

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

César Augusto Baldi Martinez

**A DISSOLUÇÃO IRREGULAR COMO FUNDAMENTO PARA O  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS ADMINISTRADORES  
DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA: ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA À LUZ DAS INOVAÇÕES DO NOVO CPC**

Porto Alegre  
2017

César Augusto Baldi Martinez

**A DISSOLUÇÃO IRREGULAR COMO FUNDAMENTO PARA O  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS ADMINISTRADORES  
DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA: ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA À LUZ DAS INOVAÇÕES DO NOVO CPC**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Advocacia de Estado e Direito Público, pelo Programa de Pós-graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul em convênio com a Escola da Advocacia da União.

Orientador: Professor Doutor Rômulo Ponticelli Giorgi Jr.

Porto Alegre  
2017

César Augusto Baldi Martinez

**A DISSOLUÇÃO IRREGULAR COMO FUNDAMENTO PARA O  
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS ADMINISTRADORES  
DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA: ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA À LUZ DAS INOVAÇÕES DO NOVO CPC**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Advocacia de Estado e Direito Público, pelo Programa de Pós-graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul em convênio com a Escola da Advocacia da União.

Orientador: Professor Doutor Rômulo Ponticelli Giorgi Jr.

Aprovada pela Banca Examinadora em:\_\_\_\_\_ .

**BANCA EXAMINADORA**

\_\_\_\_\_  
Orientador: Prof. Dr. Rômulo Ponticelli Giorgi Jr

\_\_\_\_\_  
Examinador: Prof.

\_\_\_\_\_  
Examinador: Prof.

Porto Alegre  
2017

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, por todo apoio que me foi dado durante a elaboração deste trabalho, contribuindo para a sua realização.

Aos demais professores do Programa de Pós-Graduação em Direito desta Faculdade, que colaboraram para esta pesquisa e para o aprofundamento dos meus conhecimentos jurídicos, mediante valiosos debates e ensinamentos.

À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que me incentivou na realização do curso de Pós-Graduação, mediante a concessão de bolsa de estudos, através do Centro de Altos Estudos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CEAE) em parceria com a Escola da Advocacia-Geral da União.

Aos meus familiares e à minha esposa Samantha, pelo apoio para a realização deste trabalho.

## RESUMO

O presente estudo possui como tema central a questão do redirecionamento do processo de execução fiscal em face dos administradores da empresa executada com fundamento na dissolução irregular. Procurou-se analisar os aspectos relevantes da execução fiscal, os princípios norteadores aplicáveis ao presente estudo, suas peculiaridades, bem como a distinção entre as figuras do contribuinte e do responsável tributário. O estudo tem por objetivo traçar um panorama da responsabilidade tributária dos sócios da empresa executada no ordenamento jurídico brasileiro, destacando-se seus aspectos gerais, a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica, as teorias aplicadas para conceituar os vários tipos de responsabilidade presentes no art. 135, inciso III, do CTN, sempre em cotejo com os novos dispositivos do CPC, bem como os principais artigos regulamentadores no Código Tributário Nacional, e na legislação civil e empresarial. Na sequência, debruçou-se o trabalho na aplicação da Súmula 435 do STJ, bem como mostrou-se a distinção entre os casos de responsabilidade do sócio que era gerente na época da dissolução irregular da empresa para os casos de responsabilidade do sócio que era gerente na época da ocorrência do fato gerador do tributo em cobrança. Posteriormente, abordou-se o caso da responsabilização do administrador nos casos de execução fiscal de dívida não tributária e a prescrição para requerer o pedido de responsabilização. Por fim, analisou-se o tema da aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal previsto nos artigos do novo Código de Processo Civil. Em todo o trabalho defendeu-se as possibilidades da aplicação concreta do redirecionamento no ordenamento jurídico brasileiro para o administrador, na hipótese de dissolução irregular, através de uma visão doutrinária e jurisprudencial, para que se tenha um processo de execução mais justo e efetivo.

**Palavras-chave:** Tributação. Execução Fiscal. Redirecionamento. Responsabilidade tributária. Sócio-gerente.

## ABSTRACT

The present study deals with the central subject matter of redirecting the tax execution procedure in the face of the managing partner of the debtor company's revenues. Significant features of the execution have been analyzed, with their guiding principles and peculiarities, as well as the distinction between the figure of the tax payer and of the person liable to tax. Later, an overview of the responsibility of the managing partners executed in the Brazilian legal system, enhancing the general aspects, the theory of the disregard of the legal entity and the main regulatory articles of the National Tax Code, Procedural Civil Code and civil legislation. Following the hypothesis of the redirection of the tax execution in the face of the managing partner, with emphasis on the irregular dissolution of the company, situation where the Summula nº 435 of the Superior Court of Justice can be applied. Also, the distinction between the cases of the manager partner's responsibility, at the time of the irregular dissolution of the company, and the cases of partner's responsibility, who was the manager at the time of the occurrence of the triggering event of the tax. Subsequently, the study approaches peculiar cases of the prescription of the redirection in face of the partner, whichever they are, and the redirection in face of the manager of the company in no tributary tax cases. Finally, the development of Brazilian jurisprudence on the subject of the tax execution redirection towards the company partners of the executed company, highlighting the possibilities of its concrete application on the Brazilian scenery, the application of new articles of the disregard of the legal entity procedure, leading to the forms of making such mechanism positive, so that we have a more effective and fair process.

**Keywords:** Taxation. Tax Execution. Redirection. Tax Responsibility. Managing Partner.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

**ADI** - Ação Direta de Inconstitucionalidade

**AG** - Agravo

**AgRg**- Agravo Regimental

**Art.** - Artigo

**CC** - Código Civil

**CDA** - Certidão de Dívida Ativa

**CDC** - Código de Defesa do Consumidor

**CF** - Constituição Federal

**CPC** - Código de Processo Civil

**CTN** - Código Tributário Nacional

**EC** - Emenda Constitucional

**IDPJ** - Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica

***ibid.*** - Do mesmo autor, na mesma obra

**LC** - Lei Complementar

**LEF** - Lei de Execução Fiscal

***Loc. cit.*** - No lugar citado (mesmo autor, mesma obra, mesma página) (Loco citato)

**Min.** - Ministro

**NCPC** - Novo Código de Processo Civil

***Op. cit.*** - Obra citada (*opus citatum*)

**p.** - página

**PGFN** - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

**REsp** - Recurso Especial

**STF** - Supremo Tribunal Federal

**STJ** - Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>12</b>
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O SUJEITO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	12
2.2 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE NA EXECUÇÃO FISCAL .....	16
2.3 AS PECULIARIDADES DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL.....	23
2.4 O NOVO CPC E APLICAÇÃO DA A TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES NO NO RITO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	27
2.5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA x RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL: AS FIGURAS DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.....	31
<b>3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA .....</b>	<b>36</b>
3.1 ASPECTOS GERAIS .....	36
<b>3.1.1 A dissolução irregular e a condição de administrador .....</b>	<b>36</b>
<b>3.1.2 Natureza jurídica da responsabilidade tributária do administrador nos casos de dissolução irregular da sociedade e a finalidade dessa responsabilização.....</b>	<b>38</b>
<b>3.1.3 O princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica ou princípio da entidade.....</b>	<b>41</b>
<b>3.1.4 Conceito: responsabilidade pessoal x responsabilidade subsidiária; responsabilidade por substituição x responsabilidade por transferência.....</b>	<b>41</b>
<b>3.1.5 As teorias aplicadas para conceituar os vários tipos de responsabilidade presentes no art. 135, inciso III, do CTN. ....</b>	<b>44</b>
3.1.5.1 Teoria da responsabilidade objetiva e solidária.....	45
3.1.5.2 Teoria da responsabilidade por substituição (pessoal).....	46
3.1.5.3 Teoria da responsabilidade subsidiária do administrador e principal da empresa .....	47
3.1.5.4 Teoria da responsabilidade principal do administrador e subsidiária da empresa contribuinte.....	48
3.1.5.5 Teoria da responsabilidade subjetiva e solidária entre o administrador e a empresa contribuinte.....	49
3.1.5.6 Teoria adotada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional .....	50
<b>3.2 A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA PESSOA JURÍDICA .....</b>	<b>51</b>



<b>4 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA EXECUTADA COM FUNDAMENTO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR .....</b>	<b>56</b>
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	56
4.2 O ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	57
<b>4.2.1 O “mero” inadimplemento da obrigação tributária .....</b>	<b>58</b>
<b>4.2.2 O excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto e os poderes de gerência, administração ou representação dos administradores da empresa executada.....</b>	<b>61</b>
<b>4.2.3 A dissolução irregular da pessoa jurídica e a Súmula 435 do STJ.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.4 Em face de quais sócios poderá ser requerido o redirecionamento das execuções fiscais, o rito processual para considerá-lo parte no processo e a caracterização do ato infracional.....</b>	<b>67</b>
<b>4.2.5 Definição temporal da atuação do administrador ou sócio-gerente à frente da empresa e a caracterização do ato infracional.....</b>	<b>73</b>
4.2.5.1 Gerência à época do fato gerador .....	75
4.2.5.2 Gerência da empresa à época da dissolução irregular .....	78
<b>4.3 A RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NA EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>83</b>
<b>4.4. O DESCABIMENTO DA APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PREVISTO NOS ARTIGOS 133 A 137 DO NOVO CPC .....</b>	<b>88</b>
<b>4.5 A PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE REQUERER O PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-ADMINSTRADOR NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR .....</b>	<b>91</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>97</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>101</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro configura-se como um Estado Fiscal. Suas necessidades financeiras são satisfeitas através do pagamento de tributos por parte de seus membros, a fim de que se possa atender seus objetivos constitucionais. Quando o contribuinte não cumpre voluntariamente seu dever de pagar o tributo, tem lugar a intervenção do órgão judicial, o que configura a chamada execução forçada através do processo executivo fiscal, regido pela Lei nº 6.830/80.

Deve-se considerar nesse processo que a grande maioria das execuções fiscais propostas pela Fazenda Pública são em face de pessoas jurídicas, organizadas na forma de uma sociedade empresária. Ocorre que, em uma enorme quantidade de casos, antes de se chegar na fase de satisfação da execução fiscal, a empresa executada já dilapidou seu patrimônio, não apresentando mais recursos, bens ou ativos para o pagamento do seu débito fiscal. Desse modo, a empresa frustra o credor fazendário ao encerrar irregularmente a empresa.

Diante dessa realidade, após tentativas frustradas de localização de bens da sociedade, a Fazenda Pública tem a possibilidade de, nos casos específicos de dissolução irregular da sociedade, requerer a ampliação do pólo passivo da lide, incluindo como réus os sócios-gerentes ou administradores da empresa executada.

Assim, mostra-se fundamental a análise da responsabilidade tributária que pode ser imputada aos sócios-administradores da empresa devedora, permitindo que sejam definidos os parâmetros para a correta aplicação do mecanismo do redirecionamento da execução fiscal.

Como será visto na presente monografia, o sócio-gerente ou administrador da empresa devedora poderá vir a ser responsabilizado pelo pagamento do débito, mesmo não tendo ele praticado o fato gerador do tributo, em razão das regras de responsabilidade do direito civil, tributário ou empresarial, nos termos do artigo 4º, inciso V c/c § 2º, da LEF.

Para tanto, deverá haver procedimento administrativo ou requerimento judicial, uma vez que não se trata da responsabilidade originária pelo pagamento do tributo, mas sim de uma responsabilização a ser definida de maneira superveniente,

com base nas regras de responsabilidade do direito civil, tributário ou empresarial, conforme já referido.

O presente trabalho possui como tema central o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio-gerente em razão da dissolução irregular, inserindo-se na proposta de desenvolver estudos interdisciplinares em Direito e de revisão bibliográfica, em especial no que diz respeito aos ramos do Direito Tributário e Processual Civil. Por meio de uma pesquisa envolvendo a evolução doutrinária e jurisprudencial, será possível que se estabeleça os principais contornos e aspectos acerca do tema.

Para tanto, no primeiro capítulo, pretende-se abordar as principais peculiaridades envolvendo o processo de execução fiscal e sua relação com a responsabilidade tributária, apontando-se os seus princípios norteadores e aspectos gerais que se aplicam ao tema do presente estudo. Além disso, serão traçadas as diferenças entre as figuras do contribuinte e do responsável tributário, tudo sob a luz das novas regras e dos novos institutos do novo CPC aplicáveis à execução fiscal.

No segundo capítulo, será tratada de forma aprofundada a responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica devedora em face da dissolução irregular da empresa. Inicialmente, serão apontados os aspectos gerais relativos à responsabilidade tributária dos administradores, a natureza jurídica dessa responsabilidade e sua finalidade. Em seguida, foram explanadas as teorias aplicadas para conceituar os vários tipos de responsabilidade presentes no art. 135, inciso III, do CTN; a teoria da desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica, bem como os principais artigos regulamentadores no Código Tributário Nacional, na legislação civil e empresarial.

Na sequência, no último capítulo, debruçou-se o trabalho sobre um estudo profícuo sobre o artigo 135 do CTN, a aplicação da Súmula 435 do STJ, e uma definição temporal acerca de quais sócios poderão ser incluídos no pólo passivo das execuções fiscais no caso de redirecionamento, apontando-se as três situações mais comentadas pela doutrina e jurisprudência: a) o sócio-gerente no momento do inadimplemento do tributo; b) o sócio-gerente na época da ocorrência do fato gerador do tributo devido e c) o sócio-gerente no na época da dissolução irregular da empresa.

Por fim, ainda no terceiro capítulo, que trata especificamente sobre o redirecionamento da execução fiscal em face do administrador da pessoa jurídica com fundamento na dissolução irregular, foram tratadas questões que vem gerando muitas divergências e discussões na doutrina e na jurisprudência, quais sejam: a) o caso da responsabilização do administrador nos casos de execução fiscal de dívida não tributária; b) a questão da prescrição para se fazer o pedido de redirecionamento; e c) o tema da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal previsto nos artigos do novo Código de Processo Civil.

Em todo o trabalho defendeu-se as possibilidades da aplicação concreta do redirecionamento brasileiro para o administrador da empresa à luz do novo ordenamento jurídico, na hipótese de dissolução irregular, através de uma visão atualizada da doutrina e da jurisprudência, para que se tenha um processo de execução fiscal mais justo, célere e efetivo.

## 2 O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O SUJEITO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL

As primeiras linhas do capítulo em que se pretende conceituar a figura do sujeito passivo da ação de execução fiscal passa necessariamente pelo exame da petição inicial do executivo fiscal, na qual há que se verificar qual o devedor constante da certidão de dívida ativa.

O processo civil brasileiro de marca chiovendiana, vale dizer, processo italiano construído no começo do século passado, caracteriza-se pela regra da *nulla executio sine titulo*. A tutela executiva, portanto, busca a satisfação ou a realização de um direito já acertado ou definido em título judicial ou extrajudicial, com vistas a eliminação de uma crise de adimplemento.

No caso da execução fiscal, após o não pagamento pelo devedor de suas dívidas fiscais, a Fazenda Pública unilateralmente constitui o título executivo que irá respaldar a execução fiscal forçada, passando os créditos fazendários, a partir de sua inscrição em dívida ativa, a gozar de presunção de certeza e liquidez (Art 3º da LEF).<sup>1</sup>

Segundo leciona Leonardo Carneiro da Cunha:

O polo passivo da execução fiscal, por sua vez, deve ser preenchido pelo devedor constante da certidão da dívida ativa ou pelos sucessores a qualquer título. Pode, ainda, a execução fiscal ser promovida contra o garantidor da dívida ou contra pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, tais como o fiador, o espólio, a massa falida ou o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não tributárias.<sup>2</sup>

No pensar de Paulo Cesar Conrado, para a definição de uma execução fiscal, é indiferente a condição ostentada pelo respectivo sujeito passivo, não importando se

---

<sup>1</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.

<sup>2</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p.406.

solvente ou insolvente, se submetido a regime de falência, de recuperação judicial, etc.<sup>3</sup>

Ainda para o mesmo autor, diferentemente do que se passa com o polo ativo demanda executiva fiscal, sua posição passiva não encontra, no sistema, uma pré-definição. Muito ao contrário, aliás, as qualidades ostentadas pelo sujeito passivo são, em nível fiscal, um completo indiferente, o que permite afirmar que, preenchidas as condições efetivamente relevantes para a caracterização de uma execução como fiscal (sujeito ativo e objeto), qualquer um, devedor solvente ou insolvente, pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, pode figurar em seu polo passivo.<sup>4</sup>

Merece reprodução sobre o tema os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito passivo da relação jurídica 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 vinculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoa o consequente da regra-matriz que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.<sup>5</sup>

Em suma, o sujeito passivo da regra tributária é o devedor da obrigação, aquele que, uma vez realizado o comportamento concreto que estava descrito hipoteticamente, tem o dever de prestar ao sujeito ativo o objeto de um vínculo obrigacional, este traduzido, no Direito tributário, segundo clássico conceito de Rubens Gomes de Souza como

[...] o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**: de acordo com o novo CPC. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 30.

<sup>4</sup> *Ibid.*, p. 50.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 335

<sup>6</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 83.

O art. 4º da Lei n. 6.830/80 elenca a classe dos potenciais executados em nível fiscal:

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

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

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

VI - os sucessores a qualquer título.<sup>7</sup>

Importante também referir que o conceito do sujeito passivo da obrigação tributária previsto no Código Tributário Nacional (CTN). É a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária. É a pessoa determinada pela lei como devedora de uma prestação pecuniária, conforme o artigo 121 e seguintes do CTN:

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.<sup>8</sup>

Nesse sentido, Eduardo Sabbag leciona que o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (“contribuinte”). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter a necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”). Em sentido estrito, é a sujeição passiva indireta a submissão ao direito de crédito do Fisco, em virtude de expressa determinação legal, de pessoa diversa do contribuinte, desde que tenha um vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador (art. 128 do CTN).

Como se pode entrever da leitura dos dispositivos, a classe dos potenciais executados é constituída não só pela figura do devedor - vocábulo que designa

---

<sup>7</sup> BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

<sup>8</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

quem está direta e imediatamente relacionado materialmente ao crédito exequendo, mas também é composta também pela possibilidade que o sistema normativo defere à Fazenda Pública de direcionar sua pretensão executiva em vista de outros sujeitos conceitualmente considerados e que estão fora dos limites do vocábulo devedor (inc. I do referido artigo), mas que com ele mantêm algum vínculo reputado juridicamente como relevante (o fiador do devedor, o espólio do devedor, a massa - assim compreendida a sucessora processual do devedor, bem como os demais sucessores que assim se apresentem a qualquer título; respectivamente os incisos II, III, IV e VI).

Note-se que, no parágrafo anterior, propositalmente se deixou de lado a figura prevista no inciso V, qual seja a do "responsável, nos termos da lei [...]". Essa omissão se deve ao fato de que esse legitimado passivo será melhor estudado no próximo item, sem falar que é o devedor sobre o qual se debruçara o presente estudo, em especial nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica.

Cumprе observar desde já que, a responsabilidade a que se refere o inciso V em questão, segundo as precisas palavras de Paulo Cesar Conrado, não está ligada a um evento implicativo do desaparecimento do devedor, desvinculando-se, dessa forma, da noção de sucessão processual, que são os casos dos legitimados especiais descritos nos incisos, II, III, IV e VI (fiador, espólio, massa, sucessores a qualquer título) do art. 4º da LEF. Reforça o autor citado que não é possível falar que o sistema tenha cometido legitimidade ao responsável pensando-o como sucessor do *devedor*.<sup>9</sup>

Esses conceitos iniciais apresentados serão muito importantes para que se possa entender a responsabilidade dos sócios-gerentes com fundamento na dissolução irregular e a polêmica questão acerca da aplicabilidade nas execuções fiscais do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, temas que serão abordados em capítulos **apartados dessa monografia**.

---

<sup>9</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**: de acordo com o novo CPC. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 52-54.



## 2.2 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE NA EXECUÇÃO FISCAL

O fenômeno da responsabilização tributária dos sócios-gerentes na atualidade deve ocorrer mediante a observância de princípios e regras que, ao mesmo tempo, assegurem a eficácia do sistema tributário em escala mundial, bem como o respeito às garantias fundamentais dos cidadãos contribuintes.<sup>10</sup>

Inicialmente, cabe mencionar que à execução fiscal aplicam-se os princípios gerais do processo civil, como o princípio do contraditório e da ampla defesa, o princípio da isonomia entre as partes, o princípio do devido processo legal e o princípio da inércia jurisdicional.

Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero, ao tratar dos princípios que regem a execução civil, lecionam que seja como fase de um processo, seja como processo autônomo, a execução sempre se sujeitará aos princípios gerais que orientam todo o processo civil, tradicionalmente assentados como garantias fundamentais processuais, até por imposição constitucional. Citam como exemplo os princípios do devido processo legal, da efetividade da jurisdição, da tempestividade da prestação jurisdicional, do contraditório, entre outros.<sup>11</sup>

O devido processo legal é um princípio que merece ser ressaltado, pois traduz a ideia de que todos possuem o direito fundamental ao processo devido para o julgamento das demandas em que se é parte. O processo executivo fiscal obedece o rito previsto na Lei n. 6.830/80 e as regras previstas no Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente. O princípio foi importado de países que adotam o sistema da Common Law, e possui previsão expressa na Constituição Federal de 1988.

Entre os princípios específicos que se aplicam à execução fiscal no redirecionamento do processo para o sócio-gerente e sua consequente responsabilidade tributária, pode-se citar o princípio da autonomia, da efetividade, da disponibilidade, da patrimonialidade, da menor gravosidade, do resultado, da colaboração das partes e da tipicidade.

---

<sup>10</sup> BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 45.

<sup>11</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**. v. 2. Tutela dos direitos mediante procedimento comum. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 781.

Segundo o princípio da autonomia, o processo de execução é autônomo em relação ao processo de conhecimento correlato. Este princípio passou por diversos questionamentos com o advento das reformas processuais ocorridas em 2005 e 2006, em especial com a publicação da Lei nº 11.232/05, que passou a permitir o “cumprimento de sentença” no âmbito do mesmo processo que gerou o título executivo judicial, o que teria terminado com a autonomia da execução. Todavia, para os títulos executivos extrajudiciais, o princípio permanece em vigor, como ocorre no caso das execuções fiscais, nas quais a Certidão de Dívida Ativa representa o título executivo e que consubstancia o executivo fiscal.

Como bem ensina Paulo Cesar Conrado, não é aceitável supor a incidência da noção do processo sincrético quando se de título extrajudicial se está a falar. É porque não houve o prévio exercício de jurisdição, não tendo se instalado, pois, anterior processo que pudesse servir de suporte fático para a deflagração da atividade executória. Nesse caso, a tutela executiva decorreu, no caso dos títulos extrajudiciais, de um processo propriamente designado de executivo.<sup>12</sup>

O artigo 784 do atual no CPC arrola a certidão da dívida ativa como um documento qualificado como título executivo extrajudicial:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;<sup>13</sup>

Por sua vez, o princípio da efetividade significa que, uma vez quebrada a inércia jurisdicional com o pedido do exequente, o processo deve seguir de forma efetiva e útil à satisfação do crédito em questão, independentemente de pedidos específicos nos autos. Tudo porque o processo de execução fiscal se desenvolve no interesse do credor, de modo à satisfação do crédito público.

O processo executivo fiscal gira em torno de atos tendentes à satisfação do crédito público, a fim de que o Estado Brasileiro esteja apto a cumprir com seus

---

<sup>12</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**: de acordo com o novo CPC. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 17–18.

<sup>13</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

escopos fundamentais expressos na Constituição Federal (CF). Desta forma, para que o Estado satisfaça suas necessidades financeiras através do crédito público, é preciso que ocorra efetividade no processo executivo fiscal, o que acontecerá quando se alcançar a máxima eficácia da lei com o mínimo de atividade judicante.

Já o princípio da disponibilidade diz que a execução não pode se dar de ofício, devendo ocorrer apenas se houver pedido do credor, em decorrência da idéia de inércia da jurisdição.

O princípio da responsabilidade patrimonial, a seu turno, quer dizer que a execução de um título extrajudicial deverá recair sobre o patrimônio do devedor. A responsabilização do patrimônio dos sócios da pessoa jurídica, tema do presente estudo, ocorre diante de certas peculiaridades, como será demonstrado ao longo do trabalho. Como afirma o artigo 824 do CPC, "a execução por quantia certa realiza-se pela expropriação de bens do executado, ressalvadas execuções especiais."

Um princípio que é decorrente do princípio da responsabilidade patrimonial e que se trata de uma imposição do novo CPC é o chamado princípio da transparência patrimonial, em que o executado é obrigado a colaborar com o poder judiciário no sentido de indicar bens disponíveis de seu patrimônio. Merecem transcrição sobre o princípio em comento os ensinamentos de Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero:

O direito nacional tanto confere ao oficial de justiça o dever de localizar patrimônio que seja apto a responder pelas dívidas do requerido (art. 523, §3º e art. 829, §1º, do CPC), como impõe ao executado o dever de indicar bens que podem sujeitar-se à penhora, com sua localização, valor, prova de propriedade e, se for o caso, prova da inexistência de ônus sobre eles (art. 774, V, do CPC). [...] Por outras palavras, o patrimônio que pode ser atingido pela execução é transparente para o Judiciário, no sentido de que não pode o executado (ou o terceiro responsável) invocar qualquer grau de privacidade para esconder seus bens da constrição judicial.<sup>14</sup>

Na legislação comparada, foram criadas soluções pelos países desenvolvidos para resolver o problema da falta de transparência na execução. Nesses países, verifica-se a dificuldade de se localizar os bens do devedor é sanada pelo dever do

---

<sup>14</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**. v. 2. Tutela dos direitos mediante procedimento comum. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 787–788.

executado de informar o destino dos seus bens, a fim de que sobre eles recaiam os atos de constrição, sob pena de gravíssimas sanções, como multas e até a prisão.

Assim, Guilherme Goldschmidt traz o exemplo da Alemanha, que criou o instituto do *juramento de manifestação*. O referido juramento funciona como uma espécie de inventário, no qual o executado é convocado para uma audiência pessoal, em que fará uma declaração de todos os seus bens, entregando-a ao juízo da causa. Na execução germânica, o princípio da transparência é levado até as últimas consequências, na medida em que o devedor será citado para apresentar o inventário de todo seu patrimônio conhecido e prestar juramento (§900). Se negar a obrigação de prestá-lo, decidirá o tribunal. Se o devedor não comparecer ou negar-se injustificadamente a prestá-lo, o tribunal ordenará sua prisão (§901).<sup>15</sup>

Outro princípio muito importante aplicável ao presente estudo é o princípio do resultado. Trata-se de um princípio que simboliza de maneira significativa o processo de execução fiscal. Enquanto que na relação processual de conhecimento é lastreada na isonomia entre as partes, na relação executiva aparece a predominância da posição processual do credor.

A execução, conforme se entrevê do artigo 797 do CPC, desenvolve-se no exclusivo interesse do credor. Ainda que se respeite os direitos do devedor, a atividade executiva se volta, exclusivamente, a satisfazer um interesse já tido como existente do credor. Por isso, não há se falar em "paridade de armas" entre as partes, nem elas estão em situação de igualdade que lhes permita as mesmas oportunidades ou o mesmo espaço de participação no processo.<sup>16</sup>

Importante dizer que princípio do resultado é uma decorrência de que o credor tem a seu favor um documento representativo da existência do seu direito e, no caso do crédito público, a certidão de dívida ativa tem presunção de validade, liquidez e certeza.

O princípio da menor onerosidade significa que, embora a execução seja feita no interesse do credor, conforme acima já visto, ela deve ocorrer da maneira menos

---

<sup>15</sup> GOLDSCHMIDT, Guilherme. **A penhora online no direito processual brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 32.

<sup>16</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**. v. 2. Tutela dos direitos mediante procedimento comum. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 784.

gravosa possível para o devedor, evitando abusos e desproporções para a satisfação do crédito.

Em razão disso, o novo CPC previu em seu art. 805 que sempre que a execução possa desenvolver-se por mais de um meio, deve-se optar por aquele que seja menos gravoso ao executado. Ou seja, se coexistirem várias técnicas de efetivação judicial das prestações que tenham mesmo grau de eficácia, não se justifica o emprego da técnica mais onerosa ao devedor.

Relevante trazer à lume o previsto no art. 847 do CPC: “O executado pode, no prazo de 10(dez) dias contado da intimação da penhora, requerer a substituição do bem penhorado, desde que comprove que lhe será menos onerosa e não trará prejuízo ao exequente.”<sup>17</sup>

Também tem aplicação ao presente estudo o princípio da tipicidade das formas executivas. Conforme esse princípio, apenas atos normativamente previstos poderão ser praticados no processo de execução, evitando-se abusos em face do devedor. O sistema impõe necessariamente o emprego de determinada técnica para a tutela executiva. A esfera jurídica do devedor apenas pode ser invadida mediante os meios de execução previamente definidos pelo legislador, com o quê a atuação do Estado é limitada em prol da preservação da liberdade do devedor. Evita-se assim, o arbítrio do Estado.<sup>18</sup>

Por fim, há que se dizer que o novo CPC trouxe um princípio obrigatório para quaisquer litigantes em juízo, qual seja o princípio da colaboração/cooperação das partes no processo. Sem correspondente no CPC de 1973, o artigo 6º do atual Estatuto Processual Civil dispõe: “Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.”<sup>19</sup>

O artigo citado foi inserido nos primeiros doze artigos do novo CPC, que dispõem sobre as "Normas Fundamentais do Processo Civil". Sendo assim, o princípio da colaboração não é um simples discurso, mas uma proclamação de que

---

<sup>17</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

<sup>18</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**. v. 2. Tutela dos direitos mediante procedimento comum. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p.782.

<sup>19</sup> BRASIL. *op. cit.*

as partes devem atuar no desenrolar do processo com lealdade e com boa vontade para que se obtenha um resultado justo e efetivo.

Segundo Alexandre Freitas Câmara (*apud* Ronaldo Campos e Silva), o processo passa a dever ser encarado como uma comunidade de trabalho, em que todos os sujeitos envolvidos operam ou, se preferir o leitor, cooperam os instrumentos processuais, de modo a legitimar pelo diálogo pela lealdade o seu resultado.<sup>20</sup>

Insta referir o pensar de Alexandre Freitas Câmara sobre o princípio em comento:

O modelo constitucional de processo impõe um processo participativo, não mais centrado na pessoa do juiz, mas que é conduzido por diversos sujeitos, todos eles igualmente importantes na construção do resultado da atividade processual. [...] Seria uma ingenuidade acreditar que os sujeitos do processo vão se ajudar mutuamente. Afinal, litigantes são adversários, buscam resultados antagônicos. [...] Mas o princípio da cooperação deve ser compreendido no sentido de que os sujeitos do processo vão "cooperar" juntos, trabalhar juntos na construção do resultado do processo. Os sujeitos do processo vão, em conjunto, atuar ao longo do processo para que legitimem o resultado que através dele será alcançado.<sup>21</sup>

Ademais, tendo em vista a especificidade da execução fiscal, que envolve entes públicos e crédito indisponível, a ela se aplica também alguns outros princípios.

Nesse sentido, pode-se citar o princípio da supremacia do interesse público, que deve pautar a execução fiscal na medida em que o crédito em cobrança é também um crédito público.

Entre as implicações desse princípio, pode-se citar, por exemplo, o embasamento à teoria da fraude à execução, segundo a qual um contrato de alienação entre o devedor e um terceiro poderá ser desfeito com vistas à satisfação de um crédito tributário em execução e declarado ineficaz, quando o devedor não deixar bens livres e desembargados para a satisfação de sua dívida.

---

<sup>20</sup> CAMPOS E SILVA, Ronaldo. O princípio da cooperação na execução fiscal: utopia ou realidade? In: DUARTE, Fernanda; BOMFIM, Gilson; MURAYAMA, Janssen (Org.). **A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 72.

<sup>21</sup> CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 11.

Também merece ser destacada a indisponibilidade do crédito público, o que impede que sejam feitos acordos judiciais no curso do processo, podendo apenas haver a adesão do devedor aos programas de parcelamento legalmente previstos.

Nesse sentido, veja-se a seguinte decisão:

Ementa: EXECUÇÃO FISCAL - ICMS Sentença que reconheceu a prescrição em relação ao sócio e desistência tácita quanto à pessoa jurídica executada Decisório que não merece subsistir Prescrição Direcionamento contra os sócios Inocorrência - A oposição de embargos suspende a prescrição contra ela e contra os sócios - Execução proposta em 2005, com embargos opostos no mesmo ano, tendo sido extintos em 2007 - Redirecionamento contra os sócios requerido em 2010, portanto, anterior ao decurso do quinquênio Desistência tácita da Fazenda Pública quanto à execução da pessoa jurídica. Impossibilidade Aplicação do princípio da indisponibilidade do interesse público pela Administração Recurso provido.<sup>22</sup>

Assim, diante desta breve enumeração de princípios norteadores do processo de execução fiscal, pode-se concluir que a atuação do Estado na cobrança do crédito público está pautada não somente em regras legalmente estabelecidas, mas também em princípios que possuem destacada relevância para que se tenha um processo justo e eficaz.

Ademais, após o advento do Novo CPC, o sistema processual brasileiro passou por grande reformulação e suas novas regras influenciarão as normas especiais previstas na Lei de Execução Fiscal. No decorrer do presente trabalho serão melhor estudadas essas novas regras e sua aplicabilidade aos executivos fiscais, bem serão cotejados os novos princípios processuais com os acima já expendidos, a fim de se dar uma nova interpretação para as regras aplicáveis à figura da responsabilidade do sócio-gerente

---

<sup>22</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação 0007227-28.2005.8.26.0564-SP. 8ª Câmara de Direito Público. Relator: Des. Rubens Rihl. São Bernardo do Campo, 27 fev. 2014.

### 2.3 AS PECULIARIDADES DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal apresenta algumas peculiaridades se comparado ao tradicional processo de execução civil regido pelo Código de Processo Civil. Serão comentados de forma superficial alguns dos artigos da LEF que mais interessam para o presente trabalho.

Visando a dar ampla e imediata proteção ao interesse público, o sistema legal vigente, através do rito regulado pela Lei n. 6380, de 22.09.1980 (Lei de Execução Fiscal), possibilita que os agentes do Poder Executivo imponham deveres ou restrições e executem diretamente suas próprias decisões administrativas, independentemente de uma ordem judicial. É o denominado princípio da auto-executoriedade, que se traduz no poder de impor restrições aos direitos e liberdades individuais, em favor do interesse público.<sup>23</sup>

Em que pese ter a execução fiscal seu rito próprio, o disposto no art. 1º da Lei n. 6.830/80 prevê que "a execução fiscal para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil".<sup>24</sup> O texto literal do artigo citado, portanto, não deixa dúvidas acerca da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil às execuções fiscais.

Nesse ponto, cabe a ressalva feita pelo doutrinador Mauro Luís Rocha Lopes,<sup>25</sup> que afirma:

De notar-se, mais, que nem todas as lacunas existentes na LEF autorizam a aplicação de normas contidas na lei processual geral, mas apenas aquelas consideradas indesejáveis, ensejadoras de perplexidade no caso concreto enfocado pelo exegeta. Isso, em respeito a um eventual silêncio eloquente do diploma especial, que se bastará como solução normativa.

Ao analisar a LEF, fazendo-se uma comparação com o processo de execução do Código de Processo Civil, desde logo pode-se apontar como peculiaridade o

---

<sup>23</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha; et al. **Lei de execução fiscal**: comentada e anotada. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 33.

<sup>24</sup> BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

<sup>25</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 9. ed. Niterói: Ímpetus, 2014. p. 8.



próprio título executivo que irá embasá-la. Há que se dizer que a pretensão executiva é a ação própria para a Fazenda Pública cobrar direitos inscritos em Dívida Ativa, seja ela de natureza tributária ou não-tributária (LEF, art. 2º).<sup>26</sup>

Assim, o artigo 2º da lei em comento diz que a Certidão de Dívida Ativa é o documento que representa o débito fiscal e, conforme seu art. 3º, tem-se que a dívida executada regularmente inscrita, presume-se líquida e certa, na conformidade com o art. 204 do Código Tributário Nacional.<sup>27</sup>

Registre-se que a certidão que fundamenta o executivo fiscal deve apresentar todos os requisitos legais que lhe conferem validade e eficácia executiva, tais como: a identificação do devedor; as origens dos débitos, com a menção expressa das leis que os fundamentam, permitindo sua identificação; os valores correspondentes aos períodos apurados, com os respectivos vencimentos; termos iniciais de atualização monetária e juros de mora, e percentual da multa aplicada, tudo com a sua fundamentação legal; número e data da inscrição; bem como número do processo administrativo.

A Lei de Execuções Fiscais não prevê a necessidade de demonstrativo de cálculo nos moldes exigidos pelo art. 798, I, "a" e "b" do novo CPC, que, nesse caso, não tem aplicação subsidiária, haja vista a disciplina suficiente acerca da petição inicial na Lei 6.830/80. Nesse sentido, cita-se:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 614, II, CPC. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA À LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. INADMISSIBILIDADE.

1. É inaplicável o preceito do Estatuto Processual Civil (inciso II do art. 614), de forma subsidiária, às ações executivas fiscais, eis que inócurre omissão legislativa a justificar tal intento.
2. A execução judicial para a cobrança da dívida ativa dos entes públicos possui procedimento próprio, regido por lei específica (Lei nº 6.830/80), que, expressamente, consigna que a petição inicial deve ser acompanhada de Certidão de Dívida Ativa (art. 6º, § 1º), detentora dos requisitos essenciais elencados no § 5º do art. 2º.
3. Recurso especial improvido.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Art. 2º- Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

<sup>27</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>28</sup> SANTA CATARINA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 605.102 - SC (2003/0198060-0).

Outra peculiaridade digna de nota se refere a que a certidão de dívida ativa que fundamenta a execução fiscal costuma ser juntada por meio eletrônico, conforme permite o artigo 2º, § 7º, da Lei 6.830/80, constando o respectivo número e série, de maneira que nesse caso não há nulidade em face da inexistência de indicação de número de livro e da folha da inscrição em Dívida Ativa.

Cabe destacar que, em caso de o executado apresentar sua defesa contestando o aspecto formal do título executivo, por meio de embargos, por exemplo, deverá demonstrar comprovação cabal e contundente para afastar a presunção de legitimidade da certidão de Dívida Ativa, não sendo suficientes alegações genéricas de incorreção da cobrança, como normalmente se verifica nos processos judiciais de defesa do devedor.

Quanto ao procedimento, cabe destacar o disposto no artigo 5º da LEF, que diz que a competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário. Ou seja, é uma regra de competência especial que prevalece sobre a regra geral.

Ajuizado o processo, destaca-se que o despacho inicial já irá conter determinação de penhora ou arresto, conforme o artigo 7º da LEF.

Já o artigo 8º prevê como principal forma de citação aquela feita na via postal, se outro meio de citação não for requerido pelo exequente. Por sua vez, a citação por meio de edital, prevista no inciso IV do dispositivo, mostra-se muito útil para os casos em que não se localiza o devedor executado, tendo relação direta com o redirecionamento do feito, objeto central deste estudo.<sup>29</sup>

Citado o executado, este terá um prazo de 5 dias para pagar a dívida ou garantir a execução, nos termos do artigo 8º. Os artigos 9º e 10º apresentam, respectivamente, as garantias a serem ofertadas pelo executado em juízo no processo de execução e a possibilidade de determinação da penhora no caso de não pagamento ou garantia.

---

<sup>29</sup> Por essa razão, a citação por meio de edital será apresentada de forma mais detalhada nos capítulos seguintes, quando do estudo do redirecionamento para o sócio-gerente.

Importante norma é a constante no artigo 11, que traz a ordem de preferência para a penhora de bens, tendo como primeiro lugar o dinheiro. Nesse ponto, cabe destacar que para a penhora de dinheiro a jurisprudência consolidou a possibilidade da penhora eletrônica de contas do executado por meio do convênio conhecido como Bacen-jud, aplicando-se subsidiariamente o art. 854 do novo CPC.<sup>30</sup>

O artigo 16 trata da forma como o devedor executado irá se defender da execução fiscal, utilizando-se de ação autônoma, dentro de um processo de conhecimento, tudo para mostrar fatos modificativos, suspensivos ou extintivos capazes de ferir o título executivo que embasa o executivo fiscal.

A LEF prevê os embargos à execução em seus artigos 16 e 17, descrevendo os momentos para apresentação e a restrição da amplitude. Como qualquer demanda inicial, a peça vestibular dos embargos tem que preencher os requisitos expostos nos artigos 319 e 320 do novo CPC.<sup>31</sup>

Poderão ser apresentados pelo executado os referidos embargos, no prazo de 30 dias, a contar do depósito ou da intimação da penhora. Nesse ponto, cabe destaque para o § 1º do dispositivo, que prevê a exigência de garantia para a interposição de embargos.

Por fim, destaca-se a previsão do artigo 40 da LEF, abaixo exposto:

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

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

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

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

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

---

<sup>30</sup> Art. 854. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução.

<sup>31</sup> CHUCRI, Augusto Newton. Dos embargos à execução fiscal. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 691–732.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)<sup>32</sup>

Por meio desse mecanismo, é possível que o feito permaneça suspenso por certo período, enquanto o exequente diligencia na busca por bens penhoráveis, evitando-se movimentações processuais inócuas e sem impulso útil. Todavia, tal dispositivo possui um rito determinado a ser seguido, o que muitas vezes não é seguido pelos juízes, desafiando recursos que seriam desnecessários caso a regra fosse observada.

Com efeito, consoante dispõe o artigo 40, *caput* e § 2º, da LEF, o juiz suspenderá o curso da execução enquanto não localizado o devedor ou seus bens; decorrido 1 (um) ano de suspensão, persistindo tal situação, será determinado o arquivamento dos autos, iniciando-se o prazo da prescrição intercorrente, que será de cinco anos.

Ou seja, a prescrição só poderá ser decretada pelo juízo se estiver evidenciado nos autos o *iter* do art. 40 da LEF, pressupondo a inação da parte exeqüente pelo período de cinco anos.

Como será visto em capítulo específico no decorrer do presente estudo, questão muito tormentosa na doutrina e na jurisprudência é a que diz respeito à prescrição para o redirecionamento do executivo fiscal para o sócio-gerente em razão da dissolução irregular. Será a seguir estudado esse ponto, portanto, em item próprio.

## 2.4 O NOVO CPC E APLICAÇÃO DA A TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES NO NO RITO DA EXECUÇÃO FISCAL

Em decorrência da edição da Lei n. 13.105, de 16 março de 2015 - Novo Código de Processo Civil (NCPC), vigente desde 18 de março de 2016, há que serem examinadas quais as modificações empreendidas pela nova codificação que

---

<sup>32</sup> BRASIL. Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984.

serão aplicadas ou não ao rito que rege a execução fiscal, bem como no que toca à responsabilização do sócio-gerente em meio ao processo de executivo fiscal, tema central deste trabalho.

Nesse contexto, o presente estudo será pautado pela aplicação, na medida em que não haja antinomia ou incompatibilidade, dos novos institutos e aprimoramentos do NCPC ao processo de execução fiscal, tudo em conformidade com o microsistema da cobrança do crédito fazendário e as afetações dela decorrentes.

Impende referir que, para essa interpretação da legislação geral em cotejo com a norma especial, será utilizada a Teoria do Diálogo das Fontes, assim como serão abordados os novos institutos da nova codificação dentro de uma perspectiva voltada a dar maior efetividade à cobrança judicial do crédito tributário.

Demais disso, serão trazidos para a monografia os dados, os contornos e as balizas da experiência prática vivenciado pelo autor como procurador da Fazenda Nacional, sem evolução doutrinária e jurisprudencial acerca do tema proposta no presente estudo.

O processo de execução fiscal passa por uma profunda crise de efetividade, o que levou o legislador a realizar diversas alterações legislativas, ainda dentro da sistemática do código anterior. Houve três grandes reformas no processo de execução, as quais dedicaram especial atenção, dentre outros aspectos, ao aperfeiçoamento do processo de execução fiscal. A primeira reforma, em 1994/1995, produziu a Lei nº 8.953/94; a segunda, em 2001/2002, a Lei 10.444/02; e a terceira, em 2005/2006, as Leis 11.232/05 e nº 11.382/06.

Mas a grande reforma havida no processo civil brasileiro foi a total modificação do código, com o advento da Lei nº 13.105/15. Com efeito, relativamente à aplicação dos novos artigos do NCPC às execuções fiscais, como já referido alhures, as alterações promovidas nas normas gerais têm aplicação e afetam a LEF, na medida em que o CPC aplica-se subsidiarimente à lei especial (art. 1º da LEF).

Mas como adverte Marcio Gustavo Senra, a aplicação subsidiária do NCPC às execuções fiscais, com base no critério da especialidade, é solução que pode servir para várias situações a serem enfrentadas. Todavia, não se pode perder de vista que a modificação do paradigma jurídico-filosófico decorrente do

neoconstitucionalismo trouxe mudanças relevantes na interpretação e na aplicação do Direito.<sup>33</sup>

Assim, na interpretação acima citada, aplicar-se-á a Teoria do Diálogo das Fontes, que se configura importante premissa, na medida em que se busca no presente estudo a coerência sistemática da aplicação dos institutos aqui envolvidos. Desta feita, passa-se a tratar de imediato desta importante teoria para a exegese do NCPC e sua aplicação na LEF.

Ideia assentada na doutrina jurídica nacional é a de que as leis devem ser sempre interpretadas em consonância com a finalidade a que se propuseram. Sobre o tema, imperiosa a leitura da obra que é referência no tema, qua seja a Teoria dos Princípios, do professor Humberto Ávila:

O ordenamento jurídico estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais à realização daqueles fins e à preservação. O intérprete não pode desprezar esses pontos de partida. Exatamente por isso, a atividade de interpretação traduz melhor uma atividade de reconstrução: o intérprete deve interpretar os dispositivos constitucionais de modo a explicar suas versões de significados de acordo com os fins e os valores entremostrados na linguagem constitucional.<sup>34</sup>

Com efeito, segundo o conclusivo parecer da procuradora da Fazenda Nacional Flávia Palmeira de Moura Coelho:<sup>35</sup>

[...] existindo uma legislação especial que foi editada com a finalidade maior de conferir um tratamento mais benéfico para certas categorias, não é razoável que uma alteração na lei geral, aplicável a todas as demais pessoas, que venha a conferir um tratamento ainda mais benéfico do que aquele previsto na lei especial, não derogue os ditames dessa. Sim, pois, se a lei especial foi introduzida no Ordenamento com o escopo de conferir um tratamento privilegiado a certa categoria, o fato de não ter sido atualizada em consonância com as normas gerais, não pode implicar um

---

<sup>33</sup> FARIA, Marcio Gustavo Senra. Interações entre o novo CPC e a LEF: a teoria do diálogo das fontes no processo de execução fiscal. In: DUARTE, Fernanda; BOMFIM, Gilson; MURAYAMA, Janssen (Org.). **A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 53–69.

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 26.

<sup>35</sup> COELHO, Flávia Palmeira de Moura. PARECER PGFN/CRJ/Nº 618/2016. **Revista da PGFN**, Brasília, ano V, n. 9, p. 329–437, 2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2017. p. 334.

tratamento pior, mais prejudicial, àquele quem o legislador pretendeu privilegiar.<sup>36</sup>

Nessa linha de raciocínio, a regra segundo a qual a lei especial jamais será derogada pela lei geral sofre mitigações. Segundo a parecerista acima citada, é exatamente esse temperamento que propõe a Teoria do Diálogo das Fontes, importada da Alemanha, tendo como criador Erik Jayme e bastante desenvolvida pela jurista Cláudia Lima Marques no Brasil. Segundo essa autora, utilizando a teoria referida para interpretar a legislação consumerista:

Na pluralidade de leis ou fontes, existentes ou coexistentes no mesmo ordenamento jurídico, ao mesmo tempo, que possuem campos de aplicação, ora coincidentes, ora não coincidentes, os critérios tradicionais da solução de conflitos de leis no tempo (Direito Intertemporal) encontram seus limites. Isso ocorre, porque pressupõe a retirada de uma das leis (a anterior, a geral e a de hierarquia inferior) do sistema, daí porque propõe Erik Jayme, o caminho do "diálogo das fontes", para a superação das eventuais antinomias aparentes existentes entre o CDC e o CC/2002."<sup>37</sup>

É importante mencionar que, além de ser adotada pela doutrina nacional, a Teoria do Diálogo das Fontes, em matéria de execução fiscal, tem seu acolhimento dentro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme ficou consagrado no Recurso Especial nº 1.272.827/PE e no Recurso Especial nº 1.184.765/PA.

Assim, ainda de acordo com o Parecer PGFN/CRJ Nº 618/2016 acima citado, a melhor interpretação a ser feita do ordenamento é a sistemática-teleológica, no intuito de transportar as ideias perfilhadas na "Teoria do Diálogo das Fontes" para a execução fiscal e para a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes, por consequência, possibilitando que as normas previstas no CPC, que confirmam maior celeridade e efetividade à execução em relação à LEF, mesmo que contrárias aos ditames desta, há de ser aplicada no executivo fiscal. Isso porque, com base no ora exposto, verifica-se que é possível e adequado sustentar a existência de um microssistema de cobrança do crédito fazendário, sobretudo o de natureza tributária,

---

<sup>36</sup> Trata do impacto do NCPD às execuções fiscais. Parecer elaborado com o intuito de lançar uma orientação quanto ao efeito prático das alterações legislativas em relação às execuções fiscais, a partir das primeiras impressões da doutrina e conjecturas sobre possível utilidade de alguns institutos para a Fazenda Nacional. A ideia basilar do Parecer, fundada na aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes, é o fortalecimento do microssistema da cobrança do crédito fazendário.

<sup>37</sup> MARQUES, Cláudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, n. 51, p. 34–67, jul./set., 2004. p. 35.

que justifica a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes, como mecanismo apto a superar as perplexidades hermenêuticas existentes, para que se tenha uma cobrança efetiva de fato.

## 2.5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA X RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL: AS FIGURAS DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Como já acima referido, o polo passivo da execução fiscal poderá ser composto por uma das figuras estabelecidas no artigo 4º da LEF. Veja-se:

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

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

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

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.<sup>38</sup>

Como bem analisa João Aurino de Melo Filho e Marcos Paulo Sandri, a determinação da legitimidade passiva no processo de execução fiscal passa pela análise, na Certidão de Dívida Ativa, da figura do devedor e/ou do responsável (salvo quando a responsabilização for imputada depois do procedimento

---

<sup>38</sup> BRASIL. Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984.



administrativo, no decorrer da execução fiscal). Portanto, o nome do contribuinte ou responsável irá constar na Certidão de Dívida Ativa que embasa o processo, sendo esta a maneira mais simples de se auferir a legitimidade passiva da execução fiscal. Em arremate: para definir-se a legitimação passiva do executivo, portanto, não basta pesquisar quem, em tese, pode responder pela dívida. É indispensável identificar quem, concretamente, se acha vinculado ao título, já que sempre se aplica o brocardo "*nulla executio sine titulo*".<sup>39</sup>

Portanto, constando o nome do contribuinte ou responsável na Certidão de Dívida Ativa, há presunção de sua legitimidade para figurar no polo passivo da ação. Já a inserção de pessoa estranha à Certidão de Dívida Ativa no polo passivo da execução, depois do ajuizamento do feito, depende de prova a ser produzida pela Fazenda Pública no curso do processo.

João Aurino Melo Filho e Marcos Paulo Sandri, mais uma vez, muito bem situam a posição do responsável na relação processual judicial, mesmo sem ter sido parte do processo administrativo fiscal, nos casos de redirecionamento do executivo fiscal, hipótese que se está a estudar no presente ensaio:

Por outro lado, mesmo quem não tenha participado do procedimento administrativo, não estando identificado na CDA, pode, em algumas situações, ter legitimidade para ocupar o polo passivo da execução fiscal. É o que acontece, por exemplo, quando a situação autorizadora da responsabilização de determinada pessoa, não incluída na CDA, ocorrer no andamento do processo de execução, depois de concluído o procedimento administrativo fiscal, cabendo à Fazenda Pública, principal interessada, requerer em juízo, justificadamente, o redirecionamento da execução- ou seja, a inclusão de um (até então) terceiro no polo passivo do processo executivo.<sup>40</sup>

Portanto, o redirecionamento da execução para o sócio-gerente (responsabilidade tributária) há de ser entendido como a utilização do processo de execução para alcançar bens (responsabilidade patrimonial) de pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus nesse processo.

---

<sup>39</sup> MELO FILHO, João Aurino; SANDRI, Marcos Paulo. Legitimidade no processo de execução fiscal: Fazenda Pública exequente e devedor ou responsável executado. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 121–152.

<sup>40</sup> *Ibid.*, p. 140.

Na mesma linha de raciocínio já exposta alhures, em clássica separação da doutrina entre contribuinte (devedor) e responsável tributário, Amílcar de Araújo Falcão, citado por Renato Lopes Becho, leciona:

Amílcar de Araújo Falcão buscou na doutrina alemã a separação entre débito e responsabilidade, que permitiu-lhe distinguir os sujeitos passivos pelo grau de envolvimento de cada um com a circunstância que faz nascer a obrigação tributária: alguns são devedores porque realizaram o fato imponible (fato gerador), enquanto outros são devedores porque a lei assim determina. Nesses termos, a responsabilidade tributária pode ser originária para o contribuinte, que o possui o Schuld (débito) e o Haftung (responsabilidade pelo débito), ou derivada, para os não contribuintes, que possuem apenas o Haftung. Falcão afirmava que o contribuinte é quem realiza o fato gerador, sendo que sua identificação 'incumbe ao intérprete: independe de menção na lei'. Já em relação aos demais sujeitos passivos (não contribuintes), a responsabilidade é derivada, devendo ser estipulada expressamente pela lei, e 'não excluem, pois o devedor originário'.<sup>41</sup>

Como bem observado no parágrafo anterior, não se deve confundir os conceitos de contribuinte e de responsável tributário. O devedor contribuinte é aquele que realiza o fato gerador, possuindo o *débito* (Schuld) e a *responsabilidade pelo débito* (Haftung). Seu nome irá constar na Certidão de Dívida Ativa em primeiro lugar, pois é ele o devedor natural, aquele que não pagou o tributo no momento devido.

Já o mero responsável tributário, mesmo que não tenha participado do procedimento administrativo, é aquele que tem a obrigação pelo débito (Haftung) sem que tenha praticado o fato gerador, por imposição legal direta (como ocorre no caso do fiador, do espólio e da massa) ou por decorrência da aplicação das regras de responsabilidade civil, tributária e comercial. É o caso justamente da responsabilização pessoal dos sócios com poderes de gerência nos casos de dissolução irregular da sociedade, estudo que será feito com mais denodo no próximo capítulo, para o qual se remete o leitor.

Sempre vem a calhar reproduzir os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker sobre o tema:

Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é, considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que

---

<sup>41</sup> BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 192, p. 113–131, set., 2011. p. 144.

vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.<sup>42</sup>

Luciano Amaro, em sua explanação sobre o tema, esclarece que a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou ao seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros.<sup>43</sup>

A responsabilidade tributária propriamente dita é a que exsurge do art. 4º, inciso V, da LEF. Exige, em razão disso, portanto, supedâneo no Código Tributário Nacional, já que compete à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário, segundo art. 146, inciso III, da CF. Por outro lado, o importantíssimo §2º do art. 4º da LEF estende as normas aplicáveis à responsabilidade tributária, civil e comercial aos débitos de natureza não tributária.

Assim, a par da responsabilidade tributária oriunda do CTN, há a chamada responsabilidade processual, contemplada no art. 789 do NCP: "O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei".<sup>44</sup>

Muito bem esclarece Paulo Cesar Conrado que, embora, em princípio, a tutela executiva devesse recair sobre o patrimônio dos legitimados/devedores prescritos no art. 4º da Lei nº 6.830/80 (inclusive o responsável tributário de que trata o inciso V), a noção de responsabilidade patrimonial enfrentada pelo artigo 790 do NCP (notadamente os incisos II e VII, por se relacionarem com o presente estudo) permite a prática de atos expropriatórios em desfavor do patrimônio de outras pessoas.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 596.

<sup>43</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p 293.

<sup>44</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

<sup>45</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**: de acordo com o novo CPC. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 60–61.

Assim, merece destaque a previsão de responsabilidade secundária do responsável prevista no art. 790 do NCP, assim como a responsabilidade secundária do responsável nos casos de desconsideração da pessoa jurídica. Essa hipótese, em conjunto com o previsto no § 3º do art. 792, merece atenção especial, notadamente nos casos de execução fiscal de créditos não-tributários, conforme adiante se examinará.

Importante citar, para rematar e encerrar a abordagem do item em comento, a conclusão a que bem chega o autor citado no parágrafo anterior, até para adiantar as primeiras linhas de assunto a ser tratado no próximo capítulo, qual seja a diferença entre a responsabilidade do sócio-administrador em razão da dissolução irregular da sociedade e do responsável em razão da desconsideração da personalidade jurídica:

Pela ordem, cuidemos de reconhecer, em princípio, que esse 'responsável' a que se refere o precitado inciso VII não é o responsável tributário de que trata o art. 4º, inciso V, da LEF; do contrário, se admitíssemos essa 'confusão' nos conceitos, o art. 790 do Código de Processo Civil de 2015 perderia o sentido: como responsável tributário - assim reconhecido (i) administrativamente, tendo seu nome gravado no título, com a decorrente assunção da qualidade de 'devedor', ou (ii) judicialmente, nos casos de redirecionamento - detém legitimidade passiva, sua responsabilidade patrimonial é 'derivada' (seus bens respondem pela dívida executada em consequência de sua legitimidade passiva, qualidade que deriva, por sua vez, do rótulo 'material' da responsabilidade tributária); é inútil, pois, que a lei tenha previsto sua responsabilidade patrimonial: ela preexiste e se fundamenta em sua legitimidade.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**: de acordo com o novo CPC. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 62.

### **3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA**

#### **3.1 ASPECTOS GERAIS**

##### **3.1.1 A dissolução irregular e a condição de administrador**

O presente trabalho tem como tema central o redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios-gerentes da pessoa jurídica executada que se dissolveu irregularmente. Portanto, há que serem bem situados os conceitos que envolvem a espécie de redirecionamento de que trata o tema proposto, a fim de evitar ambiguidade e vagueza que tanto prejudicam a correta compreensão do discurso científico que se quer dar à presente monografia.

Insta, primeiramente, esclarecer o que seja dissolução irregular. Como bem destaca Daniel Monteiro Peixoto, ocorre a dissolução regular quando, verificada uma das causas da dissolução (*v.g.*, deliberação dos sócios ou acionistas), adota-se uma sequência de atos, regrada pelo direito, com a finalidade de ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas.<sup>47</sup>

Com efeito, a responsabilidade de que se irá tratar aqui é a oriunda dos casos de dissolução irregular das sociedades (que é o que comumente se observa em inúmeros casos na praxe das execuções fiscais). Tem como pressuposto a ocorrência do fundamento normativo previsto no art. 135, III, do CTN, no qual o sujeito passivo a ser responsabilizado é o sócio-administrador ou sócio-gerente que cometeu o ato praticado em infração à legislação, na medida em que dissolve a sociedade sem a obediência dos preceitos de direito societário que disciplinam a correta forma de dissolução das sociedades.

Importante frisar que se está a considerar predominantemente de responsabilidade tributária aplicável aos créditos de natureza tributária. Nas hipóteses de responsabilidade dos sócios em razão da cobrança de créditos não-

---

<sup>47</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 507.

tributários, este ensaio defende que, com força no art. 4º, §2º da LEF, como já referido no item **2.5**, aplicam-se as normas decorrentes do direitos societário insertas na legislação esparsa e no Código Civil de 2002, mas as normas de responsabilidade tributária também se aplicam aos créditos de natureza não-tributária.

Mesmo assim, mais adiante irá ser abordada a responsabilidade dos sócios nos casos de créditos de natureza não tributária, administradores ou não, seja através da desconsideração da personalidade jurídica, seja através da aplicação das normas do CTN, sempre nas hipóteses de dissolução irregular da sociedade empresária. Essa diferenciação, com supedâneo na doutrina e jurisprudência, será muito importante, como se irá ver, para que se analise a aplicabilidade ou não do novel instituto do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) dentro do executivo fiscal, como requisito para responsabilização dos sócios-gerentes ou administradores em caso de dissolução irregular, incidente esse previsto nos arts. 133 a 137 do NCPC.

Muito bem observa Daniel Monteiro Peixoto que, a responsabilidade tributária nos casos de **dissolução regular**, em que o sócio é o sujeito que assume o polo passivo da cobrança, é diferente das hipóteses de responsabilização que têm como pressuposto a ocorrência de **dissolução irregular**, em que a propriedade relevante do sujeito a ser responsabilizado não é 'ser sócio', mas 'ser administrador'.<sup>48</sup>

Essa conceituação do que seja sócio-gerente é importante para se delimitar quantos sócios serão arrolados como responsáveis, pois nem todos possuem a condição de administradores. Isso porque, repita-se, é a condição de administrador que é relevante, seja ele sócio ou não sócio. Veja-se a conclusão a que chega Daniel Monteiro Peixoto acerca desse tema:

Portanto, a condição de administrador, via de regra, independe da condição de sócio, só ocorrendo conjunção dessas qualificações quando o contrato social assim o determinar, indicando todos os sócios como administradores, ou, ainda, quando deixe de estabelecer cláusula designando o administrador, situação em que a administração, por disposição legal, caberá aos sócios. [...] Assim, podemos obter as seguintes conclusões: (a) não basta a condição de sócio, deve ficar demonstrado que este possuía poderes de gestão; e, (b) pode haver responsabilização de alguém que não

---

<sup>48</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 522.

seja sócio, mas que tenha sido contratado para exercer a administração da sociedade.<sup>49</sup>

Em arremate, em caso de dissolução irregular, somente as pessoas com poder de mando devem ser responsabilizadas. Não por outra razão que o CTN alude, no art. 135, inciso III, a *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. Assim, repita-se, o sócio-gerente responde por ser gerente, não sócio. Ele responde, pois, não pela circunstância de a sociedade estar em débito, mas por ele ter dissolvido irregularmente a sociedade, à época em que estava à frente da administração da sociedade empresária.

### **3.1.2 Natureza jurídica da responsabilidade tributária do administrador nos casos de dissolução irregular da sociedade e a finalidade dessa responsabilização**

A responsabilidade tributária do administrador é um dos temas mais controvertidos no direito tributário, pois há vários tipos de responsabilidade previstos no CTN.

No caso do presente ensaio, irá ser abordada a natureza jurídica especificamente da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, pois é o supedâneo jurídico que dá embasamento aos pedidos de redirecionamento em razão da dissolução irregular, na medida que os administradores cometem uma série de atos irregulares e ilegais, simplesmente abandonando a empresa sem cumprir as normas da dissolução da pessoa jurídica. Ao descumprirem os procedimentos legais para a extinção da empresa, incorrem em infrações à lei caracterizadoras da hipótese prevista no artigo em comento.

Segundo Eduardo de Assis Ribeiro Filho, em estudo profundo sobre o assunto, em relação à natureza jurídica da responsabilidade, há certa celeuma doutrinária. Alguns afirmam que a responsabilidade tem natureza civil, outros entendem que tem natureza tributária. Já quanto à finalidade, uns afirmam tratar-se

---

<sup>49</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 529.

de garantia e outros de sanção. Entender essa diferenciação é de grande importância na interpretação do artigo 135 do CTN.<sup>50</sup>

Parte da doutrina entende ter a responsabilidade tributária natureza civil, pois ela nasceria apenas após o lançamento tributário e a norma que determina a responsabilidade o faz com base em fato que não é apto a fazer surgir uma relação jurídica tributária. Defendendo a posição acima citada, Zenildo Bodnar, citado por Eduardo de Assis Ribeiro Filho, acrescenta ainda que a responsabilidade não é tributária porque o responsável não manifesta capacidade contributiva.<sup>51</sup>

Outra parte da doutrina, representada por Maria Rita Ferragut e Paulo de Barros Carvalho, entendem que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN possui natureza tributária. A primeira autora mencionada, afirma que a norma que prevê a responsabilidade é um mandamento que altera a hipótese de incidência tributária em seu critério pessoal passivo devido à ocorrência de um fato gerador posterior, tendo, por isso natureza tributária. Quanto a Paulo de Barros Carvalho, posiciona-se no sentido de que o sujeito tido como responsável participou de forma indireta do fato gerador.<sup>52</sup>

Analisando as duas correntes acima expendidas, esse ensaio filia-se à tese da natureza tributária da responsabilidade, defendida também por Eduardo de Assis Ribeiro Filho, posição com a qual se concorda. Para esse autor, no direito tributário as normas de responsabilização, em especial a do artigo 135 do CTN, atuam como verdadeiras normas de extensão tributária que implicitamente modificam a regra matriz de incidência tributária em seu aspecto material e pessoal, possibilitando, assim a responsabilização daquele que não realizou o fato gerador, mas que precisa ser responsabilizado pelo ato que praticou ou pela omissão perpetrada, seja por uma questão de sanção, seja por questão de garantia de pagamento do crédito público.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. **Revista da PGFN**, Brasília, ano I, n. 2, p. 115–138, 2011. p.118.

<sup>51</sup> *Ibid.*; p. 119.

<sup>52</sup> *Loc. cit.*

<sup>53</sup> *Loc. cit.*



Calha reproduzir as precisas palavras de Eduardo de Assis Ribeiro Filho na defesa da natureza tributária da responsabilidade dos administradores por dissolução irregular da empresa:

A doutrina que nega a natureza tributária da responsabilidade confunde sujeição passiva com contribuinte. Aquele que realizou o fato gerador não necessariamente será sujeito passivo da relação tributária e a constituição confere abertura suficiente para que a lei, dentro da razoabilidade, impute o débito a terceiro.

Nesse sentido, equivoca-se o professor Paulo de Barros Carvalho quando afirma que a responsabilidade somente teria natureza tributária quando se refere a pessoa que tenha praticado fato ligado ao fato gerador o que, retiraria essa natureza, por exemplo, no caso de responsabilidade dos administradores por dissolução irregular da empresa.<sup>54</sup>

Superada a questão da natureza jurídica da responsabilidade, fecha-se o item em comento com a questão da finalidade da responsabilização. Concorda-se com Eduardo de Assis Ribeiro Filho, que defende a tese de que a responsabilização pode ter tanto caráter de garantia quanto de sanção. Citando Maria Rita Ferragut, o autor afirma que o primeiro caráter referido (garantia) estará presente nos casos que a responsabilidade deriva do ato que não seja ilícito, como por exemplo, a responsabilidade por sucessão. Já o caráter de sanção ocorre quando há um fato ilícito, como ocorre no caso do presente estudo, qual seja o previsto no artigo 135, III, do CTN.<sup>55</sup>

Antes de se analisar detidamente no próximo item cada uma das teorias que consubstanciam a topologia adotada pela doutrina acerca dos vários tipos de responsabilidade que envolve o art. 135, inciso III, do CTN, alguns conceitos introdutórios devem ser apresentados.

---

<sup>54</sup> RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. **Revista da PGFN**, Brasília, ano I, n. 2, p. 115–138, 2011. p. 119.

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 121.

### 3.1.3 O princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica ou princípio da entidade

A pessoa jurídica pode ser conceituada, segundo Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (*apud* Flávio Tartuce) como um grupo humano, criado na forma da lei e dotado de personalidade jurídica própria, para a realização de fins comuns.<sup>56</sup> Para Zenildo Bodnar, numa tentativa de criar um conceito completo, pessoa jurídica é o grupo de pessoas ou conjunto de bens ao qual o Estado reconhece a aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, com existência distinta da de seus membros e com a função social de realizar também interesses da coletividade, especialmente o dever de contribuir com os gastos públicos.<sup>57</sup>

A personalidade jurídica própria, portanto, é um atributo que a ordem jurídica estatal outorga às pessoas jurídicas. Do reconhecimento da personalidade ressaí uma característica importante, qual seja a separação do patrimônio da pessoa jurídica e de seus integrantes ou dirigentes, sendo que a desconsideração do princípio da separação patrimonial é a negação da própria pessoa jurídica.

Com efeito, há que se dizer que subsiste no processo de responsabilização dos administradores da sociedade o *princípio da autonomia subjetiva da pessoa jurídica* ou também chamado *princípio da entidade*, segundo o qual o patrimônio da sociedade não se confunde com o patrimônio dos sócios que a compõem, de tal sorte que as obrigações da sociedade serão suportadas pelo seu patrimônio. Esse atributo faz gerar um limite na responsabilidade do sócio.

### 3.1.4 Conceito: responsabilidade pessoal x responsabilidade subsidiária; responsabilidade por substituição x responsabilidade por transferência

Nesse contexto, para que se possa melhor entender as teorias abaixo expendidas, tem-se de estabelecer uma distinção conceitual entre responsabilidade

---

<sup>56</sup> TARTUCE, Flávio. **Direito civil: lei de introdução e parte geral**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 231.

<sup>57</sup> BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 160.

pessoal e responsabilidade subsidiária. Para tanto, faz-se mister a reprodução do artigo 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.<sup>58</sup>

Assim, como bem elucida Eduardo Sabbag, da leitura do preceptivo acima transcrito deflui que a responsabilidade tributária pode recair exclusivamente sobre o sujeito passivo, caso em que o contribuinte é excluído totalmente, dando ensejo à responsabilidade pessoal, a exemplo do art. 131 do CTN. Ou pode incidir de modo subsidiário ou supletivo, na hipótese em que um e outro serão chamados a arcar com o ônus tributário, em uma ordem natural de preferência. Nesse caso, a responsabilidade subsidiária ou supletiva é atribuída por lei, o que indica que o contribuinte responde por parte ou pelo todo da obrigação tributária que o responsável designado por lei deixar de cumprir.<sup>59</sup>

Inicialmente, portanto, no caso dos executivos fiscais, a Fazenda Pública cobra do contribuinte, caso este não disponha de recursos suficientes, cobra-se do responsável. Logo, segundo Eduardo Sabbag com supedâneo na doutrina de Luciano Amaro, bem afirma que o dito responsável solidário só é chamado a satisfazer a obrigação nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Há um nítido benefício de ordem, onde o terceiro somente responderá com seu patrimônio se o contribuinte não tiver bens suficientes para arcar com o débito.<sup>60</sup>

Este tipo de responsabilização, basicamente, se dá nos casos previstos no artigo 134 do CTN. Veja o que prevê o comando legal:

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:

---

<sup>58</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>59</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 640–641.

<sup>60</sup> *Ibid.*, p. 641.

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- I - 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.<sup>61</sup>

Conquanto se mencione no dispositivo, de forma explícita, o termo "solidariamente", a responsabilidade "solidária" não é plena, mas, sim, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo, conforme já dito acima, uma ordem de preferência a ser seguida.

Por fim, para fechar os conceitos necessários para referir nessa pesquisa as teorias sobre responsabilidade, há que se dizer que a doutrina conceitua a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

A responsabilidade por substituição se dá quando terceira pessoa substitui o contribuinte no cumprimento das obrigações, sendo diretamente exigido pela autoridade administrativa a realização do cumprimento das obrigações, podendo atribuir ao contribuinte, apenas de forma supletiva, a responsabilidade tributária.<sup>62</sup>

Já a responsabilidade por transferência, dá-se quando, por expressa previsão legal, a ocorrência de um fato, posterior ao surgimento da obrigação, transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, que até então era ocupada pelo contribuinte. Atribui-se a este terceiro o nome de 'responsável tributário'. Perceba que o responsável tributário (responsabilidade por transferência) responde por débito alheio, enquanto o substituto tributário (responsabilidade por substituição) responde por débito próprio.

O contribuinte não é ignorado, havendo a mudança do sujeito passivo em momento posterior. Essa transferência poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter supletivo. Esta comporta três situações possíveis: a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores

---

<sup>61</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>62</sup> BARTINE, Caio. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 182.

e a responsabilidade de terceiros.<sup>63</sup> Tendo em vista os limites desta pesquisa, esses conceitos não serão aprofundados. Somente serão abordadas logo abaixo as teorias acerca da responsabilidade do art. 135, III, do CTN.

### **3.1.5 As teorias aplicadas para conceituar os vários tipos de responsabilidade presentes no art. 135, inciso III, do CTN.**

O artigo 135, inciso III, do CTN é um dos mais polêmicos de todo o Código Tributário. Isso porque a péssima redação usada pelo legislador deu margem a divergências doutrinárias e é objeto de grande parte das disputas tributárias que chegam aos Tribunais Superiores. Veja-se o que diz o artigo:

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:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.<sup>64</sup>

A péssima redação do artigo é representada pela falta de exatidão do termo "pessoalmente responsável", que fez surgir muita divergência na doutrina sobre qual o tipo de responsabilidade prevista no citado artigo, como acima referido.

Com o escopo de se ater aos limites do tema central deste trabalho, será explicitada abaixo uma pequena digressão sobre as teorias existentes na doutrina, a fim de se chegar a uma conclusão de que tipo de responsabilidade se está a tratar o artigo 135, inciso III, do CTN. Esse estudo será importante, ao depois, para que se possa analisar com maior acurácia os elementos necessários para se averiguar a responsabilidade dos administradores em caso de dissolução irregular.

---

<sup>63</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 648.

<sup>64</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

### 3.1.5.1 Teoria da responsabilidade objetiva e solidária

Uma primeira corrente entendia que a responsabilidade do artigo 135 do CTN tinha o caráter objetivo e gerava solidariedade entre o administrador e a sociedade contribuinte. Para os defensores dessa tese, há responsabilidade pelo mero não pagamento do tributo.

A tese tem supedâneo no CTN, na medida em que autoriza a responsabilização do sócio com poderes de gerência por atos praticados em infração à lei. O inadimplemento do tributo é um ato contra a lei, porquanto a obrigação tributária é uma obrigação legal. Sendo assim, a Fazenda Pública, por muito tempo, defendeu a tese de que o não pagamento de débito tributário devido pela sociedade, por si só, autorizaria a responsabilidade pessoal do sócio pelo mero inadimplemento do tributo.

Inicialmente, o Superior Tribunal de Justiça, com uma visão mais objetiva, entendeu que o não pagamento do tributo representava uma violação à legislação tributária, apta a ensejar a responsabilização do sócio-gerente. Mas, posteriormente reviu seu entender e editou a Súmula nº 430: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Com efeito, uma primeira corrente entendia, com supedâneo na tese mais objetiva do Superior Tribunal de Justiça, que o não pagamento do tributo representava uma violação à legislação tributária, apta a ensejar a responsabilização do sócio-gerente.

Eduardo de Assis Ribeiro Filho, muito bem controverte a tese acima posta. Afirma que, apesar de reconhecer que não há nada que impeça o legislador ordinário de escolher o aspecto econômico como o gerador da responsabilidade, o simples não pagamento do tributo não seria suficiente para a sua ocorrência. Isso porque se faz necessário respeitar a personalidade da pessoa jurídica e a consequente separação patrimonial existente entre administrador e a pessoa jurídica

administrada,<sup>65</sup> conforme já visto no item **3.1.3**. Em arremate, o citado autor traz importante conclusão:

A teoria ignora que o legislador expressamente fez mencionar no artigo 135 do CTN a necessidade de ocorrência "de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto". Se o legislador entendesse que o mero inadimplemento fosse suficiente para a responsabilização não teria discriminado os atos aptos para tanto, ficando silente ao seu respeito ou simplesmente mencionado que o inadimplemento enseja a responsabilização do administrador. Assim, peca essa teoria por se contra iuris.<sup>66</sup>

### 3.1.5.2 Teoria da responsabilidade por substituição (pessoal)

Para essa corrente doutrinária, na hipótese do artigo 135, inciso III, do CTN, a obrigação surge, desde logo, em relação a pessoa distinta do contribuinte. Nesse caso, a responsabilidade, sem benefício de ordem, cairia sobre o responsável que atuou com excesso de poder ou infração à lei, pessoalizando-a na figura do administrador.

Essa teoria é defendida por muitos doutrinadores, sendo chamada de responsabilidade pessoal, numa tentativa de deixar assente que não é subsidiária nem solidária. Entre os doutrinadores que a defendem: Aliomar Baleeiro, Ives Gandra da Silva Martins, Sacha Calmon Navarro Correa, Kiyoshi Harada, Luiz Emygdio F. da Rosa Jr, entre outros.<sup>67</sup>

O que justifica a retirada da responsabilidade da sociedade é conduta ilícita do administrador, na medida em que a empresa é vítima de sua conduta.

Essa teoria é equivocada, porquanto a pessoa jurídica ao eleger seu administrador responde por culpa *in eligendo* e, ao deixar de fiscalizar os atos do gestor na condução da empresa, incorreria em culpa *in vigilando*. Como consectário dessa tese, a não punição da empresa estimularia que as empresas não se preocupassem com a condução gerencial do negócio, recebendo um prêmio pela

---

<sup>65</sup> RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. **Revista da PGFN**, Brasília, ano I, n. 2, p. 115–138, 2011. p.123.

<sup>66</sup> *Ibid.*, p. 123.

<sup>67</sup> *Ibid.*, p. 124.

sua má gestão, qual seja a não responsabilização pelo pagamento de tributos devidos.

Outro ponto a ser considerado no sentido contrário a essa tese é o de que o patrimônio do sócio, em muitos casos, é ocultado em nome da empresa. Assim, ficaria o credor impedido de buscar frente ao contribuinte seu crédito, pois blindado estaria o patrimônio da empresa em razão da responsabilidade somente pessoal do sócio.

### 3.1.5.3 Teoria da responsabilidade subsidiária do administrador e principal da empresa

Essa teoria é dividida pela doutrina em outras duas: teoria da responsabilidade própria e imprópria. Sobre a primeira delas, Anselmo Lopes *apud* Eduardo de Assis Ribeiro discorre muito claramente:

De acordo com a tese da responsabilidade subsidiária - em sentido próprio - do administrador, este, conquanto tenha agido "com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos", somente pode ser chamado a responder pelo crédito tributário se o patrimônio da pessoa jurídica não for suficiente para a satisfação de tal crédito. Invoca-se, em favor de tal tese, o chamado "princípio da entidade", que apartaria os patrimônios da pessoa jurídica e os do sócio. Assim, se a sociedade tivesse bens suficientes para o cumprimento da obrigação, seria desnecessária a responsabilização em concreto do administrador-infrator, vale dizer, sua responsabilidade permanece latente, somente produzindo efeitos em caso de insolvabilidade da pessoa jurídica.<sup>68</sup>

Para a responsabilidade própria, então, a finalidade da garantia da responsabilização do administrador e o princípio da entidade embasariam a teoria. Somente responderia pelo crédito o administrador, quando insuficiente o patrimônio do contribuinte, mesmo que tivesse agido com infração à lei, contrato social ou estatuto.

Já para a teoria da responsabilidade subsidiária imprópria, para que haja a responsabilidade do administrador é necessário somente o inadimplemento tributário

---

<sup>68</sup> RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. **Revista da PGFN**, Brasília, ano I, n. 2, p. 115–138, 2011. p.126.



do contribuinte. Assim, se o administrador tiver cometido infração à lei e a empresa tiver pago o tributo no prazo legal, a responsabilidade nunca terá nascido.

O erro de ambas as teorias está em confundir obrigação tributária com crédito tributário, não levando em conta o caráter punitivo que justifica a responsabilidade do administrador em não pagar o tributo, mesmo que a empresa tenha patrimônio para pagá-lo.

#### 3.1.5.4 Teoria da responsabilidade principal do administrador e subsidiária da empresa contribuinte

Os adeptos dessa teoria partem de uma conjugação dos artigos 135 e 128 do CTN.

O artigo 128 do CTN dispõe o seguinte:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.<sup>69</sup>

A responsabilidade neste caso diz respeito ao contribuinte e não ao responsável. Eduardo de Assis Ribeiro Filho observa que o artigo 135 do CTN é silente quanto a essa atribuição da responsabilização subsidiária à empresa contribuinte. Como o artigo 128 exige que a exclusão ou a responsabilização supletiva seja expressa, essa teoria se equivoca por violar o dispositivo previsto no artigo 128 do CTN.<sup>70</sup>

A crítica que se faz a essa teoria, segundo Eduardo de Assis Ribeiro Filho, é que a empresa que atuou com culpa (*in eligendo* ou *in vigilando*) não pode ser agraciada pela irresponsabilidade tributária ou pela atenuação de sua

---

<sup>69</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>70</sup> RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. **Revista da PGFN**, Brasília, ano I, n. 2, p. 115–138, 2011. p.127.

responsabilidade, ainda mais que a infração à legislação por parte do administrador trouxe vantagem para a empresa.<sup>71</sup>

### 3.1.5.5 Teoria da responsabilidade subjetiva e solidária entre o administrador e a empresa contribuinte

Para os doutrinadores que defendem essa teoria, entre eles o grande tributarista Hugo de Brito Machado, partem da premissa que a responsabilidade do artigo 135 é do tipo responsabilidade por transferência e não por substituição. Em razão disso, ao dizer o referido artigo que o administrador é pessoalmente responsável não quer significar que o contribuinte fica desobrigado.

Calha reproduzir as palavras do jurista Hugo de Brito Machado *apud* Ribeiro Filho sobre o tema:

Parece-nos inaceitável o entendimento de que a responsabilidade das pessoas elencadas nas hipóteses previstas no artigo 135 do CTN implica em exoneração da pessoa jurídica. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão, 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. Independente 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 diga expressamente. Isso, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.<sup>72</sup>

A exclusão da responsabilidade do administrador, como está claro no disposto no artigo 135 do CTN, só pode ocorrer se for expressa. Nesta senda, como já criticado no item **3.1.5.2**, onde se rechaçou com força a tese de que a responsabilidade do administrador seria por substituição, a responsabilidade no caso presente seria por transferência, na medida em que a lei não designa a

---

<sup>71</sup> RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. **Revista da PGFN**, Brasília, ano I, n. 2, p. 115–138, 2011. p. 127.

<sup>72</sup> *Ibid.*, p.128.

responsabilidade desde logo, mas somente surge após o cometimento de atos culposos ou dolosos por parte daquele.

Com efeito, esse trabalho se filia à presente teoria, por considerá-la em consonância com a sistemática prevista no CTN, bem como quanto ao aspecto teleológico das normas que regem o instituto da responsabilidade. Ademais, não se pode olvidar que devem ser as normas referidas interpretadas de maneira a aumentar a eficácia na cobrança executiva, porquanto é feita no interesse do credor.

### 3.1.5.6 Teoria adotada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

No mesmo pensar a que se alinha o presente estudo, qual seja a de uma teoria da responsabilidade subjetiva e solidária do administrador, caminha a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

O Parecer/PGFN/CRJ/Nº 1407/2013 diz que "afigura-se ilógico que, mesmo havendo a prática de um ato ilícito, repudiado pela ordem jurídica, a pessoa indicada no art. 135 do CTN tenha sua responsabilidade condicionada à insuficiência de bens da pessoa jurídica, conforme muito bem posto no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, *in verbis*:

70. Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

71. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são "pessoalmente responsáveis" os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer/PGFN/CRJ/nº 1407/2013.

Por fim, em arremate, importante reproduzir a conclusão do Parecer/PGFN/CRJ/Nº 1407/2013 acima citado, em seu item 23, por tratar especificamente da hipótese do redirecionamento por dissolução irregular da empresa, tema central deste trabalho:

Nessa ordem de ideias, partindo do pressuposto de que se está diante de nítida hipótese de responsabilidade tributária solidária (art. 135 do CTN), verifica-se que a pretensão para o redirecionamento da execução fiscal surge com a caracterização de algum dos eventos descritos no mencionado dispositivo legal, sendo despicando o exaurimento do patrimônio do sujeito passivo originário. Em se tratando de dissolução irregular da pessoa jurídica apurada no curso da execução fiscal, por exemplo, a pretensão de incluir também o sócio-administrador no polo passivo da execução fiscal - sem que, ressalte-se, seja afastada a cobrança em face da própria pessoa jurídica, pois, como visto, não se está diante de hipótese de responsabilidade por substituição - surge com a caracterização desse evento nos autos, mais precisamente a partir do momento em que a Fazenda Pública toma ciência da certidão do oficial de justiça noticiando essa dissolução.<sup>74</sup>

### 3.2 A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA PESSOA JURÍDICA

Como já visto no capítulo anterior, a pessoa jurídica é capaz de direitos e obrigações na ordem civil, cometendo atos jurídicos independentemente dos membros que a compõem. Ela não tem vínculo nem ligação com a vontade individual das pessoas naturais que a compõem.

Assim, como é sabido, a pessoa jurídica é regida pelo princípio da autonomia patrimonial, segundo o qual “[...] o patrimônio da sociedade não se confunde com o patrimônio dos sócios que a compõem, de tal sorte que as obrigações da sociedade serão suportadas pelo seu patrimônio.”<sup>75</sup>

O patrimônio dos sócios não se confunde com o patrimônio da sociedade, que irá arcar com suas próprias dívidas.<sup>76</sup> Tal norma representa importante mecanismo

---

<sup>74</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer/PGFN/CRJ/nº 1407/2013.

<sup>75</sup> GONÇALVES, Oksandro. Sociedade limitada: a responsabilidade tributária dos sócios. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Matérias atuais da Justiça Federal**. Curitiba: Juruá, 2009. p. 170.

<sup>76</sup> Cabe ressaltar que o presente trabalho pretende apresentar o tema da responsabilidade dos administradores em sede de execução fiscal com fundamento na dissolução irregular, o que

de incentivo à iniciativa privada, uma vez que diminui os riscos do negócio, estimulando o empreendedorismo e, assim, contribuindo para o desenvolvimento da atividade econômica.

Conforme ensina Flávio Tartuce, em regra, os componentes pessoas naturais somente responderão pelas dívidas da empresa dentro dos limites do capital social aportado, ficando a salvo o patrimônio individual dependendo do tipo societário adotado.<sup>77</sup> Neste caso, a responsabilidade dos sócios em relação às dívidas sociais é sempre subsidiária.

Porém, em determinadas situações, na hipótese de abuso da personalidade jurídica, é necessário que se a desconsidere, afastando a regra geral de proteção ao patrimônio da pessoa jurídica. Essa desconsideração serve para que se garanta a satisfação dos credores e não se proteja a pessoa jurídica, nos casos em que desviou-se de seus princípios e fins, cometendo fraudes e lesando à sociedade ou terceiros. Nesse sentido, foi desenvolvida a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica da Pessoa Jurídica ou Teoria da Penetração na Pessoa Física (*disregard of the legal entity*).

De fato, não se pode esquecer que as atividades da pessoa jurídica são realizadas pelas pessoas físicas dos sócios, que são os responsáveis pela tomada de decisões da empresa. Não se poderia afastar de maneira absoluta toda e qualquer responsabilidade dos sócios sobre as dívidas contraídas em nome da sociedade, o que poderia gerar, por sua vez, um estímulo ao inadimplemento das obrigações por parte das empresas de um modo geral.

Assim, no final do século XIX, surgiu no ordenamento jurídico anglo-saxão, a chamada *disregard doctrine*,<sup>78</sup> segundo a qual será possível que, em situações específicas, seja desconsiderada essa proteção patrimonial conferida pela existência da personalidade jurídica da pessoa jurídica em relação ao patrimônio dos sócios.

---

envolve, sobretudo, temas de adireito processual e tributário, não possuindo a pretensão de esgotar o tema quanto às regras de direito civil e comercial existentes, razão pela qual não serão abordadas as inúmeras peculiaridades relativas aos diferentes tipos societários e suas formas de responsabilidade dos sócios.

<sup>77</sup> TARTUCE, Flávio. **Direito civil: lei de introdução e parte geral**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 253.

<sup>78</sup> A doutrina tem apontado como marco do surgimento da *disregard doctrine* o julgamento do *leading case* conhecido como *Salomon vs. Salomon e Co.*, no qual o comerciante Aaron Salomon foi condenado a utilizar seu patrimônio pessoal para saldar débitos de sua sociedade, uma vez que comprovada a confusão patrimonial existente entre seu patrimônio e o da empresa.

Esse instituto permite ao juiz não mais considerar os efeitos da personalidade jurídica da sociedade para atingir e vincular responsabilidades aos sócios.

Outrossim, em outra hipótese, bens da empresa também poderão responder por dívidas dos sócios, através do que se denomina desconsideração inversa ou invertida. Ocorre, por exemplo, em casos nos quais a pessoa física transfere seu patrimônio para sua empresa por saber que em breve irá se separar, na tentativa de evitar a transferência de bens ao seu cônjuge no momento da separação.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica encontra previsão em diversos diplomas normativos, sendo que o principal dispositivo encontra-se no atual Código Civil, em seu artigo 50, o que levou muitos doutrinadores a não considerar mais uma teoria, pois já positivada em nossa legislação. Veja-se o dispositivo:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.<sup>79</sup>

No Brasil, a teoria surgiu vinculada à existência de fraude ou abuso de direito, conforme leciona Fábio Ulhoa Coelho.<sup>80</sup>

[...] é exatamente possibilitar a coibição da fraude, sem comprometer o próprio instituto da pessoa jurídica, isto é, sem questionar a regra da separação de sua personalidade e patrimônio em relação aos de seus membros. Em outros termos, a teoria tem o intuito de preservar a pessoa jurídica e sua autonomia, enquanto instrumentos jurídicos indispensáveis à organização da atividade econômica, sem deixar em desabrigo terceiros vítimas de fraude.

Ou seja, não se trata de tornar nula a personalidade jurídica da pessoa jurídica, tampouco de dissolver-se a pessoa jurídica constituída, mas apenas de, em situações específicas, se afastar a proteção patrimonial conferida pela personalidade jurídica, a fim de se apurar casos de fraude ou abuso de direito, evitando-se injustos prejuízos para os credores.

---

<sup>79</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

<sup>80</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: direito de empresa. Sociedades. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2. p. 38.

Com a leitura do dispositivo fica clara a exigência da comprovação de fraude ou abuso na conduta do sócio para que seja possível a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, não sendo suficiente a mera comprovação do dano a terceiros.

Esse elemento subjetivo faz com que em geral se considere, no Brasil, a adoção da chamada “Teoria Maior” da desconsideração, que seria oposta à “Teoria Menor”, segundo a qual basta a comprovação da confusão patrimonial entre o sócio e a pessoa jurídica (elemento objetivo) para que haja a desconsideração. Segundo Fábio Ulhoa Coelho *apud* Flávio Tartuce, há duas formulações para a teoria da desconsideração: a maior, pela qual o juiz é autorizado a ignorar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, como forma de coibir fraudes e abusos praticados através dela e a menor, em que o simples prejuízo do credor já possibilita afastar a autonomia patrimonial.<sup>81</sup>

Todavia, pode-se apontar como exemplo da utilização desta última (teoria menor) a previsão contida no parágrafo 5º do artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor. Veja-se:

Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

**§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.** (grifou-se)<sup>82</sup>

No que diz respeito ao redirecionamento das execuções fiscais em face dos sócios-gerentes (administradores), tem prevalecido o entendimento de que não se trata de hipótese de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade

---

<sup>81</sup> TARTUCE, Flávio. **Direito civil: lei de introdução e parte geral**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 255.

<sup>82</sup> BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.

jurídica da pessoa jurídica, uma vez que nesses casos a lei prevê diretamente a responsabilidade dos sócios. Não há, portanto, a necessidade de se aplicar a teoria em questão, podendo haver diretamente o requerimento de ampliação do pólo passivo da lide através do pedido de redirecionamento na própria execução fiscal. Mas, conforme será adiante estudado, há decisões judiciais que afastam a aplicação das normas tributárias previstas no CTN para as execuções de dívidas não tributárias, mesmo que haja previsão expressa no § 2º do artigo 4º da LEF. Remete-se o leitor ao item **4.3** para aprofundamento deste tema.

Nesse sentido, os ensinamentos de Fábio Ulhoa Coelho:<sup>83</sup>

A teoria da desconsideração, como visto, tem pertinência apenas quando a responsabilidade não pode ser, em princípio, diretamente imputada ao sócio, controlador ou representante legal da pessoa jurídica. Se a imputação pode ser direta, se a existência da pessoa jurídica não é obstáculo à responsabilização de quem quer que seja, não há porque cogitar do superamento de sua autonomia. [...] A circunstância de o ilícito ter sido efetivado no exercício da representação legal da pessoa jurídica, ou em função da qualidade de sócio ou controlador, em nada altera a responsabilidade daquele que, ilicitamente, causa danos a terceiros. Não há, portanto, desconsideração da pessoa jurídica na definição da responsabilidade de quem age com excesso de poder, infração de lei, violação dos estatutos ou do contrato social ou por qualquer outra modalidade de ilícito.

Por fim, é importante dizer que justifica-se um item aprofundando o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Serão utilizados os conceitos apresentados para estudar, no capítulo seguinte, a sua aplicação ou não nas execuções fiscais, tanto na hipótese da aplicação do instituto do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, como nos casos da cobrança dos créditos públicos não tributários.

---

<sup>83</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa. Sociedades.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2. p. 53.



## 4 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA EXECUTADA COM FUNDAMENTO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

### 4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como já referido no início deste trabalho, o processo de execução fiscal é ajuizado contra o sujeito passivo da obrigação tributária, cujo conceito previsto no CTN é o da pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária. É o contribuinte determinado pela lei como devedor de uma prestação pecuniária e que tem relação pessoal e direto com o fato gerador do tributo, conforme o artigo 121 e seguintes do CTN. Para um estudo mais aprofundado sobre a diferença entre contribuinte e responsável, remete-se o leitor para o já explanado no item **2.5**.

Ocorre que o polo passivo pode ser alterado substancialmente durante a tramitação da execução fiscal, em razão de responsabilização superveniente, mesmo que o responsável não esteja designado no título executivo. A legitimidade do responsável tributário aparece em momento posterior à formação da Certidão de Dívida Ativa, em razão de fatos supervenientes.

Tendo em vista a limitação do presente trabalho, irá se estudar no presente capítulo somente a modificação no polo passivo da execução fiscal na hipótese em que a empresa encerra suas atividades sem observância do devido procedimento previsto na legislação de regência (civil e empresarial). Neste caso, a responsabilização deste terceiro sujeito se dá de maneira solidária e subjetiva, conforme já estudado no item **3.1.5**, que tratou exhaustivamente das teorias aplicadas para conceituar os vários tipos de responsabilidade presentes na hipótese de responsabilização do administrador na hipótese de dissolução irregular da empresa.

Conforme se verá nos itens posteriores, o redirecionamento do executivo fiscal para o administrador da empresa na hipótese de dissolução irregular encontra respaldo no artigo 135, inciso III, do CTN, na hipótese de dívida tributária. Tratando-se de dívida não tributária, além da aplicação das regras de direito tributário por disposição expressa do § 2º do artigo 4º da Lei nº 6.830/80, são aplicáveis as

normas da legislação civil e empresarial, inclusive o já estudado artigo 50 do Código Civil no item **3.2**.

Portanto, nos próximos itens, além do citado artigo 135 do CTN, serão estudados dos elementos caracterizadores para que a Fazenda Nacional possa responsabilizar o administrador da sociedade empresária, na hipótese da dissolução irregular da empresa.

#### 4.2 O ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 135 do Código Tributário Nacional é muito importante para o tema do redirecionamento da execução fiscal para o administrador da empresa, por tratar diretamente da possibilidade de responsabilização do responsável tributário, cabendo desde já a apresentação do mesmo.

Diz o artigo 135:

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.<sup>84</sup>

O dispositivo em comento encontra-se na Seção III do Capítulo IV do CTN, que trata da Responsabilidade Tributária, tendo como título a Responsabilidade de Terceiros.

De fato, essa norma estabelece hipótese de responsabilidade tributária para aqueles que não praticaram o fato gerador do tributo, mas que, por hipóteses supervenientes ao fato gerador, são considerados responsáveis pelo ordenamento jurídico pelo seu pagamento, mesmo que não constem da certidão de dívida ativa.

---

<sup>84</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

É o que ocorre no caso do artigo 135, inciso III, quando traz o caso de que a responsabilidade do terceiro será pessoal, em razão de ter este praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Importante frisar que o artigo 135 do CTN prevê situações que ensejam responsabilidade pessoal, mas não menciona que a responsabilidade é única e exclusiva, como já exaustivamente demonstrado no item **3.1.5.5**.

O redirecionamento não afasta a empresa do polo passivo, mas, sim, acrescenta o sócio-gerente, ou terceiro, ao polo passivo da execução fiscal. Para Arthur Moura, o redirecionamento é um fenômeno processual e significa dividir o foco do processo de execução em direção ao patrimônio de terceiro que, de alguma forma, possa ser legalmente responsabilizado pelo débito exequendo, juntamente com o devedor originário. Traz-se outra pessoa, física ou jurídica, para o polo passivo da execução.<sup>85</sup>

Para rematar, insta reproduzir a doutrina lapidar do saudoso Ministro Teori Albino Zavascki citado por Arthur Moura:

[...] 2. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para a configuração da responsabilidade tributária são estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN.

3. A indicação, na CDA, do nome do responsável ou do corresponsável (Lei 6.930/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I) confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 586, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 240) a existência de responsabilidade solidária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. [...] (STJ, REsp 729192/RJ, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, março/2006).<sup>86</sup>

#### 4.2.1 O “mero” inadimplemento da obrigação tributária

Muito já se discutiu na doutrina e jurisprudência acerca dos parâmetros para que se possa aplicar a norma contida no artigo 135, inciso III, do CTN.

<sup>85</sup> MOURA, Arthur. **Lei de execução fiscal**: comentada e anotada. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 111.

<sup>86</sup> *Ibid.*, p. 112.

Já se entendeu que o simples inadimplemento configuraria infração da lei a ensejar a responsabilidade do sócio-gerente ou administrador da empresa devedora. Conforme já estudado no item **3.1.5.1**, esta orientação está superada na doutrina e na jurisprudência.

Conforme leciona Mauro Luís Rocha Lopes, nem sempre a inadimplência tributária revela-se dolosa ou mesmo culposa, comumente decorrente das dificuldades enfrentadas pela empresa devedora, não sendo lícito responsabilizar objetivamente o administrador em casos tais.<sup>87</sup>

O entendimento foi superado pela jurisprudência, tendo o Superior Tribunal de Justiça sumulado a questão. Veja-se: “Súmula 430: o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade tributária do sócio-gerente.”

Por outro lado, não se pode confundir o inadimplemento com o mecanismo de proteção do patrimônio pessoal dos sócios, bem como não se pode deixar de considerar que o chamado planejamento tributário é uma realidade em muitas empresas.

No que toca aos chamados deveres fundamentais, José Casalta Nabais<sup>88</sup> os define como “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.”

Por sua vez, Ingo Wolfgang Sarlet<sup>89</sup> apresenta uma classificação dos deveres fundamentais distinguindo os deveres relacionados diretamente com os direitos fundamentais (que seriam os deveres conexos ou correlatos) daqueles que não estão ligados a nenhum direito subjetivo (deveres autônomos).

Embora já haja na doutrina consideráveis obras acerca do tema, no Brasil a Constituição Federal apenas prevê de maneira esparsa alguns deveres fundamentais, não havendo uma disciplina sistematizada como ocorre para os

---

<sup>87</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 9. ed. Niterói: Ímpetus, 2014. p. 30.

<sup>88</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p. 64.

<sup>89</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 5. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 241.

direitos fundamentais, apesar de o Capítulo I do Título II ser intitulado como “Dos direitos e deveres individuais e coletivos”.<sup>90</sup>

Com relação ao dever fundamental de pagar tributos, este se relaciona com o fato de que, uma vez que a sociedade exige para atender aos seus fins sociais e para seu adequado funcionamento recursos financeiros, parece lógico que os cidadãos que a compõem tenham que contribuir para seu custeio. Também não é difícil constatar a enorme importância do cumprimento desse dever para o bom funcionamento de uma sociedade e para se tornar um Estado forte, que necessita de recursos para manter-se, como afirmado anteriormente, recursos esses que não podem ser produzidos exclusivamente pelo próprio Estado.

Sem os recursos oriundos da atividade tributária não seria possível a concretização de uma série de direitos fundamentais, garantidores da manutenção de condições mínimas de existência humana, sem a qual acarretaria uma privação da liberdade e da dignidade dos cidadãos.

Ou seja, o dever fundamental de pagar tributos mostra-se essencial ao financiamento das atividades estatais, permitindo não apenas a subsistência do Estado, mas também a prática de sua política social e econômica, considerando-se seu papel de redistribuidor de riquezas e de gerar condições dignas de vida para sua população.

Para corroborar o acima afirmado, cabe destacar a estreita relação existente entre o dever fundamental de pagar tributos e o exercício da cidadania. Na lição de Marciano Buffon,<sup>91</sup> é possível entender que o dever fundamental de pagar tributos é o principal dever de cidadania, uma vez que, sem sua observância, a concretização dos próprios direitos dos cidadãos ficará inviabilizada, sobretudo os de cunho prestacional.

Feitas essas considerações, resta claro que, apesar de o fato de o inadimplemento tributário não ensejar o redirecionamento da execução fiscal, de maneira nenhuma diminui sua importância – ele apenas não se mostra apto a

---

<sup>90</sup> Exemplos de deveres fundamentais constitucionalmente previstos seriam, além do dever fundamental de pagar tributos, o dever fundamental de solidariedade social (artigo 3º, inciso I) e o dever de se observar a função social da propriedade (artigo 5º, inciso XXIII).

<sup>91</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 100.

ensejar a aplicação do mecanismo processual do redirecionamento da execução fiscal.

#### **4.2.2 O excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto e os poderes de gerência, administração ou representação dos administradores da empresa executada**

O requisito básico para essa responsabilização, na hipótese do artigo 135, inciso III, portanto, é que o administrador pratique ato para o qual não detinha poderes ou ato que infrinja a lei, contrato social ou estatuto da sociedade. Por outro lado, não havendo o ato infracional, não se aplica o disposto no artigo 135 do CTN, mas pode se enquadrar em algumas das hipóteses delineadas no artigo 134 do CTN, para o qual basta a participação por ação ou omissão do terceiro para responsabilizá-lo subsidiariamente. Essa última hipótese não será abordada, porquanto foge dos limites da presente monografia.

Inicialmente, cabe destacar que apenas os sócios ou administradores com poderes de direção, gerência ou representação poderão ser responsabilizados pelos débitos da pessoa jurídica de direito privado da qual fazem parte.<sup>92</sup> Quer dizer, quanto ao aspecto subjetivo, o sócio deve exercer alguma dessas funções para que possa ser caracterizada a previsão do artigo 135, inciso III, do CTN.

Já quanto ao aspecto objetivo, tem-se apontado alguns parâmetros para que o ato praticado pelo sócio seja considerado um ato com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, sendo apto, portanto, a ensejar a aplicação do dispositivo.

Para Paulo de Barros Carvalho, o sócio que age com excesso de poder é aquele que “[...] investido nos poderes de gestão da sociedade, pratica algo que extrapole os limites contidos nos contratos sociais.” Já a infração à lei ocorre quando “[...] se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração”, e a infração ao estatuto ou contrato social “[...] consiste no

---

<sup>92</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 9. ed. Niterói: Ímpetus, 2014. p. 29.

desrespeito à disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.”<sup>93</sup>

Nesse ponto, cabe lembrar que tais expressões, na prática, muitas vezes se confundem, na medida em que é comum que um ato represente ao mesmo tempo excesso de poder e infração à lei ou contrato social/estatuto. Outrossim, normalmente é o próprio contrato social/estatuto que delimita os poderes do sócio administrador/gerente, gerando identidade entre um ato praticado com excesso de poder e infração a tais documentos.

Ocorre que, como bem pontua João Aurino de Melo Filho, na senda que está a caminhar o presente trabalho, haverá responsabilidade pessoal do sócio, ao menos em princípio, nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, procedimento envolvendo infrações à lei e ao contrato social. Trata-se do caso mais frequente de responsabilização dos sócios, quando eles, descumprindo o procedimento legal para a extinção de uma pessoa jurídica, simplesmente 'fecham as portas' do estabelecimento empresarial, sem o regular processo de levantamento patrimonial e pagamento aos credores, de acordo com a ordem de preferência dos créditos.<sup>94</sup>

#### 4.2.3 A dissolução irregular da pessoa jurídica e a Súmula 435 do STJ

Como já bem asseverado no item 3.1.1, a dissolução regular ocorre quando, verificada uma das causas da dissolução (v.g., deliberação dos sócios ou acionistas), adota-se uma sequência de atos, regrada pelo direito, com a finalidade de ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 636.

<sup>94</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 443.

<sup>95</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 507.

Portanto, assim como a constituição de uma sociedade deve observar o procedimento legalmente previsto, a dissolução da sociedade também deve ocorrer dentro dos parâmetros legais.

De fato, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro prevê o procedimento para o encerramento da atividade empresarial, a não observância desse rito implica em descumprimento de preceito legal, apto a ensejar a aplicação do artigo 135, inciso II, do CTN. João Aurino de Melo Filho caminha na mesma direção do até aqui afirmado:

A dissolução irregular da sociedade envolve a prática de uma série de atos irregulares e ilegais, pois os sócios não podem simplesmente abandonar a empresa, devendo seguir um conjunto de normas legais impositivas disciplinadoras da extinção da personalidade jurídica. Para o STJ, é o descumprimento destas normas legais, e a presunção de ter ocorrido fraude contra credores em razão desse descumprimento, a justificativa para a aplicação do artigo 135 do CTN.<sup>96</sup>

Importante reforçar nesse momento que, ontologicamente, a responsabilidade pessoal do administrador prevista no art. 135 depende de comprovação de uma ação dolosa implicadora de sonegação tributária. Alexandre Macedo Tavares citado por Leonardo Carneiro da Cunha diz muito bem que o STJ já havia assentado o entender de que a responsabilidade pessoal do sócio-gerente está condicionada à comprovação de que ele agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes, infringindo a lei ou contra o estatuto.<sup>97</sup>

Ocorre que o STJ vinha considerando em seus precedentes que

[...] a não localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera a presunção iuris tantum de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 444.

<sup>97</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 409.

<sup>98</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. EREsp 852437/RS. Rel. Min. Castro Meira. Diário da Justiça Eletrônico. 03 nov. 2008.



Essa presunção exposta no parágrafo anterior de que o administrador agiu infringindo a legislação de regência a ensejar sua responsabilização estabelece a ilação de que o patrimônio da sociedade tenha sido dissipado em prejuízo dos credores, dentre eles, o credor preferencial, qual seja o próprio fisco. Em razão disso, há o ensejo para o redirecionamento do executivo fiscal para os sócios-gerentes ou administradores, cabendo a eles a demonstração de que não agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos; ou, ainda, que não exerceram poderes de gerência, item a ser melhor estudado mais adiante.

É muito comum que, na prática, as empresas simplesmente fechem suas portas e encerrem suas atividades societárias sem que haja a baixa no Registro Empresarial, deixando em aberto os débitos tributários contraídos pela sociedade.

Por certo, tal prática é responsável por um enorme prejuízo nos cofres públicos, que já são, por diversas outras razões, violados constantemente, gerando um dano incalculável ao erário e, por conseguinte, a toda a sociedade.

Nesse ponto, é importante lembrar que a tributação possui como fim último o financiamento das políticas públicas aptas à concretização dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos, como a saúde, a educação e a segurança públicas. Logo, falhas no sistema tributário irão acarretar, invariavelmente, a prestação de serviços públicos mais deficientes.

Assim, também como forma de coibir a sonegação fiscal por meio do encerramento clandestino das atividades empresariais, ganhou força na doutrina e jurisprudência a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN com base na dissolução irregular.

No sentido do afirmado nos parágrafos anteriores, o STJ editou a Súmula nº 435, com o seguinte teor: "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".

Note-se que a súmula traz uma presunção relativa de que houve a dissolução irregular da empresa, o que significa que poderá a sociedade, se ainda em atividade, comprovar nos autos do processo que não está inativa, retomando somente contra si o andamento da execução fiscal. Da mesma forma, o sócio que se sentir

injustamente incluído no pólo passivo da ação poderá apresentar prova em contrário, por meio de recursos ou embargos à execução ou exceção de pré-executividade.

Muitas vezes o ente público exequente opta por ainda requerer a citação por edital da empresa executada, antes de requerer o redirecionamento do feito, para evitar posteriores alegações de nulidade. Porém, até mesmo tal medida vem se mostrando desnecessária, havendo uma mudança significativa nas decisões judiciais mais recentes dispensado essa citação. Na prática, 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 de modo a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra o administrador. Veja-se:

**EMENTA:** AGRAVO DE INSTRUMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DO FEITO CONTRA O SÓCIO. 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 de modo a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio gerente. Incidência da Súmula 435/STJ.<sup>99</sup>

Atualmente, alguns juízes determinam a citação por edital de ofício em seus despachos que recebem a inicial de execução fiscal (chamados de concentrados), em consonância com pedido do ente público previsto no Ofício 427/2016-PDA/PRFN4R/RS, nos casos em que verificado pelo Sistema de Mandados (SMWEB) já haver informação de que a parte executada não foi localizada no endereço indicado na inicial ou na base de dados da Receita Federal ou outro apontado para seu CPF/CNPJ.

Trata-se de medida desnecessária e que vai de encontro aos princípios da celeridade e da efetividade da execução fiscal. A doutrina de João Aurino de Melo Filho corrobora esse entender:

Configurada a situação da não localização da pessoa jurídica no seu domicílio tributário, deve-se evitar tanto o seu (da pessoa jurídica) pedido de citação por edital quanto o pedido de citação da pessoa jurídica na pessoa do seu representante legal, pois, em ambos os casos, a execução teria prosseguimento apenas contra a pessoa jurídica já inativa (pois ela, em

---

<sup>99</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AG 5047963-08.2016.404.0000, 1ª Turma, Relator João Batista Lazzari, juntado aos autos em 03 fev. 2017.

qualquer caso, que seria citada), presumidamente insolvente, criando-se uma cadeia de atos processuais inúteis; quando a execução poderia ter sido redirecionada, desde o início, ao sócio com poderes de gerência, ampliando o polo passivo do processo.<sup>100</sup>

Bruno César Moura Brandão citado por João Aurino de Melo Filho bem arremata a questão posta ao dizer que não existe empresa em local incerto ou não sabido. Ou a empresa se encontra em atividade no seu domicílio fiscal, sendo ali regularmente citada e intimada, ou se presume dissolvida irregularmente, legitimando o redirecionamento da execução para o sócio-gerente.<sup>101</sup>

Assim, uma vez não localizada a empresa devedora no endereço por ela indicado aos órgãos competentes, é possível o imediato pedido de redirecionamento do feito em face dos sócios responsáveis.

Questão importante a ser trazida nesse trabalho é aquela que diz respeito com a presunção de dissolução irregular da empresa na hipótese da simples devolução da carta citatória, pelos correios.

Mauro Luís Rocha Lopes aponta que não enseja a presunção de dissolução irregular da sociedade a simples devolução da carta citatória. Para o autor, a informação lançada pelo carteiro não ostenta o atributo de "fé pública" e, diante da inviabilidade de se realizar a citação por via postal, deve ser extratido mandado, para que o analista judiciário executante de mandados - oficial de justiça - diligencia no endereço da empresa executada e certifique, se for o caso, os indícios da extinção irregular da sociedade.<sup>102</sup>

Essa a orientação adotada pela jurisprudência. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. HIPÓTESES DO ARTIGO 135, III, DO CTN NÃO-COMPROVADAS. CARTA CITATÓRIA. AVISO DE RECEBIMENTO DEVOLVIDO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INDÍCIO INSUFICIENTE. 1. A orientação jurisprudencial do STJ firmou-se no sentido de que "a imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação

<sup>100</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 449.

<sup>101</sup> *Ibid.*, p. 449.

<sup>102</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 9. ed. Niterói: Ímpetus, 2014. p. 29.

tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos" (REsp 820481/PR, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 23.11.2007). 2. A mera devolução da citação por Aviso de Recebimento - AR pelos Correios não é indício suficiente para caracterizar a dissolução irregular da sociedade. 3. Precedentes: REsp 1.072.913/SP, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 1.074.497/SP, DJe 03/02/2009. 4. Agravo regimental não-provido.<sup>103</sup>

**EMENTA:** AGRAVO LEGAL. TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DOS SÓCIOS. AR NEGATIVO DE CITAÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO DEMONSTRADA. NULIDADE. No caso dos autos não restou demonstrada a ocorrência da dissolução irregular. O mero retorno negativo das cartas A.R. de citação não configura indício suficiente a ensejar a presunção de dissolução irregular da executada. Esse documento emitido pelos correios não dispõe de fé pública. Para a demonstração da dissolução irregular, seriam necessários outros elementos capazes de comprovar a irregular paralisação das atividades da empresa, tais como a certidão do Oficial de Justiça que, mediante citação ou intimação pessoal, constata a inatividade da executada, ou, ainda, a comprovação de irregularidades na situação cadastral da devedora junto aos registros públicos. Tais situações, contudo, não se encontram patenteadas nos autos.<sup>104</sup>

#### **4.2.4 Em face de quais sócios poderá ser requerido o redirecionamento das execuções fiscais, o rito processual para considerá-lo parte no processo e a caracterização do ato infracional**

Nesse item cabe apontar que parte da doutrina fez uma ressalva quanto à aplicação do artigo 135, inciso III para os casos de dissolução irregular da empresa. A doutrina faz uma diferenciação, na medida em que o referido dispositivo traria uma hipótese de responsabilidade de terceiro originada no momento da prática de um ato infracional, vale dizer, no momento do fato gerador e que seja uma decorrência desta prática ilícita. Já a dissolução irregular da empresa é situação posterior ao surgimento da obrigação tributária, não tendo vinculação com o fato gerador do tributo, o que desconfiguraria a previsão do dispositivo em questão.

Para essa parte da doutrina o ato infracional que enseja o não pagamento do tributo deve estar ligado ao momento da ocorrência do fato gerador.

<sup>103</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial nº 1.075.130 - SP (2008/0155530-9). Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma. Julg. 23 nov. 2010, Diário de Justiça Eletrônico, 02 dez. 2010.

<sup>104</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AG 0003180-84.2014.404.0000, 2ª Turma. Rel. Carla Evelise Justino Hendges. Diário Eletrônico, 13 ago. 2014.

Porém, tal entendimento não parece o mais razoável, e vem sendo rechaçado pela jurisprudência e doutrina majoritária.

De fato, a flexibilização da previsão vai ao encontro da *ratio* da norma, que busca não deixar o crédito público desamparado por aqueles que, em razão da prática de uma infração, devem por ele responder.

A esse respeito, esclarece Hugo de Brito Machado<sup>105</sup>:

Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irrelularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.

Em que pese a ressalva acima feita, tem-se admitido a aplicação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional para os casos de dissolução irregular da empresa, não porque tem ligação com a atuação do administrador no momento que deveria ter cumprido com a obrigação tributário de pagar o tributo, mas em virtude de que essa prática representa ato irregular, de infração à lei ou contrato social/estatuto, no momento em que a Fazenda Pública toma conhecimento de que a empresa encerrou suas atividades sem cumprir as determinações legais para sua dissolução. Esse momento processual em que surge o direito para o ente público pedir o redirecionamento para o administrador, na hipótese de dissolução irregular, será melhor expendido no item sobre a prescrição para a pretensão do redirecionamento da execução fiscal para os administradores.

A principal consequência prática desse entendimento, pertinente ao presente trabalho, é a possibilidade de inclusão desses sócios responsáveis no pólo passivo das execuções fiscais, na tentativa de se alcançar a satisfação do crédito público.

Assim, importante analisar o mecanismo do redirecionamento da execução fiscal dentro do executivo fiscal, tema central desse estudo, que implica na inclusão dos sócios responsáveis ou administradores da pessoa jurídica em momento posterior ao ajuizamento da ação, por meio de requerimento a ser realizado pela

---

<sup>105</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 169.

Fazenda Pública diretamente ao juízo competente (e não no caso de inserção do sócio no procedimento administrativo referente ao débito).

Uma vez enquadrada a hipótese de dissolução irregular da sociedade entre os casos de responsabilidade de terceiros previstos no artigo 135, inciso III, do CTN, cabe então uma análise acerca de como será feita, na prática, a inclusão do sócio responsável no pólo passivo da ação de execução fiscal.

Ajuizada a execução fiscal em face da sociedade devedora, haverá a tentativa de citação da mesma, nos termos da Lei de Execuções Fiscais.<sup>106</sup>

Acerca da citação do executado, dispõe o artigo 8º da LEF:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exeqüente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.<sup>107</sup>

Assim, a princípio a citação será feita pelo correio, com aviso de recebimento, podendo ser de outra forma mediante requerimento da Fazenda Pública.

---

<sup>106</sup> Vide Capítulo 2, ítem 2.2, que trata do rito inicial da ação de execução fiscal.

<sup>107</sup> BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Dessa forma, tem-se que primeiro haverá tentativa de localização da empresa, seja por carta ou por mandado, para depois ser realizada a citação por meio de edital. Como já referido no item anterior, a tentativa de citação por edital ou através do representante legal se mostra inócua e desnecessária, porquanto vai de encontro aos princípios da celeridade e da efetividade da execução fiscal.

No que diz respeito à localização da empresa, cabe lembrar que é dever legal de toda sociedade manter atualizado seu endereço perante os órgãos oficiais de controle.

A Lei nº 8.934/94 estabelece em seus artigos 1º, 2º e 32 que o Registro visa garantir publicidade e eficácia aos atos das sociedades empresárias, devendo ser arquivados perante a Junta Comercial os documentos relativos à alteração, dissolução e extinção de sociedades.

Veja-se os dispositivos:

Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as seguintes finalidades:

- I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;
- II - cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes;
- III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.

Art. 2º Os atos das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei.

Parágrafo único. Fica instituído o Número de Identificação do Registro de Empresas (NIRE), o qual será atribuído a todo ato constitutivo de empresa, devendo ser compatibilizado com os números adotados pelos demais cadastros federais, na forma de regulamentação do Poder Executivo.

Art. 32. O registro compreende:

- I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais;
- II - O arquivamento:
  - a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;
  - b) dos atos relativos a consórcio e grupo de sociedade de que trata a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
  - c) dos atos concernentes a empresas mercantis estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil;
  - d) das declarações de microempresa;

e) de atos ou documentos que, por determinação legal, sejam atribuídos ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins ou daqueles que possam interessar ao empresário e às empresas mercantis;  
III - a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria.<sup>108</sup>

Por sua vez, o Código Civil dispõe, em seus artigos 997 e 999, que o contrato social mencionará a sede da sociedade empresária e que qualquer modificação deverá ser averbada perante a Junta Comercial. Dispõe também o Código Civil sobre o procedimento de liquidação da sociedade empresária, em seus artigos 1.102, 1.103, 1.104 e 1.109.

A seu turno, o artigo 127 do CTN impõe ao contribuinte a obrigação de informar ao Fisco o seu domicílio tributário:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:  
I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;  
II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;  
III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.  
§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.  
§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.<sup>109</sup>

Por fim, conforme já foi dito, tem-se que o Decreto-lei 5.844/43, em seu art. 195, e o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), em seu art. 213, estabelecem a obrigação do contribuinte pessoa jurídica comunicar à Receita Federal do Brasil a mudança de sua sede.

Veja-se esses dispositivos:

Art. 195. Quando o contribuinte transferir de um município para outro, ou de um para outro ponto do mesmo município, a sua residência ou a sede do

<sup>108</sup> BRASIL. Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994.

<sup>109</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.



seu estabelecimento, fica obrigado a comunicar essa mudança às repartições competentes, dentro do praxe de 30 dias.

Parágrafo único. Idêntica comunicação deverá fazer a contribuinte que se retirar temporariamente do território nacional, declarando, ainda, qual a pessoa habilitada no país a, cumprir, em seu nome, as disposições deste decreto-lei.

Art. 213. Quando o contribuinte transferir, de um município para outro ou de um para outro ponto do mesmo município, a sede de seu estabelecimento, fica obrigado a comunicar essa mudança às repartições competentes dentro do prazo de trinta dias (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 195).

§ 1º As comunicações de transferência de domicílio poderão ser entregues em mãos ou remetidas em carta registrada pelo correio (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 196).

§ 2º A repartição é obrigada a dar recibo da entrega desses documentos, o qual exonera o contribuinte de penalidade (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 196, § 1º).

§ 3º As repartições fiscais transmitirão, umas às outras, as comunicações que lhes interessarem (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 196, § 2º).<sup>110</sup>

Portanto, restando demonstrado que a sociedade executada mudou sua sede sem comunicar aos órgãos competentes e sem promover a respectiva alteração e registro do contrato social, ficará caracterizada a dissolução irregular da empresa, levando à aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN.

Isso quer dizer que, frustrada a tentativa de citação da empresa por meio de carta ou por mandado de citação, desde logo estará caracterizada a dissolução irregular da pessoa jurídica, podendo ser requerido o redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios-gerentes ou administradores pela Fazenda Pública, mesmo não constando seu nome no título executivo (Certidão de Dívida Ativa). Seus bens pessoais responderão, portanto, pelo débito tributário impago.<sup>111</sup> Para um estudo mais aprofundado sobre a possibilidade de se redirecionar o feito contra o administrador, quando há tentativa de citação frustrada por carta com aviso de recebimento, remete-se o leitor para o item **4.2.3**, onde foi melhor analisada essa questão.

<sup>110</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

<sup>111</sup> Nesse ponto, cabe dizer que já houve questionamentos por parte da doutrina acerca da legitimidade do mecanismo do redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios nesse momento processual. No entanto, tais posições foram sendo superadas por outras mais modernas, e também pela própria jurisprudência, que entendeu não haver qualquer violação ao ordenamento jurídico na utilização desse mecanismo. De fato, sua utilização visa a preservar o crédito público e a eficácia dos feitos executivos, podendo o sócio, se discordar da medida, apresentar embargos à execução fiscal. Discussão doutrinária moderna está sendo travada sobre a aplicação do novel instituto do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica nos executivos fiscais, tema que será devidamente tratado mais adiante, em item específico dessa monografia.

#### **4.2.5 Definição temporal da atuação do administrador ou sócio-gerente à frente da empresa e a caracterização do ato infracional**

Como já referido no item **4.2.2**, o administrador que não cumpre com seu dever de encerrar as atividades da empresa respeitando a legislação civil e empresarial, há uma presunção de que o administrador agiu infringindo a legislação de regência a ensejar sua responsabilização. A infração reside no fato de que o sócio administrador ou gerente descumpriu o seu dever legal de, no momento da dissolução da sociedade, promover a sua regular liquidação, por meio da baixa no Registro Empresarial, após a realização do ativo, pagamento do passivo e rateio do remanescente entre os sócios.

Acerca dos deveres do liquidante, diz o Código Civil em seu artigo 1.103:

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

- I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;
  - II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;
  - III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;
  - IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;
  - V - exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;
  - VI - convocar assembléia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;
  - VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;
  - VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;
  - IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.
- Parágrafo único. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Por sua vez, o artigo 1.106 do Código Civil prevê o dever de pagamento das dívidas da sociedade antes da liquidação. Já o artigo 1.107 traz a possibilidade de rateio do remanescente entre os sócios.

Ao seu turno, aos artigos 1.108 e 1.109 trazem os procedimentos finais devidos pelo liquidante no momento da dissolução da sociedade, quais sejam, a convocação de assembleia para prestação de contas e a averbação no Registro próprio da ata da referida assembleia.

Veja-se os dispositivos:

Art. 1.108. Pago o passivo e partilhado o remanescente, convocará o liquidante assembleia dos sócios para a prestação final de contas.

Art. 1.109. Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembleia.  
Parágrafo único. O dissidente tem o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, devidamente averbada, para promover a ação que couber.<sup>113</sup>

Ainda, o Código Civil dispõe, em seus artigos 997 e 999, que o contrato social mencionará a sede da sociedade empresária e que qualquer modificação deverá ser averbada perante a Junta Comercial.

Ademais, a Lei nº 8.934/94 estabelece em seus artigos 1º, 2º e 32 que o Registro visa garantir publicidade e eficácia aos atos das sociedades empresárias, devendo ser arquivados perante a Junta Comercial os documentos relativos à alteração, dissolução e extinção de sociedades.

Por fim, tem-se que o Decreto-lei 5.844/43, em seu art. 195, e o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), em seu art. 213, estabelecem a obrigação do contribuinte pessoa jurídica comunicar à Receita Federal do Brasil a mudança de sua sede.

Logo, não há dúvidas acerca do dever do sócio de promover o regular encerramento das atividades empresariais.

Uma vez caracterizada a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, é cabível que se defina em face de quais sócios será devido este requerimento.

---

<sup>113</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Por certo, apenas os sócios com poderes de gerência serão os responsáveis pelo pagamento do débito. No entanto, muito já se discutiu se o redirecionamento é cabível em face do sócio que era gerente na época da ocorrência do fato gerador do tributo ou daquele que era gerente na época da dissolução irregular da empresa.

#### 4.2.5.1 Gerência à época do fato gerador

De acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador. Por sua vez, o artigo 114 define como fato gerador da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Veja-se:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.<sup>114</sup>

Assim, em se tratando de execuções fiscais, tem-se que a obrigação tributária em questão terá relação com o fato gerador referente à situação fática ou jurídica descrita na lei como necessária e suficiente para fazer nascer o dever de pagar o tributo.

Diante disso, surgiu a concepção de que, para a configuração da responsabilização do pelos débitos da sociedade dissolvida irregularmente, a ensejar a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, este deve ter exercido a gerência da sociedade na época da ocorrência do fato gerador do tributo. Ou seja,

---

<sup>114</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

teria de ter ocorrido a relação temporal entre o ilícito praticado (o não pagamento do tributo) e a ocorrência da obrigação tributária.

Nesse sentido, Marquezi Júnior e Michelin:<sup>115</sup>

[...] se o que origina a exibibilidade tributária é a existência da correlata obrigação, cuja verificação se dá com a ocorrência do fato gerador correspondente, pressuposto lógico e jurídico é que, para o artigo 135 do CTN, o agente tenha praticado fato gerador ilícito (ou permitido sua prática quando pudesse evita-la) correspondente à obrigação que lhe será imputada.

O Superior Tribunal de Justiça abraçava esse entender. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. UTILIZAÇÃO DE RECURSO COM FINALIDADE DE PREQUESTIONAMENTO. AFASTAMENTO DE MULTA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA DEVEDORA PRINCIPAL. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA DEMANDA CONTRA O SÓCIO.

1. Consoante a jurisprudência desta Corte, cristalizada na Súmula 98/STJ, os embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não podem ser considerados protelatórios. 2. Manutenção do acórdão recorrido que, apreciando o contexto fático-probatório, reconheceu a dissolução irregular da empresa e a corresponsabilidade da sócia pelo pagamento dos tributos vencidos na época em que ela integrava a sociedade. 3. É vedado a esta Corte reapreciar a prova dos autos para concluir de modo diverso. Aplicação da Súmula 7/STJ. Agravo regimental parcialmente provido.

[...]

Diante disso, não procede a alegação de que o tribunal a quo violou o disposto no art. 535, I e II, do CPC, notadamente porque, ao contrário do que defende a agravante, reconheceu-se a dissolução irregular da sociedade e a possibilidade de continuidade da execução contra o sócio, com fundamento no art. 134, III, do CTN. Anote-se que em nenhum momento o acórdão recorrido reconhece que a execução fiscal deve ser redirecionada, porque a agravante supostamente teria exercido a gerência da sociedade. **O pronunciamento da Corte de origem que reconheceu a corresponsabilidade da agravante está fundado na sua condição de sócia da sociedade em momento contemporâneo à ocorrência do fato gerador.** Bem por isso, não socorre à agravante o argumento de que lhe foi ceifada a possibilidade de se defender amplamente, a fim de demonstrar que não exerceu a gerência da sociedade. Repiso, nesse sentido, que a agravante defende suposta omissão fundada em premissa equivocada. (grifou-se)<sup>116</sup>

<sup>115</sup> MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio; MICHELIN, João Augusto Monteiro de Siqueira. A responsabilidade tributária prevista no inc. II do art. 135 do CTN em face da moderna exegese dos Tribunais Superiores. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 110. maio./jun., 2013. p. 227.

<sup>116</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 101597, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Diário de Justiça, 14 abr 1997.

Todavia, esse entendimento vem sendo superado, uma vez que já se estabeleceu que o “mero” não pagamento de tributos não ensejaria a responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, não sendo motivo suficiente para a inclusão do sócio no pólo passivo da demanda, nem exigência para que o mesmo tivesse a frente da empresa para caracterizar o ato infracional.

Assim, o sócio-gerente que estava comandando a empresa na época do vencimento do tributo e não o pagou o tributo não será pessoalmente responsabilizado, salvo se houver comprovação da prática de alguma irregularidade, conforme acima já se pontuou. Poderá haver contra ele algum outro tipo de sanção pela má gerência da sociedade, mas não na seara tributária.

Ademais, cabe acrescentar que, na prática, a responsabilização do sócio-gerente à época da ocorrência do fato gerador do tributo gera muita dificuldade até para a elaboração deste pedido por parte da Fazenda Pública e da sua conferência por parte do magistrado, pois exige uma prova muito complexa e quase impossível de ser apresentada. Ademais, é comum que haja, em uma única execução fiscal, diversos débitos sendo cobrados, cada um com uma data de vencimento. Assim, a verificação de qual sócio era gerente na época da ocorrência do fato gerador de cada tributo era tarefa por demasiado minuciosa de ser realizada, considerando-se que há grande alteração na gerência das empresas, o que comprometia a utilização do mecanismo do redirecionamento. Sem falar no volume considerável de execuções fiscais que tramitam na Justiça.

Importante reproduzir as lições de João Aurino de Melo Filho sobre o tema:

Estas posições da jurisprudência são influenciadas pela teoria que defende a responsabilização do sócio pelo mero adimplemento do tributo. O próprio STJ, contudo, afastou essa teoria, não havendo que se investigar o sócio que deixou de pagar o tributo, já que tal ato, imputável exclusivamente à pessoa jurídica, origina apenas as sanções próprias do inadimplemento.<sup>117</sup>

Não se tratando de fraude, portanto, não há se responsabilizar o sócio que se retira da sociedade antes da dissolução irregular da empresa, mesmo tendo sido

---

<sup>117</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 460.

administrador à época do fato gerador, pois afastada a teoria menor da desconsideração, como já analisado no item **3.2**.

Por todas essas razões apresentadas, surgiu na doutrina e na jurisprudência com mais força a idéia de responsabilização do sócio-gerente ou administrador à época da dissolução irregular da empresa, que será a seguir analisada a seguir.

#### 4.2.5.2 Gerência da empresa à época da dissolução irregular

Conforme já apresentado nos itens 2.1.1 e 3.2.3, uma corrente doutrinária e jurisprudencial apregoa que a dissolução irregular da empresa constitui um ato infracional, uma vez que viola dispositivos legais do direito civil e empresarial ao não encerrar fomalmente a sociedade, com a devida baixa no Registro competente.

Assim, é possível a aplicação do artigo 135 do CTN, com a responsabilização dos sócios-gerentes por essa conduta.

Sobre o tema, João Aurino de Melo Filho:

A dissolução da sociedade envolve a prática de uma série de atos irregulares e ilegais, pois os sócios não podem simplesmente abandonar a empresa, devendo seguir um conjunto de normas legais impositivas disciplinadoras da extinção da personalidade jurídica. É o descumprimento destas normas legais a justificativa para aplicação do artigo 135 do CTN.<sup>118</sup>

No caso das execuções fiscais, tal situação pode ser caracterizada pela não localização da empresa no seu endereço oficial, diante da obrigatoriedade legal imposta às sociedades para que mantenham seu endereço atualizado perante os órgãos competentes.

Diante dessa presunção (relativa), será requerido o redirecionamento do feito, com base inclusive na Súmula 435 do STJ, em face dos sócios ou administradores que eram gerentes na época da dissolução irregular.

De fato, tal critério na escolha dos sócios que irão ingressar no pólo passivo da ação parece ser a mais lógica, uma vez que eles são os responsáveis pela

---

<sup>118</sup> MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada**: análise pragmática do processo de execução fiscal. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2012. p. 270.

dissolução regular da sociedade ou pela atualização do seu endereço nos órgãos devidos e não cumpriram com essas obrigações acessórias legalmente previstas.

Leonardo Carneiro da Cunha corrobora o acima afirmado:

Se, na época da dissolução irregular, o sujeito era sócio-gerente ou diretor da sociedade, seu patrimônio responde pela dívida. Assim, se, na execução fiscal, o oficial de justiça certifica-se de que a sociedade executada não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, presume-se haver indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, a este competindo comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa.<sup>119</sup>

Por certo, não se poderia exigir que os sócios-gerentes anteriores respondessem pelos débitos tributários pendentes da sociedade, pois já não exerciam a gerência no momento da sua dissolução, não tendo responsabilidade pela ausência dos procedimentos de baixa devidos.

Sobre o tema, afirma Leandro Paulsen:

Sendo a responsabilidade, assim, do diretor, gerente ou representante, e não do simples sócio sem poderes de gestão, também não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão. Assim, sócios que não tenham tido qualquer ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes.<sup>120</sup>

Como bem destaca João Aurino de Melo Filho, pode-se dizer que a causa de pedir da responsabilidade pessoal dos sócios é a série de irregularidades por eles cometidas no procedimento de dissolução irregular da empresa. Assim, não teria sentido a responsabilização de pessoas que não estas que cometeram tais irregularidades. E acrescenta:

A razão da responsabilização não é simplesmente o fato de ser sócio, mas a conduta irregular no procedimento de dissolução irregular. Quem não era sócio na época da dissolução irregular, obviamente, não deve ser responsabilizado pessoalmente – salvo se a retirada da sociedade tiver sido parte de um procedimento fraudulento, situação na qual a saída fraudulenta

---

<sup>119</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 409.

<sup>120</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 153.



do sócio não teria validade contra a Fazenda Pública nem interferiria na sua eventual responsabilidade tributária (artigo 123 do CTN).<sup>121</sup>

Assim, essa vem sendo a tese mais aceita na doutrina e jurisprudência brasileiras, parecendo ser de fato a mais acertada, embora ainda não devidamente assentada. Insiste-se: não há relevância alguma para a análise do redirecionamento com fundamento na dissolução irregular a posição do sócio à época do fato gerador, muito menos no período do vencimento do tributo, porquanto o ato ilícito ensejador é a dissolução irregular da empresa e deve ser responsabilizado o administrador que possuía o poder de administrar à época da dissolução, até porque a regra matriz de incidência tributária impunha responsabilidade ao contribuinte apenas, na época do fato gerador.

Há precedentes importantes no STJ que estão consolidando o entender acima exposto. Veja-se ementa abaixo transcrita:

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

1. Hipótese em que o Tribunal de origem afastou a responsabilidade dos sócios-gerentes da sociedade contribuinte executada por entender que estes, embora ocupassem a gerência no momento da dissolução irregular presumida, não exerciam a direção da entidade por ocasião da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou do vencimento do respectivo tributo.

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

**3. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência - encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) -, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato.**

---

<sup>121</sup> MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada**: análise pragmática do processo de execução fiscal. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2012. p. 273.

**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.<sup>122</sup>

Todavia, contrariamente à posição acima defendida, é cabível que se comente, ainda, uma terceira corrente, que defende que a responsabilização do sócio administrador desde que sejam preenchidos dois requisitos ao mesmo tempo: sócio-gerente no comando da empresa na época do fato gerador e a configuração da dissolução irregular da empresa.

Segundo esse posicionamento, para haver a responsabilização do sócio este deve ter participado da gerência da sociedade no período da ocorrência do fato gerador do tributo e também durante a dissolução irregular da empresa.

A justificativa para esse entendimento é a de que é legitimado a figurar no pólo passivo da execução fiscal o sócio-gerente que estava presente no inadimplemento da empresa e, ciente dessa condição, realizou os atos informais de dissolução da sociedade. Ou seja, teria participação nos dois momentos de infração às normas legais, sendo indiscutível sua responsabilidade pelo débito tributário.

Defendem esse entendimento aqueles que não vêem com bons olhos a idéia do redirecionamento, da responsabilização de um terceiro – o sócio-gerente, por dívida que não é sua, buscando restringir ao máximo sua aplicação.

Leonardo Carneiro da Cunha defende essa posição:

A responsabilidade do sócio-gerente ou do administrador é pessoal, por ato que constitua infração à lei ou configure excesso de poderes na administração da empresa, forte no art. 135, III, do CTN. Para a tipificação das condutas atentatórias, é necessária a capacidade do agente para sua prática e que as obrigações fiscais decorram de fatos geradores **contemporâneos** ao seu gerenciamento ou à sua participação na sociedade. O mero inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei, sendo necessário, para a sua configuração, o ato intencional do administrador de burlar a lei tributária. É preciso, enfim, que haja alguma

---

<sup>122</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1520257/SP, 2ª Turma. Rel. Min. Og Fernandes, Diário da Justiça Eletrônico, 23 jun. 2015.

conduta dolosa ou irregular que seja **contemporânea** ao fato gerador da obrigação fiscal.<sup>123</sup>

No Superior Tribunal de Justiça, há alguns julgados nesse sentido:

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. 2. Um dos fundamentos do acórdão recorrido para dar provimento ao agravo de instrumento do ora recorrido foi exatamente a ausência de comprovação, por parte do Fisco, de que o a pessoa contra a qual se pretendeu o redirecionamento da execução tenha exercido, ao tempo da constituição do crédito, o cargo de gerência ou administração da pessoa jurídica. 3. Da análise das razões do recurso especial, verifica-se que a recorrente não combateu supracitado fundamento do acórdão recorrido, o que impossibilita o conhecimento do recurso especial, seja em razão do óbice da Súmula n. 283 do STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles", seja em razão do óbice da Súmula n. 7 desta Corte, tendo em vista que a aferição da condição de gerente ou administrador da sociedade, à época da constituição do crédito e da dissolução irregular, demanda o revolvimento de matéria fático-probatória. 4. Recurso especial não conhecido.<sup>124</sup>

João Aurino de Melo Filho critica essa posição do STJ exigindo o mesmo sócio na época do fato gerador e da dissolução irregular. Para o autor, o STJ parte de pressupostos equivocados, porquanto o não pagamento do tributo é irrelevante para fins de responsabilização. Além desse argumento, o autor citado traz outros que reforçam suas precisas palavras sobre o assunto. Calha reproduzi-las:

Além disso, concede aos sócios que ingressaram na sociedade depois da ocorrência dos fatos geradores um verdadeiro salvo conduto em relação aos tributos anteriores ao seu ingresso, indo de encontro à teleologia que

<sup>123</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 409.

<sup>124</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.244.667-GO, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Diário de Justiça, 05 maio 2011.

justifica a responsabilização do sócio que descumpre seus deveres: que, conforme pontuado pelo STF, em precedente já analisado, pode ser responsabilizado tanto pelo ato ilícito que tenha dado ensejo à obrigação tributária quanto pelo ato que tenha contribuído para a situação de inadimplemento, não sendo necessária a exigência dos dois requisitos simultâneos.<sup>125</sup>

Por sua vez, a Fazenda Pública não vem fazendo pedidos de redirecionamento com base nessa posição do STJ, que exige dois requisitos para a inclusão do sócio administrador no polo passivo do feito executivo, quais sejam, a gerência à época do fato gerador e a gerência à época da dissolução irregular. Somente vem requerendo o redirecionamento para os sócios que estavam no comando da empresa na época da dissolução irregular, principalmente após a força da presunção assentada na Súmula 435 do STJ.

Na verdade, o que se observa é que o STJ ainda não uniformizou a questão da definição temporal do sócio-gerente que tem legitimidade para responder pelos débitos tributários da sociedade executada. Há que se aguardar os próximos anos para o assentamento definitivo do tema que, acredita-se será firmado no sentido de exigir apenas a posição do administrador no momento da dissolução irregular, conforme todo o arcabouço doutrinário e jurisprudencial acima juntado.

#### 4.3 A RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NA EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA

Conforme já expendido no item **3.1.1**, embora a maioria dos casos que ocorrem na prática da atuação fazendária sejam de processos em que se executa **créditos de natureza tributária**, há que se estudar as hipóteses de pedido de redirecionamento nas execuções fiscais de dívida não tributária, pois o STJ ainda não sedimentou entender sobre a aplicação das normas de responsabilidade tributária aos créditos exequendos não tributários.

---

<sup>125</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 464.

Primeiramente, importante lembrar que os precedentes que ensejaram a edição da Súmula nº 435 do STJ referem-se precipuamente a créditos de origem tributária. Por outro lado, não há razão para que não se aplique a referida súmula às execuções fiscais de créditos de natureza não tributária. Cristiano Alves Rodrigues também vai nesse mesmo sentido ao dizer que a *ratio decidendi* que ensejou a edição da Súmula nº 435 do STJ não encontra regra específica de Direito Tributário não aplicável a créditos de origem não tributária, mas sim a presunção de dissolução irregular da sociedade empresária que não foi localizada em seu endereço.<sup>126</sup>

Este ensaio defende que, como já referido no item **2.5**, embora sejam as normas decorrentes do direitos societário insertas na legislação esparsa e no Código Civil de 2002 aplicáveis para as dívidas de natureza não tributária, aplicam-se também a esses créditos as normas de responsabilidade tributária, forte em disposição expressa do art. 4º, §2º da LEF. Há, contudo, precedentes judiciais que afastam a aplicação das normas relativas à responsabilidade tributária nas execuções fiscais que possuem natureza não tributária.

Assim, para ocorrer o redirecionamento para o sócio administrador por dívida não tributária nos casos de dissolução irregular, aplicar-se-ia, em tese, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 50 do Código Civil, o qual já foi devidamente estudado no item **3.2**. Neste sentido, conclui Leonardo Carneiro da Cunha:

No caso de dívida não tributária, a situação é a mesma. O que difere é, apenas, a fundamentação legal: em vez de responsabilidade ter escoro no art. 135 do CTN, incide o art. 50 do Código Civil, permitindo-se seja a execução proposta contra o sócio ou que se promova a desconsideração da pessoa jurídica para que se atinjam os bens do sócio, administrador ou diretor.<sup>127</sup>

Em que pese a corrente doutrinária acima exposta, não concorda o presente estudo com essa posição. Há que se ater ao fato de que o artigo 50 do Código Civil é muito claro ao dizer que somente se pode desconsiderar a personalidade jurídica

---

<sup>126</sup> RODRIGUES, Cristiano Alves. A aplicabilidade da súmula nº 435, do Superior Tribunal de Justiça, para fins de redirecionamento da execução fiscal oriunda de créditos de origem não-tributária. In: **Conteúdo Jurídico**; 22 ago. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-aplicabilidade-da-sumula-no-435-do-superior-tribunal-de-justica-para-fins-de-redirecionamento-da-execucao-fi,44860.html>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

<sup>127</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 410.

de uma empresa nos casos de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial. O STJ, aliás, sempre defendeu essa a posição de que não bastava somente a condição da dissolução irregular da empresa para redirecionar o feito para o sócio administrador. Ocorre que a prova da confusão patrimonial ou do desvio de finalidade consubstanciar-se-ia nas ilegalidades e irregularidades cometidas pelo administrador ao não encerrar legalmente a empresa. João Aurino de Melo Filho muito bem conclui no sentido exposto:

Parece-nos que a série de ilegalidades e irregularidades praticadas durante a dissolução irregular seria suficiente para demonstrar (ou ao menos presumir) a confusão patrimonial, mas tal nunca foi o entendimento do STJ, que sempre defendeu que, para aplicar a norma específica do artigo 50 do CC, era necessária a observância dos requisitos, também específicos nela previstos.<sup>128</sup>

Desta forma, a exequente não poderia usar como argumentos para responsabilizar os sócios, nos casos de dissolução irregular de execução de dívida não tributária, nem as normas de direito tributário nem aquelas que regulam a desconsideração da personalidade jurídica.

O que a Procuradoria da Fazenda Nacional, por exemplo, tem utilizado como argumentos para fundamentar seus pedidos, além da Súmula nº 435 do STJ, são as ofensas às normas específicas da legislação civil e empresarial. Nesse caso, como bem observou João Aurino de Melo Filho, não se pode falar em reserva de lei complementar, pois não se trata de responsabilidade tributária, na medida em que se está a tratar de débito não tributário, sendo plenamente aplicáveis as normas da legislação ordinária civil.<sup>129</sup>

Para corroborar a posição defendida no presente trabalho, cola-se o Enunciado nº 59, aprovado na I Jornada de Direito Civil, realizada pelo Conselho da Justiça Federal:

---

<sup>128</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 466.

<sup>129</sup> *Ibid.*, p. 466.

Os sócios-gerentes e os administradores das empresas são responsáveis subsidiariamente e ilimitadamente pelos atos ilícitos praticados, de má-gestão ou contrários ao previsto no contrato social ou estatuto, consoante estabelecem os arts 990, 1.009, 1.016, 1.017 e 1.091, todos do Código Civil.<sup>130</sup>

Assim como já referido nos itens 3.2.4 e 3.2.5, há também que se trazer à baila outros dispositivos do Código Civil que trazem previsões legais que devem ser obedecidas pelos administradores, como por exemplo os artigos 997 e 999, que dispõem que o contrato social mencionará a sede da sociedade empresária e que qualquer modificação deverá ser averbada perante a Junta Comercial. Assim como Código Civil fala expressamente sobre o procedimento de liquidação da sociedade empresária, em seus artigos 1.102, 1.103, 1.104 e 1.109.

Há também que serem aplicadas para fundamentar o redirecionamento nos casos em análise as regras que regulam as sociedades limitadas, notadamente o artigo 10 da Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919:

Art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei.<sup>131</sup>

Tratando-se de execução fiscal envolvendo sociedade anônima, aplica-se a regra específica prevista no artigo 158 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.<sup>132</sup>

Assim, pode-se concluir que, mesmo que não se possa utilizar os artigos do CTN e os que regulam a desconsideração da personalidade jurídica, as ilegalidades e irregularidades cometidas no encerramento irregular da empresa, com a

<sup>130</sup> BRASIL. Conselho de Justiça Federal. I Jornada de Direito Civil.

<sup>131</sup> BRASIL. Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919.

<sup>132</sup> BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

presunção de fraude contra o ente fazendário, cancelam que ocorra a incidência de normas legais específicas da legislação civil e empresarial para impor a responsabilização dos administradores na execução fiscal de dívida não tributária.

Segundo alguns precedentes do STJ, afastava-se a hipótese de aplicação da Súmula nº 435 aos débitos não tributários, sob o fundamento de que, além da configuração da dissolução irregular, exigia outros requisitos exigíveis nos casos de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Olhava-se a questão sob a lupa do artigo 50 do Código Civil.

Finalmente, como bem observa João Aurino de Melo Filho, em recurso julgado pela sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-c do CPC), o STJ reconheceu o equívoco dos precedentes acima citados, e entendeu pela possibilidade de redirecionamento de execução fiscal de dívida não tributária contra sócio com poderes de gerência nos casos de dissolução irregular, independentemente da existência de outro requisito específico:<sup>133</sup>

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.

[...]

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

3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.

4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de

<sup>133</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 469.



débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.

[...]

6. Caso em que, conforme o certificado pelo oficial de justiça, a pessoa jurídica executada está desativada desde 2004, não restando bens a serem penhorados. Ou seja, além do encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, não houve a reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores.

7. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.<sup>134</sup>

#### 4.4. O DESCABIMENTO DA APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PREVISTO NOS ARTIGOS 133 A 137 DO NOVO CPC

Feita a devida diferenciação entre a responsabilização do administrador nos casos de dissolução irregular na execução fiscal de dívidas tributária e não tributária, esse é o momento do trabalho em que se fará a análise da aplicação do novel incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos casos de redirecionamento da execução fiscal com fundamento na dissolução irregular.

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) foi previsto nos arts. 133 a 137 do NCPC. Trata-se de instituto novo sem correspondência, portanto, no antigo CPC. A aplicação do instituto nas execuções fiscais é tema ainda controverso na doutrina que vem tratando da questão tanto antes como após a vigência do novel CPC. No que toca ao entender jurisprudencial, aguarda-se ainda uma sedimentação do tema, o que desde já se registra que a posição adotada por este trabalho pode ser modificada posteriormente.

Na linha da constitucionalização do processo adotada pelo novo código, conforme se pode entrever do item específico deste trabalho, que tratou dos princípios e das normas fundamentais dispostos no NCPC, a previsão desse novo instituiu visou a atender como força o princípio do contraditório, criando um incidente para disciplinar a desconsideração da personalidade jurídica, também já estudado nesse trabalho, item para o qual se remete o leitor para maior aprofundamento nesse tema.

<sup>134</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.371.128/RS, 1ª Seção. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julg. 10 set. 2014. Diário de Justiça Eletrônico, 17 set. 2014.

A aplicação do IDPJ nas execuções fiscais é matéria tormentosa, como já referido, notadamente porque a atual LEF não traz em seu texto procedimento específico para desconsiderar a pessoa jurídica, a fim de atingir ao patrimônio dos sócios, muito menos regras para a responsabilização de terceiros em geral.

Com efeito, poder-se-ia sustentar que deveria ser observado o rito previstos nos artigos 133 a 137 do NCPC às execuções fiscais, por não existir na legislação especial norma equivalente, segundo um critério hermenêutico da aplicação subsidiária da legislação processual geral, como já visto no item **2.4** desse ensaio.

Neste ponto, importante trazer à baila premissa interessante adotada pela parecerista da Procuradoria da Fazenda Nacional Flávia Palmeira de Moura Coelho ao analisar a aplicabilidade do IDPJ nas execuções fiscais, qual seja a de que o NCPC somente tratou do procedimento processual de desconsideração da personalidade jurídica, sendo que as hipóteses em que o instituto é cabível são tratadas pelo Direito Material.<sup>135</sup>

Assim, para se delimitar a aplicação do instituto, há que ser cabível somente quando se estiver diante das hipóteses de subsunção de normas de desconsideração de personalidade jurídica, o que, como visto no item **4.3**, não é o caso do redirecionamento da execução fiscal em razão de dissolução irregular tanto para créditos tributários, como para os não tributários.

Esse é o mesmo entender do autor João Aurino de Melo Filho, que aprofundou esse tema à exaustão em livro de sua coordenação Execução Fiscal Aplicada. Veja-se seu posicionamento em harmonia com o abordado no parágrafo anterior:

Reitere-se aqui, o que já foi exposto em tópico anterior: o descabimento, para fins de responsabilização do sócio em execuções fiscais nos casos de dissolução irregular, do incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica tratado nos artigos 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil, aplicável, apenas, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica em sentido estrito, quando necessário comprovar a

---

<sup>135</sup> PARECER PGFN/CRJ Nº 618/2016, de 25 de abril de 2016, de lavra da Procuradora Flávia Palmeira de Moura Coelho. p. 24. Trata do impacto do NCPC às execuções fiscais. Parecer elaborado com o intuito de lançar uma orientação quanto ao efeito prático das alterações legislativas em relação às execuções fiscais, a partir das primeiras impressões da doutrina e conjecturas sobre possível utilidade de alguns institutos para a Fazenda Nacional. A ideia basilar do Parecer, fundada na aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes, é o fortalecimento do microsistema da cobrança do crédito fazendário.

configuração dos elementos próprios da desconsideração. Como, nos casos de responsabilidade do sócio pela dissolução irregular, o artigo 50 do CC não é aplicável, deve ser afastada, também, a aplicação do incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica previsto no Novo Código de Processo Civil.<sup>136</sup>

Para Gilberto Gomes Bruschi, Rita Dias Nolasco e Rodolfo da Costa Manso Real Amadeo, o redirecionamento da execução fiscal ao responsável tributário dispensa o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Para esses autores, a LEF é norma especial ao CPC e tem conteúdo eminentemente procedimental, havendo previsão específica na LEF ou alguma incompatibilidade não se aplica o CPC. Concluem que a dissolução irregular configura infração à lei, permitindo o redirecionamento tratado nessa monografia.<sup>137</sup>

Já para Gilson Pacheco Bonfim, não há como ser aplicado nas execuções fiscais o IDPJ, pois utilizam de procedimento específico, previsto na LEF. O procedimento para o redirecionamento da execução fiscal se deu ao longo de diversos anos, pelo legislador, pela doutrina e pela jurisprudência. Arremata o autor citado:

Dessa forma, a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica a um procedimento específico, previsto em lei especial (Lei 6830/80), como é o caso dos executivos fiscais, somente poderia ocorrer por força de dispositivo expresso do Novo Código Processo Civil, a exemplo do que ocorreu no caso dos juizados especiais. Nesse caso, o novo código, expressamente, determina a aplicação do referido incidente aos processos de competência dos juizados especiais (art. 1062 do Novo CPC).<sup>138</sup>

Por fim, intrasponível óbice à aplicação do referido incidente aos executivos fiscais encontra-se no artigo 146, III, "b", do CF/88. Esse dispositivo constitucional traz disposição expressa exigindo lei complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência. No caso em estudo, deveria ter

<sup>136</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 469.

<sup>137</sup> BRUSCHI, Gilberto Gomes; NOLASCO, Rita Dias; AMADEO, Rodolfo da Costa Manso Real. **Fraudes patrimoniais e a desconsideração da personalidade jurídica no código de processo civil de 2015**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 165-167.

<sup>138</sup> DUARTE, Fernanda; BOMFIM, Gilson; MURAYAMA, Janssen (Org.). **A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 138.

previsão expressa hipótese de suspensão do crédito tributário. Assim, indiscutivelmente a aplicação do IDPJ às execuções fiscais violaria esse dispositivo constitucional, na medida em que o novel procedimento suspende o curso do processo executivo, de acordo com o artigo 134, § 3º, do NCPC). Conclui Gilson Pacheco Bonfim:

Dito de outra forma, a aceitação do incidente de desconconsideração, no bojo de um executivo fiscal, acabaria por criar uma nova hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ao arremio do comando expresso pelo artigo 151 do CTN (recepcionado nesse ponto com lei complementar pela CF/88), que estabelece de forma taxativa as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.<sup>139</sup>

Em conclusão, para reforçar a tendência do poder judiciário no sentido na não aplicação do novo instituto aos executivos fiscais, junta-se abaixo dois enunciados a respeito do tema:

Enunciado nº 53 do Seminário da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados Federais: "O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015."<sup>140</sup>

Enunciado nº 06 do Grupo de Estudos dos Impactos do Novo Código de Processo Civil sobre as Execuções Fiscais (Fórum de Execuções Fiscais dos Juízes da 2ª Região): "a responsabilidade tributária regulada no art. 135 do CTN não constitui hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no art. 133 do CPC/2015."<sup>141</sup>

#### 4.5 A PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE REQUERER O PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-ADMINISTRADOR NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Uma vez estabelecida a responsabilidade do sócio pelos débitos tributários nos casos de dissolução irregular da sociedade, a ensejar o redirecionamento da

<sup>139</sup> DUARTE, Fernanda; BOMFIM, Gilson; MURAYAMA, Janssen (Org.). **A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 141.

<sup>140</sup> ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS. Enunciados aprovados. In: Seminário - O poder judiciário e o novo código de processo civil.

<sup>141</sup> FÓRUM DE EXECUÇÕES FISCAIS. Os impactos do novo Código de Processo Civil na execução fiscal: enunciados aprovados.

execução fiscal em face deste, surge outra questão: qual o prazo para que a Fazenda Pública realize esse requerimento? Qual o prazo prescricional para o redirecionamento?

Como é sabido, a prescrição tributária envolve o prazo de 5 anos, seja pela previsão do artigo 174 do CTN, seja pela previsão geral do Decreto nº 20.910/32.

Veja-se:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.<sup>142</sup>

Art. 1º - As Dividas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.<sup>143</sup>

Para o redirecionamento do feito, também é utilizado o prazo de 05 anos, havendo alguns pontos a serem destacados.

Inicialmente, quanto ao débito em si, não estando este prescrito com relação ao devedor principal, o mesmo deve-se dizer com relação aos sócios. Ou seja, trata-se aqui da prescrição para se realizar o redirecionamento do feito, e não da prescrição do crédito em execução.

Assim, o STJ já definiu que, ausente a prescrição com relação ao devedor principal, incabível falar-se em prescrição com relação aos sócios, sob pena de criar a aberrante construção jurídica segundo a qual o crédito tributário estará, simultaneamente, prescrito (para redirecionamento contra o sócio-gerente) e não prescrito (para cobrança do devedor principal, em virtude da pendência de quitação no parcelamento ou de julgamento dos Embargos do Devedor).

---

<sup>142</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>143</sup> BRASIL. Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932.

Da mesma forma, as causas de interrupção ou suspensão da prescrição quanto ao devedor principal (empresa) atingirão também a prescrição relativa aos sócios. A esse respeito, leciona Mauro Luís Rocha Lopes:

A se entender que a responsabilidade tributária do sócio-gerente da empresa devedora de tributos, estampada no art. 135, inciso III, do CTN, revela solidariedade passiva de ambos (sócio-gerente e empresa) no vínculo obrigacional tributário, não se há de negar que a interrupção da prescrição em relação à pessoa jurídica opera efeitos também em relação ao primeiro. Ao menos, assim o prevê expressamente o CTN, em seu art. 125, inciso III.<sup>144</sup>

Assim, interrompida a prescrição do débito com a citação da empresa executada, haverá também a interrupção da prescrição quanto ao sócio-gerente responsável, nos termos do artigo 8º, parágrafo 2º, da LEF, combinado com o artigo 174, parágrafo único, do CTN.

Veja-se a previsão:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.<sup>145</sup>

Outra questão relevante é acerca do termo inicial da contagem do prazo prescricional, parecendo acertada a posição que estabelece como marco inicial o

<sup>144</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 9. ed. Niterói: Ímpetus, 2014. p. 63.

<sup>145</sup> BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

momento em que a Fazenda toma conhecimento da dissolução irregular da empresa, pois é a partir daí que se pode realizar o pedido de redirecionamento.

Note-se que o STJ não consolidou o entendimento anterior de reconhecimento da prescrição para o sócio quando o feito tivesse sido redirecionado após o decurso de 5 anos da citação da empresa. Sobre o equívoco desse entender, afirma João Aurino de Melo Filho:<sup>146</sup>

É evidente o equívoco desta conclusão, aplicável, apenas em tese, nos casos em que o ato irregular ocorra antes do ajuizamento da execução fiscal, não tendo cabimento, contudo, quando o ato irregular tenha ocorrido no âmbito de uma execução fiscal em andamento; pois o termo inicial de qualquer prazo de prescrição somente pode surgir depois da ocorrência da lesão ao direito, não se podendo falar em prescrição antes da efetiva lesão, conforme reconhecido em alguns precedentes do STJ.

De fato, não se poderia exigir da Fazenda Pública o pedido de redirecionamento antes de se ter notícia da dissolução irregular da empresa executada, o que ocorrerá, por exemplo, com a juntada da certidão do Oficial de Justiça aos autos noticiando a inatividade da empresa, ou sua não localização no endereço oficialmente indicado, conforme já exaustivamente estudado em item anterior.

Isto porque a prescrição atinge a pretensão, só se podendo cogitar de prescrição depois que nasce a pretensão. Não há caracterização de inércia por parte da Fazenda Pública, mas, sim, ausência de materialidade para a caracterização da responsabilidade de terceiro e posterior cobrança do crédito público. É o conhecido princípio da *actio nata*. No caso do redirecionamento para o sócio-administrador, apenas após o conhecimento da dissolução irregular da empresa, configurando a ilicitude e a irregularidade cometida pelo gerente, é que surge o direito de responsabilizá-lo.

Outra questão relevante é a exigência de que se configure a inércia da Fazenda Pública pelo período de 05 anos para que se caracterize a prescrição.

---

<sup>146</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508.

Parece correta, também, a interpretação que privilegia a boa-fé da exequente e que, ao mesmo tempo, exige para a consecução da prescrição outro requisito tão fundamental quanto o lapso temporal, qual seja, a inércia.

Assim, se a exequente tiver realizado diligências para a satisfação do seu crédito, mas não obter êxito por razões imputáveis ao devedor, como por exemplo não cumprir com a obrigação acessória tributária de manter atualizado seu domicílio fiscal, isso não pode ser utilizado contra a Fazenda Pública na contagem do prazo prescricional.

A jurisprudência oscila quanto ao tema. Há decisões no sentido de que o prazo teria início com a interrupção da prescrição normal do débito, ocasionada pelo despacho que ordena a citação da empresa (artigo 8º, parágrafo 2º, da LEF c/c artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN). Ou seja, de acordo com esse pensamento, a interrupção da prescrição na execução fiscal contra a pessoa jurídica executada também interrompe a prescrição para fins de redirecionamento contra os sócios, iniciando-se, a partir de então, novo prazo de cinco anos para eventual redirecionamento da execução contra os sócios.

Segue decisão nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. 2. Agravo regimental improvido.<sup>147</sup>

Porém, tal posicionamento parece ser equivocado, uma vez que implica no início de um prazo prescricional antes mesmo do surgimento da lesão ao direito, o que não se admite no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, o STJ já sinalizou uma

---

<sup>147</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos Embargos de Divergência no REsp. nº 761.488-SC, 1ª Seção, Rel. Min. Hamilton Carvalhido. Diário da Justiça, 07 dez. 2009.



mudança de entendimento, estando pendente de julgamento o Recurso Especial nº 1.201.993/SP,<sup>148</sup> abarcado pela previsão do artigo 543-C do CPC.

Importante trazer as lições de João Aurino de Melo Filho sobre a equivocada corrente jurisprudencial que fala que o prazo teria início com a interrupção da prescrição normal do débito:

Em conclusão, deve ser revista a corrente jurisprudencial no STJ, pois só se pode falar em prescrição a partir do momento no qual o sócio comete o ato ilícito autorizador da responsabilização pessoal; e o prazo prescricional somente começa a ser contado quando o evento autorizador da responsabilização do sócio é divulgado nos autos ou informado oficialmente à Fazenda.<sup>149</sup>

---

<sup>148</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.201.993-SP, 1ª Seção, Rel. Min. Herman Benjamin. Diário da Justiça, 25 out. 2010.

<sup>149</sup> MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508. p. 479.

## 5 CONCLUSÃO

É inegável que um aumento gigantesco do inadimplemento por parte das pessoas jurídicas contribuintes do tributo devido, que encerram irregularmente frustrando a satisfação do crédito público, somado ao fato de que existe uma dificuldade cada vez maior na recuperação desse crédito, gerem uma necessidade de reforço do papel da Fazenda Pública na busca da satisfação célere e efetiva dos créditos da União. E após a pesquisa realizada acerca do redirecionamento das execuções fiscais em face do sócio-gerente da empresa executada, na hipótese de dissolução irregular, confirmou-se a relevância do tema na busca da efetividade do processo de execução para a satisfação do crédito público tributário.

O Estado carece de uma conduta coercitiva que iniba os contribuintes de não pagar seus tributos, demonstrando sua força no estímulo para que os contribuintes cumpram com seus deveres fiscais. Para isso, o estudo aprofundado da responsabilização dos administradores da empresa que encerra irregularmente suas atividades corrobora para esse papel fundamental da Fazenda Pública.

Por certo, a tributação não deve ser considerada como mero instrumento de arrecadação do Estado, fundamentado no seu poder soberano, mas sim como uma atividade exercida de modo a colaborar para o financiamento e a promoção dos direitos fundamentais, representando verdadeiro poder-dever do Estado Democrático de Direito. Por outro lado, não pode a empresa encerrar suas atividades irregularmente, fraudando a execução fiscal e frustrando sobremaneira a satisfação do crédito público.

De fato, conforme apresentado, o mecanismo do redirecionamento surge com o intuito de se combater a inadimplência tributária, o que infelizmente ainda ocorre muito no Brasil, gerando imenso prejuízo ao erário público, principalmente por conta da chamada "legítima defesa tributária. Esquece-se de que o contribuinte tem o dever de pagar seus tributos. Olha-se o processo executivo fiscal sob uma única ótica: a da proteção do devedor, olvidando-se do princípio de que a execução fiscal se desenvolve no interesse do credor fazendário.

Uma maneira utilizada para burlar a legislação tributária era o não pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica, com posterior encerramento irregular da

mesma, gerando enormes prejuízos aos cofres públicos. Assim, a idéia de se responsabilizar os sócios-gerentes envolvidos, com base na legislação vigente, deve ser aplicada na prática, o que se faz através do redirecionamento, no caso das execuções fiscais já ajuizadas.

Nesse sentido, é fundamental que se tenha claro quais os parâmetros para a aplicação desse mecanismo. Com o presente estudo, constatou-se que, inicialmente, deve-se analisar se o caso concreto está incluído entre as hipóteses previstas no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, que traz casos em que a responsabilidade do terceiro será pessoal e solidária com a empresa, em razão de ter este praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, consubstanciados esses atos na caracterização da dissolução irregular. Nesse ponto, cabe destacar que restou concluída a impossibilidade de se considerar o “mero” inadimplemento tributário como causa apta a ensejar o redirecionamento do feito em face dos sócios da empresa devedora.

Assim, deve haver a prova de que o sócio efetivamente praticou outro ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tendo-se, na prática, observado como principal hipótese aquela na qual o sócio-administrador deixa de realizar os atos legalmente previstos para a dissolução regular da sociedade.

Diante desse caso, deve-se analisar quais os sócios eram administradores no momento da dissolução irregular da sociedade, gerando o direito a partir da constatação dessa dissolução, seguindo-se o entendimento que parece ser o mais razoável quanto ao tema. Ou seja, deve-se afastar o entendimento de que os sócios responsáveis são aqueles que praticaram os atos de inadimplência tributária, já tendo estes se retirado da sociedade à época de sua dissolução irregular.

Ainda, deve-se atentar para a questão da prescrição, pois o redirecionamento só poderá ser requerido no prazo de 05 anos a contar da ciência da inatividade (ainda que presumida) da empresa. Ademais, deve-se ter em mente que a prescrição, para ser caracterizada, deve observar dois requisitos: o temporal (representado pelo transcurso de 05 anos) e o da inércia (inexistência da prática de atos por parte da Fazenda Pública na tentativa de localização da empresa/sócios para constrição de seus bens).

Na hipótese de estarem presentes tais requisitos, poderá então a Fazenda Pública exequente requerer o juízo da execução fiscal o redirecionamento do feito em face dos sócios-gerentes da época da dissolução irregular da empresa.

Para tanto, deverá comprovar o exercício da gerência por parte do sócio no período devido (o que normalmente é feito por meio da juntada aos autos de extrato da Junta Comercial ou dos atos constitutivos da empresa), bem como a ocorrência da dissolução irregular da empresa (o que pode ocorrer por meio da certificação da inatividade por parte do Oficial de Justiça ou até mesmo por presunção, comprovada a alteração de endereço da sociedade sem que haja comunicação aos órgãos oficiais).

Assim, observados os parâmetros para a utilização do mecanismo do redirecionamento, este mostra-se muito útil e relevante no combate à sonegação e inadimplência das pessoas jurídicas, devendo ser utilizado sempre que houver enquadramento da situação fática às previsões legais.

Da mesma forma, com relação à responsabilização do administrador nos casos de dissolução irregular na execução fiscal de dívida não tributária, há que se concluir pela aplicação das normas de responsabilidade tributária, forte em disposição expressa do art. 4º, §2º da LEF, bem como pode-se concluir que, mesmo que não se possa utilizar os artigos do CTN e os que regulam a desconsideração da personalidade jurídica, as ilegalidades e irregularidades cometidas no encerramento irregular da empresa, com a presunção de fraude contra o ente fazendário, cancelam que ocorra a incidência de normas legais específicas da legislação civil e empresarial para impor a responsabilização dos administradores na execução fiscal de dívida não tributária.

No que toca à aplicação dos artigos que dispõem sobre o instituto do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais, por todos os fundamentos já expostos no capítulo anterior, conclui-se que ao redirecionamento da execução fiscal aos administradores em face da dissolução irregular não se aplica o novel instituto previsto no artigo 133 do NCPC.

Em arremate, vê-se que o redirecionamento do executivo fiscal para os administradores que estavam à frente da empresa no momento da sua dissolução irregular é uma medida processual a ser utilizada na busca de uma execução fiscal

mais efetiva e justa, evitando que se frustre a recuperação do crédito público e que se fraude o ente fazendário, o que certamente irá colaborar para que a tributação consiga atingir de fato seu primordial objetivo, qual seja, a efetivação dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARTINE, Caio. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, p. 113–131, set., 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2011.

BRASIL. Conselho de Justiça Federal. I Jornada de Direito Civil. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/Jornada%20de%20Direito%20Civil%201.pdf/view>>. Acesso em: 20 abr 2017.

BRASIL. Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D20910.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D20910.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5844.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Planalto**. 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: 20 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919. **Planalto**. 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: 20 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984. Lei de Execução Fiscal. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7210.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7210.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Código de Defesa do Consumidor. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017

BRASIL. Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8934.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer/PGFN/CRJ/nº 1407/2013. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/14072013>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial nº 1.075.130 - SP (2008/0155530-9). Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma. Julg. 23 nov. 2010, Diário de Justiça Eletrônico, 02 dez. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos Embargos de Divergência no REsp. nº 761.488-SC, 1ª Seção, Rel. Min. Hamilton Carvalhido. Diário da Justiça, 07 dez. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 852437/RS. 1ª Seção. Rel. Min. Castro Meira. Diário da Justiça Eletrônico. 03 nov. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1520257/SP, 2ª Turma. Rel. Min. Og Fernandes, Diário da Justiça Eletrônico, 23 jun. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.371.128/RS, 1ª Seção. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julg. 10 set. 2014. Diário de Justiça Eletrônico, 17 set. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.244.667-GO, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Diário de Justiça, 05 maio 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 101597, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Diário de Justiça, 14 abr 1997.

BRUSCHI, Gilberto Gomes; NOLASCO, Rita Dias; AMADEO, Rodolfo da Costa Manso Real. **Fraudes patrimoniais e a desconsideração da personalidade jurídica no código de processo civil de 2015**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CAMPOS E SILVA, Ronaldo. O princípio da cooperação na execução fiscal: utopia ou realidade? In: DUARTE, Fernanda; BOMFIM, Gilson; MURAYAMA, Janssen (Org.). **A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; et al. **Lei de execução fiscal: comentada e anotada**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CHUCRI, Augusto Newton. Dos embargos à execução fiscal. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 691-732.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa. Sociedades**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2.

COELHO, Flávia Palmeira de Moura. PARECER PGFN/CRJ/Nº 618/2016. **Revista da PGFN**, Brasília, ano V, n. 9, p. 329–437, 2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal: de acordo com o novo CPC**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS. Enunciados aprovados. In: Seminário - O poder judiciário e o novo código de processo civil. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

FARIA, Marcio Gustavo Senra. Interações entre o novo CPC e a LEF: a teoria do diálogo das fontes no processo de execução fiscal. In: DUARTE, Fernanda; BOMFIM, Gilson; MURAYAMA, Janssen (Org.). **A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 53–69.

FÓRUM DE EXECUÇÕES FISCAIS. Os impactos do novo Código de Processo Civil na execução fiscal: enunciados aprovados. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/10/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2017.



GOLDSCHIMIDT, Guilherme. **A penhora online no direito processual brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

GONÇALVES, Oksandro. Sociedade limitada: a responsabilidade tributária dos sócios. In: BOCHENEK, Antônio César; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Matérias atuais da Justiça Federal**. Curitiba: Juruá, 2009.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 9. ed. Niterói: Ímpetus, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**. v. 2. Tutela dos direitos mediante procedimento comum. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARQUES, Cláudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, n. 51, p. 34–67, jul./set., 2004. p. 35.

MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio; MICHELIN, João Augusto Monteiro de Siqueira. A responsabilidade tributária prevista no inc. II do art. 135 do CTN em face da moderna exegese dos Tribunais Superiores. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 110. maio./jun., 2013.

MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2012.

MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

MELO FILHO, João Aurino. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 391–508.

MELO FILHO, João Aurino; SANDRI, Marcos Paulo. Legitimidade no processo de execução fiscal: Fazenda Pública exequente e devedor ou responsável executado. In: MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 121–152.

MOURA, Arthur. **Lei de execução fiscal: comentada e anotada**. Salvador: JusPodivm, 2015.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

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

RIBEIRO FILHO, Eduardo de Assis. A Responsabilidade Tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. **Revista da PGFN**, Brasília, ano I, n. 2, p. 115–138, 2011.

RODRIGUES, Cristiano Alves. A aplicabilidade da súmula nº 435, do Superior Tribunal de Justiça, para fins de redirecionamento da execução fiscal oriunda de créditos de origem não-tributária. In: **Conteúdo Jurídico**; 22 ago. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-aplicabilidade-da-sumula-no-435-do-superior-tribunal-de-justica-para-fins-de-redirecionamento-da-execucao-fi,44860.html>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTA CATARINA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 605.102 - SC (2003/0198060-0). 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado. Julg. 23 mar. 2004.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação 0007227-28.2005.8.26.0564-SP. 8ª Câmara de Direito Público. Rel. Des. Rubens Rihl. São Bernardo do Campo, 27 fev. 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 5. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil**: lei de introdução e parte geral. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AG 0003180-84.2014.404.0000, 2ª Turma. Rel. Carla Evelise Justino Hendges. Diário Eletrônico, 13 ago. 2014.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AG 5047963-08.2016.404.0000, 1ª Turma, Relator João Batista Lazzari, juntado aos autos em 03 fev. 2017.