 430, dispondo que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Há ainda o entendimento de que a responsabilidade tem natureza mista, como a seguir:

EXECUÇÃO FISCAL. FALÊNCIA. REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E SUBSIDIÁRIA. 1. A responsabilidade dos sócios, embasada no art. 135, III, do CTN, qualifica-se como solidária e subsidiária. 2. Em razão da subsidiariedade, somente após evidenciada a impossibilidade de cobrança da dívida contra a pessoa jurídica é que o patrimônio pessoal do sócio pode ser atingido, sob pena de se reconhecer uma responsabilidade solidária integral afastada pela jurisprudência predominante. A partir de então, torna-se possível cogitar de prescrição intercorrente frente aos sócios. 3. Não decorridos cinco anos entre o encerramento da falência da executada e o pedido de redirecionamento contra os sócios, é de ser afastada a prescrição intercorrente.” (TRF4, AC 5051413-04.2013.404.7100, 1ª Turma, Rel. Maria de Fátima Freitas Labarrère, julgado em 11.09.2014)

Este parece ser o entendimento mais harmônico, pois o que se procura é a satisfação do crédito, e caso a contribuinte, mesmo que dissolvida, ainda disponha de patrimônio dotado de liquidez, desnecessário seria inserir o responsável no polo passivo da ação. Portanto, apenas caso a pessoa jurídica esteja insolvente será necessário promover a execução contra o sócio administrador, respondendo este solidariamente com a contribuinte.

5.2 Responsabilização administrativa

Mesmo não sendo o foco deste trabalho, é importante mencionar que a aplicação das hipóteses de responsabilização previstas na lei também é realizada pelos modais extrajudiciais, em âmbito administrativo.

A Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa N° 1862, a qual regula a possibilidade de responsabilização durante a apuração dos tributos pelo Auditor-Fiscal, dispondo o seguinte:

Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Ou seja, mesmo antes da constituição do crédito, caso seja apurado a ocorrência de qualquer fato jurídico de responsabilidade, a autoridade fazendária de pronto fará a aplicação

do instituto e promoverá a cobrança em face do responsável e este será de pronto notificado para realizar o pagamento ou impugnar sua legitimidade passiva.

Além disso, a PGFN também estabeleceu, por meio da Portaria n° 948, o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR).

Trata-se de procedimento administrativo que apura a responsabilidade de terceiros exclusivamente em relação à dissolução irregular de pessoa jurídica inscrita em dívida ativa. O PARR permite que a autoridade fazendária notifique o terceiro para apresentar impugnação referente a inoportunidade da dissolução irregular, que será apreciada pelo Procurador da Fazenda Nacional, e caso seja considerado responsável, este poderá ser inscrito na certidão de dívida ativa.

Portanto, evidente que a responsabilização tributária também é promovida pelos meios extrajudiciais, sendo que o redirecionamento da execução fiscal é apenas o modal judicial.

5.3 O redirecionamento da execução fiscal

A execução fiscal é a ação na qual, em regra, a pessoa jurídica de direito público promove a exigência do título de crédito tributário, regulada pela Lei de Execução Fiscal n° 6.830/1980 (LEF). Trata-se de execução de título extrajudicial, cujo procedimento é próprio, diferindo da execução concebida no Código de Processo Civil (CPC). A LEF dispõe inclusive sobre como deve prosseguir a atuação da fazenda pública no processo, elencando uma ordem de preferência dos itens sobre os quais podem recair a penhora, prevista em seu art. 11.

Já o redirecionamento é o ato processual que atribui a responsabilidade prevista na Lei. Conforme arts. 4º, V, da LEF e o art. 779, VI, do CPC, a execução fiscal pode ser promovida contra os responsáveis tributários definidos em lei.

5.3.1 Inaplicabilidade do IDPJ

Cabe salientar que tal instituto difere do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), concebida pelo art. 50 do CC e regulado pelos arts. 133 ao 137 do CPC, com a prática de desvio de finalidade ou confusão patrimonial pelo sócio. O IDPJ é instaurado nos casos em que a obrigação deve ser exigida em face da pessoa jurídica, mas devido à atuação do sócio, a lei permite que a cobrança atravesse a personalidade da sociedade como se não existisse, atingido diretamente o patrimônio daquele.

Por sua vez, o redirecionamento da execução fiscal é apenas a promoção da responsabilização de terceiro no processo, não se trata de desconsideração da personalidade jurídica. A responsabilidade é indicada pela lei, ou seja, a norma atribui que a obrigação deve ser exigida diretamente do terceiro, sem a necessidade da instauração de nenhum incidente.

A título de exemplo temos o redirecionamento com base na responsabilidade pela sucessão empresarial. Esta hipótese está prevista no art. 133 do CTN, nos casos em que uma sociedade adquire de outra o “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”. Ora, se uma sociedade é incorporada ou adquirida por outra não há cabimento de qualquer hipótese de desconsideração de personalidade, pois aquela não mais existe de forma autônoma e personificada, tratando-se apenas da promoção do feito em face da adquirente.

Além disso, o art. 779, VI, do CPC deixa claro que a execução pode ser promovida contra o responsável tributário definido em lei, e, como mencionado anteriormente, a responsabilização pode-se promover por vias extrajudiciais. Portanto, não se trata de desconsiderar a personalidade do contribuinte para atingir o sócio, mas promover a execução diretamente a quem a lei determina.

Nesse sentido a seguinte decisão do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE.

1. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente retende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. (...) (STJ. REsp 1.775.269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019)

Esse também é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), conforme Súmula 112:

Súmula 112 - A responsabilização dos sócios fundada na dissolução irregular da pessoa jurídica (art. 135 do CTN) prescinde de decretação da desconsideração de personalidade jurídica da empresa e, por conseguinte, inaplicável o incidente processual previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/15.

Por fim, a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), em seu enunciado nº 53, entende no mesmo sentido, dispondo que “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.

5.3.2. Requisitos do redirecionamento

A aplicação do art. 153, III, como hipótese de responsabilização pela dissolução irregular da sociedade é hipótese já pacificada pelos tribunais superiores, entretanto, para que a execução seja promovida em face do administrador, é necessário o atendimento de alguns requisitos quais sejam a ocorrência do fato jurídico concebido pela norma de responsabilidade e seu elemento subjetivo, a prova de sua ocorrência e o requerimento.

Primeiramente, imprescindível a ocorrência do fato jurídico previsto na norma de responsabilidade, nesse caso, a infração da Lei pela dissolução irregular. Nesse sentido o conforme entendimento sumulado pelo STJ:

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

Por sua vez, tal infração cometida pelo administrador indica o requisito subjetivo da norma de responsabilização. Como dito anteriormente, as condutas descritas nas hipóteses de responsabilização concebidas pelo CTN podem ser imputadas conforme os critérios objetivos ou subjetivos, e que o art. 135 trata de condutas subjetivas dolosas, graves.

Portanto, tem-se o atendimento desse requisito na dissolução irregular, pois esta é reflexo da decisão consciente do gerente em encerrar as atividades exploradas pela sociedade, deixando de realizar a liquidação. Isto somado à presunção de apropriação do ativo é capaz de pressupor o dolo do agente.

Pois bem, realizada a dissolução irregular, cabe à Fazenda Pública indicar nos autos e comprovar a ocorrência desse fenômeno.

Assim, alguns indícios são utilizados pelo Fisco para demonstrar em juízo a ocorrência da infração legal, tais como fornecimento de energia desligado; cancelamento da inscrição da pessoa jurídica nos órgãos fazendários estaduais ao Sistema Integrado Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA); a paralisação das movimentações

financeiras; ou a dispensa de todo o quadro laboral, conforme Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

Além disso, um forte indício da dissolução irregular da sociedade é a constatação do Oficial de Justiça. Nessa diligência o servidor comparece *in loco* ao endereço informado no contrato social a fim de apurar a continuidade das atividades da contribuinte. Caso a sociedade não mais exista ou exerça as atividades no local, o oficial irá fazer constar o fato em certidão que será anexada aos autos.

Nesse caso, o TRF4 já resolveu em sua Súmula 113:

Súmula 113 - A certidão do oficial de justiça atestando que a empresa não foi encontrada no endereço fornecido como domicílio fiscal constitui indício suficiente de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução contra o sócio-gerente.

Por fim, cabe à Fazenda Pública, após comprovar todos os indícios da dissolução irregular, requerer nos autos a inclusão do sócio administrador no polo passivo da execução, buscando assim a satisfação de seu crédito.

Portanto, temos que o redirecionamento das execuções fiscais é instituto capaz de imputar responsabilização tributária, independente da instauração de IDPJ, sendo que a infração de lei é o encerramento das atividades da contribuinte, evidenciada e solicitada pelo Fisco, possibilitando a inclusão do administrador do polo passivo da execução para responder com seu próprio patrimônio.

5.3.3 Tempestividade do redirecionamento

Muito se discutia sobre a prescrição do redirecionamento na execução fiscal, tema que sofreu modificação com o amadurecer das teses. Prescrição seria a perda da pretensão da ação em decorrência da inércia.

Entretanto, no âmbito tributário, a prescrição também possui a capacidade de extinguir o próprio crédito, conforme art. 156, V, do CTN, e por sua vez, terminar própria relação tributária, pois o sujeito ativo não mais pode exigir ou receber valores referentes à créditos prescritos, incabível, inclusive, a renúncia prescricional pelo sujeito passivo, conforme julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. ASPECTO JURÍDICO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RENÚNCIA PELO PARCELAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. (...) 3. Assim, a prescrição não está sujeita à renúncia por parte do devedor, haja vista que ela não fulmina apenas o direito

de ação, mas também o próprio crédito tributário, nos termos do art. 156, V, do CTN, de modo que a jurisprudência desta Corte Superior orienta que a renúncia manifestada para fins de adesão à parcelamento é ineficaz à cobrança de crédito tributário já prescrito. Precedentes: AgInt no AREsp 312.384/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 08/06/2017, DJe 08/08/2017; AgRg no AREsp 743.252/MG, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 08/03/2016, DJe 17/03/2016; e AgRg no REsp 1.191.336/RN, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 30/09/2014. (STJ, AgInt no AgInt no AREsp 1.343.161/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, julgado em 16/12/2019, DJe 19/12/2019)

Por sua vez, a prescrição para exigir tributos é de cinco anos, conforme art. 174 do CTN.

No que se refere ao redirecionamento pela dissolução irregular, em primeiro momento, a tese predominantemente adotada era de que o prazo máximo para o redirecionamento da execução fiscal se iniciava com a citação do contribuinte, conforme segue:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. 1. A citação da empresa executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal. No entanto, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais, vem-se entendendo, de forma reiterada, que o redirecionamento da execução contra os sócios deve dar-se no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica. Precedentes: AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe de 7.12.2009; AgRg no REsp 958.846/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 30.9.2009; REsp 914.916/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma DJe de 16.4.2009. 2. Agravo regimental não provido. (STJ, AgRg no Ag 1.211.213/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19/02/2011, DJe 24/02/2011)

O principal problema desta tese era de que, por vezes, a execução era proposta contra a contribuinte enquanto esta ainda exercia suas atividades, vindo a se dissolver no decorrer da ação. Assim os sócios dessas empresas ficavam impunes quanto o ato da dissolução, diminuindo drasticamente as chances de o Fisco receber o crédito exequendo.

Entretanto, uma nova tese suscitada pela Fazenda Pública emergiu: a incidência do princípio da *actio data*. Esse entendimento é baseado no art. 189 do CC e significa dizer que o prazo prescricional se iniciaria apenas quando houvesse a possibilidade da responsabilização. Nesse sentido, a aplicação princípio nas palavras de Marcelo Colombelli Mezzomo (2006):

Somente pode haver prescrição quando há possibilidade de ação (*actio nata*) e esta somente existe em relação ao responsabilizado quando comete o ato que torna lícita a responsabilização. Mas há outro aspecto a ponderar. É que é extremamente difícil na prática saber exatamente quando a empresa teve suas atividades encerradas. Ademais, ainda que fosse possível provar-se a data, é certo que não há espaço para cognição deste tipo no âmbito do processo de execução. Por fim, é ônus do devedor manter as

informações sobre suas atividades atualizadas, não se podendo carrear ao exequente a *diabolica probatio* de tentar determinar quando ocorreu o encerramento das atividades ou a eventual mudança de endereço.

A controvérsia foi resolvida pelo STJ no julgamento do REsp 1.201.993/SP, firmando o Tema Repetitivo 444:

- (i) o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual;
- (ii) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela subsequente, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no REsp 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). **O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC - fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e,**
- (iii) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

Desse modo, predomina a tese da incidência do princípio da *actio data*, determinando o início do prazo prescricional em 5 anos nos casos em que já havia ocorrido a dissolução ao tempo da propositura da ação. Caso a dissolução seja fato superveniente a ação, a prescrição se contará não só da ocorrência do fato ilícito, mas da ciência e inércia da Fazenda Pública.

6. TEMAS 962 E 981 DO STJ – CONTRA QUAL ADMINISTRADOR CABE O REDIRECIONAMENTO

A mais recente discussão jurisprudencial sobre o redirecionamento é a discussão sobre qual seria o terceiro a ser responsabilizado pelo instituto do redirecionamento. São três teses que permeiam a matéria, com precedentes jurisprudenciais nos três casos.

A primeira forma de redirecionamento seria para a pessoa do administrador que ocupava a função na data da prática do fato gerador e provocado a inadimplência do crédito tributário.

Nesse sentido, os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. FATO GERADOR ANTERIOR AO INGRESSO DO SÓCIO NA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. – Conforme precedentes do STJ, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente não é possível quando o fato gerador da obrigação tributária ocorreu antes do seu ingresso no quadro societário da empresa. Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no Ag 5.251/MS, Rel. Ministro Cesar Asfor Rcoha, julgado em 26/06/2012, DJe 07/08/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO QUE NÃO ERA GERENTE NA ÉPOCA DO FATO GERADOR DOS TRIBUTOS OBJETO DA EXECUÇÃO. DESCABIMENTO. 1. Esta Corte firmou entendimento de que é possível o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, independentemente de seu nome constar da CDA, contanto que ele tenha administrado a sociedade à época do fato gerador do tributo. 2. Tendo o tribunal de origem asseverado que não seria possível o redirecionamento da execução fiscal porque não comprovado que à época dos fatos geradores dos tributos em execução o recorrido respondia como responsável pela sociedade, não há como ser acolhida a pretensão da Fazenda Nacional. 2. Agravo regimental não provido” (STJ, AgRg no Ag 262.317/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 05/09/2013, DJe 17/09/2013).

Ou seja, ainda que tenha se retirado da função em momento anterior da dissolução irregular, o antigo administrador poderá ser surpreendido com uma responsabilização tributária sobre um ato infracional que ele não cometeu.

Por essa razão o STJ colocou a matéria sob o tema de recurso repetitivo 962, o qual discute a “Possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária”.

Por sua vez, a segunda tese considera a hipótese de redirecionamento a quem exercia o poder de gerência à época da dissolução irregular, mesmo que este tenha ingressado na função após a prática do fato gerador. Os defensores dessa tese argumentam que a dissolução irregular é a hipótese de responsabilização tributária, não a prática do fato gerador, portanto deve ser responsabilizado aquele que praticou o ato ilícito.

Nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior:

Nessa esteira, o redirecionamento da execução fiscal deve recair sobre o sócio-gerente à época da dissolução irregular. Isto porque 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’ (STJ, 2ª T., REsp. 1.520.275/SP, Rel. Min. Og

Fernandes, ac. 16-6-2015, DJe 23-6-2015. No mesmo sentido: STJ, 2ª T., REsp. 1.539.851/BA, Rel. Min. Og Fernandes, ac. 18-8-2015, DJe 28-8-2015) (THEODORO JR, 2016)

Por sua vez, o STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE OU ADMINISTRADOR AO TEMPO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. 1. Em caso de dissolução irregular da sociedade, o redirecionamento será feito contra o sócio-gerente ou o administrador contemporâneo à ocorrência da dissolução. 2. Orientação adotada pela Seção de Direito Público do STJ, no julgamento dos EAg 1.105.993/RJ. 3. Recurso Especial não provido. (STJ, REsp 1.363.809/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 19/02/2013, DJe 13/06/2016)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ADMINISTRADOR QUE NÃO EXERCIA CARGO DE GERÊNCIA AO TEMPO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. 1. Recurso especial em que se discute, para fins de redirecionamento da execução fiscal, a responsabilidade do sócio-gerente que, embora tenha exercido função de gerência na época do fato gerador, não mais participava da administração da pessoa jurídica ao tempo da dissolução irregular. 2. "Consoante decidido pela Primeira Seção do STJ, ao julgar os EAg 1.105.993/RJ (Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 1º.2.2011), não é cabível o redirecionamento da execução fiscal em relação ao sócio que não exercia a administração da empresa ao tempo da dissolução irregular da sociedade, ainda que estivesse na gerência ao tempo do fato gerador do tributo, tendo em vista que a responsabilidade pessoal do administrador não decorre da simples falta de pagamento do débito tributário, mas da própria dissolução irregular, que não pode ser imputada àquele que já não era gerente quando de sua ocorrência" (AgRg no REsp 1375899/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 20/08/2013). 3. No caso concreto, a dissolução irregular da sociedade ocorreu em 7/5/1999, e o sócio-gerente retirou-se do quadro societário em 20/4/1998. Não há falar, portanto, em incidência da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça para fins de redirecionamento em tal hipótese. Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no AgRg 1.509.717/SE, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 01/03/2016, DJe 08/03/2016)

Dessa forma, este entendimento considera apenas a prática do ato ilícito para imputar a responsabilidade tributária do administrador.

Por fim, última tese considera responsável aquele que ocupava a função de gerência durante a dissolução irregular, bem como também tenha o fato gerador do tributo exequendo. Nesse sentido temos as seguintes decisões:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN. (...) 4. 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). (STJ, AgRg no REsp 1.034.238/SP, Rel. Ministro Denise Arruda, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO SÓCIO-GERENTE QUE INGRESSOU NA SOCIEDADE APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO CRÉDITO EXEQUENDO. 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 o redirecionamento da execução fiscal é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar tenha exercido a função de gerência, no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da empresa executada. Precedentes: AgRg no AREsp. 707.162/BA, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 4.8.2015; AgRg no Ag 1.244.276/SC, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 4.3.2015. 3. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento. (STJ, AgRg no REsp 764.758/BA, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 01/12/2015, DJe 11/12/2015)

Diante e tantas controvérsias o STJ instaurou o tema repetitivo 981 em 2017, de modo a finalmente estabelecer qual tipo de sócio administrador pode ser incluído na execução fiscal, conforme ementa colacionada:

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.

Diante das hipóteses apresentadas, temos que a aplicação da primeira pode gerar embaraços e suscitar insegurança jurídica. Isso porque, mesmo que o administrador tenha praticado fato gerador, isso não é empecilho para ele deixar regularmente a função de gerência da sociedade, entregando-a em plena atividade, observando as normas previstas nos estatutos e em lei.

Aplicar a terceira hipótese também poderia implicar em deixar impune o descumprimento das leis societárias e supostas apropriações do ativo pelo sócio que dissolveu, pois basta que seja feita a troca dos poderes de gerência, retirando-se quem ocupava o cargo à época do fato jurídico, hipótese extremamente comum nas sociedades empresárias, as quais são dinâmicas e mudam constantemente de acordo com o mercado.

Por fim, a segunda hipótese parece ser mais adequada, pois ela responsabiliza quem de fato realizou a dissolução e agiu em desconformidade em descumprimento com o ordenamento jurídico, pois o art. 135 prevê a responsabilização aos indivíduos que praticaram infração à lei, não elencando nenhum outro requisito.

A matéria ainda aguarda julgamento, sobrestando os recursos supervenientes sobre o mesmo tema.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, o presente estudo buscou analisar, em detalhes, o redirecionamento da execução fiscal em razão da dissolução irregular da sociedade. Foram abordadas a definição, origem e partes que compõem a relação jurídica tributária, bem como a controvérsia do Tema de Repercussão Geral 981, do STJ.

Dessa forma, tem-se que o redirecionamento da execução fiscal é medida processual adotada para efetivar a aplicação das responsabilidades previstas em lei.

Nesse sentido, o art. 135, III, do CTN impõe a responsabilidade ao terceiro investido com poderes de gerência, que pratica atos com excesso de poder ou infração de lei. Nessa esteira, o redirecionamento da execução fiscal pela dissolução irregular se dá pela infração das leis civis e societárias, ficando aquele que exercia poderes de gerência (sócio ou não) solidariamente responsável pelo pagamento do tributo, proporcionando assim uma maior possibilidade à Fazenda Pública de reaver o seu crédito.

Por isso discute-se qual o administrador deverá integrar o polo passivo na hipótese da dissolução irregular: aquele que praticou o fato gerador; o que deu causa a dissolução ou aquele que estava na função de gerência durante ambos os períodos. Assim, imperioso atribuir a responsabilidade aquele que realiza a dissolução irregular, pois é quem pratica o ato ilícito e deixa de realizar o pagamento aos credores, incorporando o ativo ao seu patrimônio pessoal.

Aceitar qualquer uma das outras duas hipóteses seria ou responsabilizar o administrador que entregou a atividade em regular funcionamento e cumpriu com sua função social ou

restringir a recuperação do crédito tributário pela Fazenda Pública, deixando impune a dissolução irregular das sociedades que alteraram a administração da sociedade.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. Teoria Geral da Relação Jurídica. vol. I e II. Coimbra: Almedina, 2003

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Relação jurídica tributária. 2016.249 f. Tese (Doutorado Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

_____. Lei nº 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. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Lei de Execução Fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, 24 set. 1980.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1862, de 27 de dezembro de 2018, que dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 2018.

_____. Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, que dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Diário Oficial da União, Brasília, 26 fev. 2010.

_____. Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017, que regulamenta o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade. Diário Oficial da União, Brasília, 19 set. 2017.

_____. STF, RE 562.276/PR com Repercussão Geral, Tribunal Pleno, Ministra Relatora Ellen Gracie, julgado em: 03/11/2010, DJe: 10/02/2011.

_____. STJ, AgInt no AgInt no AREsp 1.343.161/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, julgado em 16/12/2019, DJe 19/12/2019.

_____. STJ, AgRg no REsp 764.758/BA, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 01/12/2015, DJe 11/12/2015.

_____. STJ, AgRg no REsp 1.034.238/SP, Rel. Ministro Denise Arruda, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009.

_____. STJ, AgRg no AgRg 1.509.717/SE, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 01/03/2016, DJe 08/03/2016.

_____. STJ, AgRg no Ag 262.317/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 05/09/2013, DJe 17/09/2013.

_____. STJ, AgRg no Ag 5.251/MS, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, julgado em 26/06/2012, DJe 07/08/2012.

_____. STJ, AgRg no Ag 1.211.213/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19/02/2011, DJe 24/02/2011.

_____. STJ. REsp 1.775.269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019.

_____. STJ, REsp 1.363.809/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 19/02/2013, DJe 13/06/2016.

_____. STJ. Súmula nº 435. Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010.

_____. STJ, Tema Repetitivo 444. Primeira Seção, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08/05/2019, DJe 12/12/2019.

_____. TRF4, AC 5051413-04.2013.404.7100, 1ª Turma, Rel. Maria de Fátima Freitas Labarrère, julgado em 11/09/2014.

_____. TRF4. Súmula nº 112.

_____. TRF4. Súmula nº 113.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário, p. 482-485; ICMS. 10.ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

_____, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

CAUREO, Elisângela. O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária: Aspectos Atuais. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS. Porto Alegre. v. IX. p. 322. mai, 2014.

DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

FULGÊNCIO, Rafael Figueiredo; CASTRO, Luísa Pires Monteiro de. A responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas: interpretação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Direito tributário. p. 318-340. 1. Ed. Florianópolis: CONPEDI, 2014.

GUETIERREZ, Marina Iezzi. Responsabilidade Tributária dos sócios e administradores. São Paulo: INSPER, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros. 2. ed. v. II. São Paulo: Atlas, 2008.

MEZZOMO, Marcelo Colombelli. A prescrição intercorrente e a responsabilidade tributária do sócio. Checkpoint Thomson Reuters, 2006. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/3101/a-prescricao-intercorrente-e-a-responsabilidade-tributaria-do-socio-marcelo-colombelli-mezzomo>>. Acesso em: 16 de set. de 2021.

RAMOS, José. Responsabilidade Tributária do Sócio e do Administrador: Normas Jurídicas, Fatos Jurídicos e Prova. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 25. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

THEODORO JR., Humberto. Lei de Execução Fiscal. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.