



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIANA RIBEIRO DE ALMEIDA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS NA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA**

Salvador-BA

2018

MARIANA RIBEIRO DE ALMEIDA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS NA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Pedro Leonardo Summers Caymmi.

Salvador-BA

2018

MARIANA RIBEIRO DE ALMEIDA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS NA
DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.

Orientação: Prof. Ms. Pedro Leonardo Summers Caymmi

Aprovada em _____ de _____ de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

Pedro Leonardo Summers Caymmi – Orientador _____

Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (UFBA).
Universidade Federal da Bahia

Helcônio Souza Almeida – Examinador _____

Especialização em Administração Tributária pela Universidade Católica do Salvador.
Universidade Federal da Bahia

Harrison Ferreira Leite – Examinador _____

Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).
Universidade Federal da Bahia

LISTA DE SIGLAS

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

LEF – Lei de Execução Fiscal

PARR – Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

ALMEIDA, Mariana Ribeiro. *Responsabilidade tributária de terceiros na dissolução irregular da pessoa jurídica*. 101 fls. Monografia (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

RESUMO

Esta pesquisa busca demonstrar a inconstitucionalidade do entendimento consolidado pela Súmula 435 do STJ, a qual, diante da dissolução irregular da pessoa jurídica executada, legitima o redirecionamento da execução fiscal ao sócio gerente. Para tanto, examina-se as características da obrigação no contexto da teoria geral do direito, a partir da perspectiva dualista, distinguindo-se o débito da responsabilidade. Em seguida, caracteriza-se a obrigação tributária, evidenciando as peculiaridades decorrentes de sua origem emanada da soberania estatal. Nesse contexto, analisa-se com vagar um dos elementos da obrigação tributária, a sujeição passiva, sobre a qual se tecem considerações a partir das disposições do CTN e também da doutrina, diferenciando a sujeição passiva direta (contribuinte) da indireta (responsável). Caracteriza-se a responsabilidade dos sócios quanto aos débitos da sociedade em cada uma das modalidades societárias, diferenciando aquelas de responsabilidade limitada daquelas de responsabilidade ilimitada. Aprofunda-se a pesquisa na responsabilidade tributária de terceiros, examinando as normas a respeito, extraíveis dos arts. 134 e 135 do CTN, assim como o entendimento jurisprudencial consubstanciado na Súmula 435 do STJ. Investiga-se, assim, de qual norma decorre tal entendimento, concluindo-se que este não encontra respaldo legal algum. Demonstra-se que o referido enunciado representa uma verdadeira inovação judiciária, que disciplina de forma autônoma matéria reservada à lei complementar, consoante disposto no art. 146, III, da CF/88, incorrendo, portanto, em um vício formal de inconstitucionalidade. Reforça-se o argumento a partir da análise de julgado recente do STF sobre o tema, em que o Supremo julga inconstitucional dispositivo de lei que viola a mencionada norma prevista no art. 146, III, da CF/88. Em uma perspectiva histórica, demonstra-se, ainda, que o posicionamento do STF antes da promulgação da CF/88, quando o Supremo ainda julgava feitos atinentes à matéria infraconstitucional, considerava a dissolução irregular da pessoa jurídica motivo insuficiente para o redirecionamento da execução fiscal a terceiro. Assim, explicados os argumentos que sustentam a tese de que o entendimento consolidado pela Súmula 435 do STJ é inconstitucional, a pesquisa estuda as repercussões práticas de tal constatação. Evidencia-se a afetação do tema (referente aos critérios de aplicação da referida súmula) para julgamento em regime de recursos repetitivos no âmbito do STJ (Tema Repetitivo n. 962), ocasião que propicia a apreciação dos argumentos trazidos neste trabalho pelo STJ, visando à fixação da tese jurídica que constituirá precedente obrigatório. No âmbito administrativo, comenta-se a publicação da Portaria n. 948/2017 da PGFN, que reproduz o equivocado entendimento do STJ ao instaurar o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR, o qual tem sua aplicação prejudicada pela controvérsia jurisprudencial quanto ao terceiro a quem se pretende imputar a responsabilidade. Assim, diante da constatação de inconstitucionalidade do entendimento positivado pela Súmula 435, propõe-se, como alternativa processual adequada ao exequente fiscal que tiver a satisfação de seu crédito prejudicada pela dissolução irregular da pessoa jurídica executada, a suscitação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

PALAVRAS-CHAVE: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÓCIO-GERENTE. SÚMULA 435 DO STJ. INCONSTITUCIONALIDADE

ALMEIDA, Mariana Ribeiro. *Third parties tax liability in the unlawful dissolution of the legal entity*. 101 pgs. Monograph (Bachelor) – Law Faculty, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

ABSTRACT

This research seeks to demonstrate the unconstitutionality of the understanding consolidated by the Judicial Precedent no. 435 of STJ Court, which, due to the irregular dissolution of the executed legal entity, legitimizes the redirection of fiscal execution to the managing partner. For this purpose, the characteristics of the obligation in the context of the general theory of law are examined, from the dualist perspective point of view, distinguishing debiting of responsibility. Next, the tax obligation is characterized, evidencing the peculiarities deriving from its origin emanated from the state sovereignty. In this context, considerations are made about one of the elements of the tax obligation, the passive subjection, based on the standards from CTN and on doctrinal opinions, distinguishing direct passive subjection (ordinary taxpayer) of indirect passive subjection (responsible subject). The partner liability about the legal entity dues is characterized in each social corporate type, distinguishing the ones of limited liability of the ones of unlimited liability. This research goes deeper on third parties tax liability, examining the rules about it, seen on arts. 134 and 135 of CTN, also on the judicial understanding consolidated by Precedent No. 435 of STJ Court. Therefore, it is investigated from which norm this understanding takes place, concluding that it does not find any legal support. It is shown that this Precedent represents a true judicial innovation, which autonomously regulates matters reserved to the complementary law, according to the provisions of art. 146, III, of CF/88, incurring in a formal defect of unconstitutionality. The argument is reinforced by the STF's recent judgment on the subject, in which the Supreme Court considers unconstitutional fragment of law that violates the norm in art. 146, III, CF/88. In a historical perspective, it is also shown that the position of the STF Court before the promulgation of the CF/88, when the Supreme Court still judged facts related to the infraconstitutional matter, considered the unlawful dissolution of the legal entity insufficient reason for the redirection of fiscal execution to a third party. Thus, explained the arguments that support the thesis that the understanding consolidated by Precedent No. 435 of STJ Court is unconstitutional, the research studies the practical repercussions of this theory. It is emphasized the selection of this subject (referring to the criteria for application of the above-mentioned Precedent) for a trial under repetitive appeals in the scope of the STJ Court (Repetitive Theme No. 962), which allows the appreciation of the arguments brought in this work by the STJ Court, aiming at to the determination of the legal thesis which will be a mandatory precedent. In the administrative scope, this research analyses the publication of Administrative Rule no. 948/2017 of PGFN, which establishes the Administrative Procedure for Recognition of Liability - PARR, which reproduces the mistaken understanding of the STJ and has its application hampered by the jurisprudential controversy regarding the third party who is intended to attribute responsibility. Thus, due to unconstitutionality of the understanding consolidated by Precedent No. 435, it is proposed, as a procedural alternative appropriate to the executor who has the satisfaction of his credit impaired by the unlawful dissolution of the legal entity executed, the arousing of the incident of disregard of legal personality.

Keywords: THIRD PARTY TAX LIABILITY. UNLAWFUL DISSOLUTION. MANAGING PARTNER. JUDICIAL PRECEDENT NO. 435 OF STJ COURT. UNCONSTITUTIONALITY.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO	8
1.2 JUSTIFICATIVA E ORIGINALIDADE	8
1.3 OBJETIVO GERAL	10
1.4 METODOLOGIA.....	10
2 CONCEITOS BÁSICOS.....	13
2.1 A OBRIGAÇÃO NA TEORIA GERAL DO DIREITO	13
2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	16
2.3 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA.....	20
3 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NAS SOCIEDADES	29
3.1 RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NO DIREITO SOCIETÁRIO	29
3.2 RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	33
3.2.1 Art. 134 do CTN	33
3.2.2 Art. 135 do CTN	38
3.3 DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: SÚMULA 435 DO STJ.....	47
4 INCONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA N. 435 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	55
4.1 SÚMULA N. 435: CONCRETIZAÇÃO DO ART. 134 OU DO ART. 135 DO CTN?.....	55
4.2 INOVAÇÃO JUDICIÁRIA.....	65
4.3 LIMITES CONSTITUCIONAIS: ART. 146, III, “b”, CF/88	68
4.4 APLICAÇÃO DO ART. 146, III, CF/88 NA JURISPRUDÊNCIA	71
4.5 ENTENDIMENTO DO STF QUANTO À RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS DIANTE DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR ANTES DE 1988.....	73
5 APLICAÇÕES PRÁTICAS DA TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA 435 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	76
5.1 AFETAÇÃO DO TEMA PARA JULGAMENTO DE RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS (TEMA REPETITIVO N. 962/STJ).....	76
5.2 REPERCUSSÃO NA PORTARIA N. 948/2017 DA PGFN	81

5.3 ADEQUADA RESPONSABILIZAÇÃO DIANTE DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE: DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	85
6 CONCLUSÃO.....	92
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	98

1 INTRODUÇÃO

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

O tema de pesquisa será a responsabilidade quanto aos débitos tributários da pessoa jurídica irregularmente dissolvida. O problema de pesquisa será a inconstitucionalidade do entendimento jurisprudencial consolidado pela Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, a qual legitima o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente a partir da presunção de dissolução irregular da empresa. Dessa forma, a pergunta problema será: “Por que a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, a qual legitima o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente a partir da presunção de dissolução irregular da empresa, é inconstitucional?”.

1.2 JUSTIFICATIVA E ORIGINALIDADE

No Brasil, o número de empresas que encerram suas atividades é alto: segundo a pesquisa Demografia das Empresas 2014¹, realizada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), de cada dez empresas, seis não sobrevivem após cinco anos de atividade.

O estudo constata, ainda, que das 694,5 mil empresas abertas em 2009, apenas 275 mil (39,6%) ainda estavam em funcionamento em 2014. Após o primeiro ano de funcionamento, mais de 157 mil (22,7%), fecharam as portas.

Considerando, ainda, que do contingente de pessoas jurídicas que encerram as suas atividades, diversas o fazem de modo irregular, tem-se que o Enunciado n. 435 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça, o qual determina que a presunção de dissolução irregular da empresa legitima o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, ganha ampla repercussão - daí decorre a enorme importância de estudar tal enunciado no contexto do ordenamento jurídico como um todo.

Junte-se a este panorama o fato de que as execuções fiscais, por si só, já representam uma parcela significativa dos processos em trâmite no Brasil. Nesse sentido, os dados do

¹ IBGE. *Demografia das Empresas 2014*. Disponível em <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv98073.pdf>>. Acesso em 18 de outubro de 2017.

relatório Justiça em Números², referentes ao ano de 2011, divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, no final de outubro de 2012, revelam que as execuções de títulos extrajudiciais fiscais são as maiores responsáveis pela morosidade da Justiça Federal, tendo em vista que representam cerca de 37% (trinta e sete por cento) do total do estoque e apresentam taxa de congestionamento de 92% (noventa e dois por cento).

Tal morosidade é acentuada pelo elevado número de recursos versando sobre a mesma questão: o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente da pessoa jurídica irregularmente dissolvida. Diante da controvérsia jurisprudencial a respeito, somada ao grande contingente de execuções fiscais, torna-se necessário estudar o problema de pesquisa em apreço, a fim de demonstrar a inconstitucionalidade do Enunciado n. 435 da Súmula do STJ.

Outrossim, tendo em vista que os critérios para aplicação do referido enunciado consistem em matéria afetada para julgamento de casos repetitivos (Tema repetitivo n. 962/STJ), consoante será abordado no capítulo final desta pesquisa, o trabalho será útil para fixação da tese jurídica pelo STJ, a qual constituirá um precedente obrigatório.

Além disso, no tocante à esfera administrativa, em setembro de 2017 foi publicada a Portaria PGFN nº 948, a qual regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Este visa apurar a responsabilidade de terceiros pela “prática de infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN”, conforme consta no art. 1º da referida Portaria.

O advento da referida portaria acentua ainda mais a necessidade de aprofundar o estudo sobre a responsabilidade tributária de terceiros, tendo em vista que, conforme será demonstrado neste trabalho, o ato administrativo em questão acaba por reproduzir o entendimento equivocado do Poder Judiciário quanto à responsabilidade pelos débitos tributários da pessoa jurídica irregularmente dissolvida.

Dessa forma, esta pesquisa torna-se relevante ao trazer para o campo científico uma questão que tem sido objeto de grandes controvérsias no Poder Judiciário, com importante repercussão para a Fazenda Pública e principalmente para os terceiros apontados como responsáveis tributários, que tem sofrido severas e injustas constrições em seus respectivos patrimônios, por meio de um entendimento jurisprudencial que se encontra em evidente

² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Relatório Justiça em Números*. 2012. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em 18 de outubro de 2017.

desacordo com a Constituição Federal, máximo expoente do ordenamento jurídico pátrio.

1.3 OBJETIVO GERAL

Demonstrar que o entendimento consolidado pela Súmula 435 do STJ cria uma nova hipótese de responsabilidade tributária de terceiros, pois não se trata de mera concretização nem do art. 134, nem do art. 135 do CTN, sendo, portanto, inconstitucional, por disciplinar de forma inovadora matéria reservada à lei complementar, consoante dispõe o art. 146, III, “b”, da CF/88, incorrendo em um vício formal de constitucionalidade.

1.4 METODOLOGIA

Método, na concepção de Joseane Suzart, “é um conjunto de etapas, ordenadamente ou sistematicamente apresentadas, a serem seguidas na investigação de determinado tema problemático referente à determinada ciência para se alcançar certo fim³”.

Nessa perspectiva, a mencionada autora diferencia método de técnica, a qual conceitua como “o *modus faciendi* considerado mais hábil e seguro para a realização de algum tipo de atividade, arte ou ofício⁴”. Assim, o método indica *o que* fazer, ao passo que a técnica especifica *como* realizá-lo.

Miracy Gustin e Maria Teresa Fonseca apontam quatro modelos teóricos no âmbito da produção jurídica: o analítico, o hermenêutico, o empírico e o argumentativo. No tocante às linhas metodológicas, indicam-se a tecnologia social científica, a de sentido jurisprudencial e a crítico-metodológica⁵. Já os tipos genéricos de investigações no campo jurídico, de acordo com Witker, são: histórico-jurídicas; jurídico-exploratórias; jurídico-comparativas; jurídico-descritivas; jurídico-projetivas e jurídico-propositivas⁶.

³ SILVA, Joseane Suzart Lopes da. *Pesquisa científica no campo jurídico: aspectos gerais e a importância da metodologia para a eficiência e a coerência da investigação*. Salvador: 2013. Disponível em: <<http://abdecon.com.br/index.php/em-acao/outras-publicacoes/pesquisa-cientifica-no-campo-juridico-aspectos-gerais-e-a-importancia-da-metodologia-para-a-eficiencia-e-a-coerencia-da-investigacao/>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2018.

⁴ *Ibidem*

⁵ *Ibidem*

⁶ WITKER, Jorge. *Como elaborar una tesis en derecho: pautas metodológicas y técnicas para el estudiante o investigador del derecho*. Madrid: Civitas, 1985, p. 98.

A partir dessa classificação, infere-se que a presente pesquisa alinha-se com a linha metodológica de sentido jurisprudencial, e os tipos jurídico-interpretativo e jurídico-propositivo de investigação. Explica-se.

A linha metodológica de *sentido jurisprudencial* configura-se a partir da assunção da “dialética entre ordenamento e problema localizado, enquanto coordenadas complementares e irreduzíveis do juízo jurídico⁷”. Neste trabalho, a todo tempo, coteja-se as normas vigentes no ordenamento jurídico pátrio com o entendimento jurisprudencial problematizado, extraindo-se conclusões a partir dessa comparação.

O tipo *jurídico-interpretativo*, por sua vez, decorre do procedimento analítico de decomposição de um problema jurídico em seus diversos aspectos, relações e níveis, o que é feito no presente trabalho, o qual não se limita a uma pesquisa meramente descritiva.

Já o tipo *jurídico-propositivo*, conforme esclarece Witker, que tem por objeto primordial o questionamento de determinada norma, conceito ou instituição jurídica, com o fito de propor mudanças ou reformas legislativas concretas⁸. Nesta pesquisa, questiona-se o reiterado entendimento jurisprudencial consolidado pela Súmula 435 do STJ, propondo-se, ao final, instrumento jurídico diverso a ser aplicado.

Os tipos de métodos, por sua vez, “não se confundem com as espécies de pesquisas que podem ser executadas pelo investigador de determinado tema ou problema, sendo importante a identificação das principais modalidades dissertadas pela doutrina⁹”. Assim, Joseane Suzart classifica a pesquisa a partir dos *objetivos* pretendidos, dos *procedimentos técnicos* utilizados, e do ponto de vista da sua *natureza* e da *forma de abordagem* do problema. Esclarece-se:

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser exploratória, descritiva e explicativa; no que diz respeito aos procedimentos, poderá ser bibliográfica, documental, experimental, *ex post facto*, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação e pesquisa-participante. De acordo com a natureza, pode ser pesquisa básica e pesquisa aplicada e, com base na forma de abordagem do problema, pode ser quantitativa e qualitativa¹⁰.

⁷ GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. (Re) *Pensando a Pesquisa Jurídica*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2010, p. 21.

⁸ WITKER, Jorge. *Como elaborar una tesis en derecho: pautas metodológicas y técnicas para el estudiante o investigador del derecho*. Madrid: Civitas, 1985, p. 100.

⁹ SILVA, Joseane Suzart Lopes da. *Pesquisa científica no campo jurídico: aspectos gerais e a importância da metodologia para a eficiência e a coerência da investigação*. Salvador: 2013. Disponível em: <<http://abdecon.com.br/index.php/em-acao/outras-publicacoes/pesquisa-cientifica-no-campo-juridico-aspectos-gerais-e-a-importancia-da-metodologia-para-a-eficiencia-e-a-coerencia-da-investigacao/>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2018.

¹⁰ *Ibidem*

Nessa perspectiva, esta pesquisa pode ser classificada como explicativa, bibliográfica, aplicada e qualitativa. Explicativa porque “analisa fatores que determinam a ocorrência de certos fenômenos, visando aprofundar o saber sobre o ‘porquê’ da realidade¹¹”. Bibliográfica por que se baseia em documentos já elaborados, como livros, dicionários e periódicos, assim como publicações, como a comunicação e artigos científicos.

Trata-se, ainda, de uma pesquisa aplicada, pois busca produzir conhecimentos para aplicação prática, dirigidos para a solução do problema aqui estudado, qual seja, a responsabilidade tributária de terceiros na dissolução irregular da pessoa jurídica. O presente trabalho constitui, ainda, uma pesquisa *qualitativa*, ao interpretar fenômenos e a eles atribuir significados, “considerando que há uma relação dinâmica e indissociável entre o mundo real e o sujeito, encontrando-se o mundo objetivo e a subjetividade interligados¹²”.

¹¹ SILVA, Joseane Suzart Lopes da. *Pesquisa científica no campo jurídico: aspectos gerais e a importância da metodologia para a eficiência e a coerência da investigação*. Salvador: 2013. Disponível em: <<http://abdecon.com.br/index.php/em-acao/outras-publicacoes/pesquisa-cientifica-no-campo-juridico-aspectos-gerais-e-a-importancia-da-metodologia-para-a-eficiencia-e-a-coerencia-da-investigacao/>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2018.

¹² *Ibidem*

2 CONCEITOS BÁSICOS

2.1 A OBRIGAÇÃO NA TEORIA GERAL DO DIREITO

Sob a ótica da Teoria Geral do Direito, a obrigação pode ser vista como uma relação jurídica transitória, que estabelece vínculos entre duas diferentes partes (denominadas credor e devedor, respectivamente), cujo objeto é uma prestação positiva ou negativa, de caráter patrimonial, garantindo-se o cumprimento, sob pena de coerção judicial. Veja-se a lição de Carlos Roberto Gonçalves:

Obrigação é o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação. Corresponde a uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter transitório (extingue-se pelo cumprimento), cujo objeto consiste numa prestação economicamente aferível¹³.

O caráter transitório da relação obrigacional é a regra, pois uma relação obrigacional perpétua implicaria, como se pode extrair de seu conceito, em uma verdadeira servidão humana. Essa relação obrigacional consiste em um vínculo jurídico entre as partes (através do qual a parte interessada pode exigir da outra, coercitivamente, o adimplemento).

Assim, na perspectiva de Orlando Gomes, clássico civilista, a obrigação está incluída na categoria das relações jurídicas de natureza pessoal, e, embora seja sinônimo de dever jurídico quando compreendida em seu sentido amplo, tecnicamente, a obrigação restringe-se ao dever correlato a um direito de crédito¹⁴.

Esse direito de crédito integra um vínculo jurídico, o qual pode ter como objeto uma prestação positiva ou negativa, a qual pode consistir em uma conduta de dar, fazer ou não fazer. Caracteriza-se, ainda, a obrigação, pelo fato de ser patrimonial, pois somente o patrimônio do devedor pode ser atingido, restando afastada a sua responsabilidade pessoal.

Sobre isso, cita-se novamente Carlos Roberto Gonçalves: “O objeto da obrigação, como foi dito, deve ser, também, economicamente apreciável. Obrigações jurídicas, mas sem conteúdo patrimonial, como o dever de fidelidade entre cônjuges e outros do direito de família, são excluídas do direito das obrigações¹⁵”.

Sob esse prisma, o primeiro elemento constitutivo da relação obrigacional é subjetivo: trata-se de um elemento dúplice, encontrando-se, em posições contrapostas, credor e devedor,

¹³ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações*. - 8. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 37.

¹⁴ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

¹⁵ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 43.

respectivamente, sujeito ativo e sujeito passivo. O credor é aquele que pode exigir de outrem um determinado comportamento, ao passo que o devedor é quem deve cumpri-lo.

É possível que haja pluralidade em qualquer dos polos da relação obrigacional (sujeito ativo e passivo) e que o sujeito da obrigação não seja determinado quando da gênese da relação, bastando, neste caso, que seja determinável ao tempo do cumprimento da prestação¹⁶.

Os sujeitos da relação jurídica obrigacional podem ser pessoas naturais, jurídicas, capazes, incapazes (desde que mediante representação ou assistência) e até mesmo entes despersonalizados. Há ainda a possibilidade de existir um sujeito coletivo, como na hipótese dos interesses difusos e coletivos, em que é possível afirmar que a coletividade é credora ou devedora de determinadas obrigações. O sujeito também pode ser substituído, contanto que a obrigação não seja personalíssima.

Outro elemento constitutivo da relação obrigacional é o objeto, que consiste na prestação devida, que, conforme explicado, terá sempre conteúdo econômico ou conversibilidade patrimonial. Esse objeto (a prestação) pode ser positivo (dar ou fazer) ou negativo (não fazer) e implica, invariavelmente, em uma conduta humana.

Importante notar, como bem observa Orlando Gomes, que o objeto da obrigação (que é a prestação humana) não se confunde com o objeto da própria prestação (um bem da vida qualquer). Entende-se que a prestação é o objeto imediato da relação obrigacional, enquanto a própria coisa é seu objeto mediato (objeto da prestação)¹⁷. Tal prestação precisa se revestir das seguintes características, sob pena de nulidade da relação obrigacional: licitude; possibilidade física e jurídica; determinabilidade e patrimonialidade¹⁸.

A relação obrigacional é constituída, ainda, pelo vínculo, que é o liame abstrato que ata os sujeitos da relação obrigacional, possibilitando a um deles exigir do outro o objeto da prestação, sob pena de excussão patrimonial através do Poder Judiciário. É o adimplemento, é o elo, corrente que encadeia. É ele que confere coercibilidade à relação obrigacional. Algumas obrigações, todavia, por força de determinação legal, não possuem o caráter coercitivo do vínculo jurídico – são as obrigações naturais, como a dívida prescrita e a dívida de jogo¹⁹.

Existem duas teorias em relação ao vínculo: a monista ou clássica, e a dualista. A teoria monista entende que haveria apenas uma única relação jurídica; ao dever de prestar

¹⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações*. - 8. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

¹⁷ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

¹⁸ GONÇALVES, *op. cit.*, *passim*.

¹⁹ GONÇALVES, *op. cit.*, *passim*.

corresponde o dever de exigir, ou seja, uma obrigação de prestar abrange o direito de exigir, é uma prerrogativa²⁰.

Judith Martins Costa esclarece que a teoria dualista foi proposta por autores alemães no final do século XIX, notadamente Bekker e Brinz, tendo sido aperfeiçoada por Otto Von Gierke²¹ no início do século seguinte. Essa teoria entende que o vínculo obrigacional se faz em dois momentos – o *debitum*, que seria o dever de satisfazer a prestação, e a *obligatio*, que é a responsabilidade no sentido econômico; pela responsabilidade se autoriza o credor a lançar mão do patrimônio de devedor²².

Nessa perspectiva, o débito traduz a prestação a ser espontaneamente cumprida pelo devedor, em decorrência da relação de direito material originária. Seria o bem da vida solicitado pelo credor, consistente em um comportamento traduzido por um dar, fazer ou não fazer. Em suma, cuida-se de direito subjetivo do credor à prestação, como um poder jurídico de satisfação de seu interesse. O cumprimento exato da prestação extingue, em regra, o direito à prestação.

Inobstante a existência de um direito à prestação, o credor não dispõe ainda do poder de exigir o cumprimento, mas, apenas, de uma simples expectativa de adimplemento por parte do devedor. Sendo certo que o devedor possui o dever específico de prestar, a fim de satisfazer o direito subjetivo alheio, o inadimplemento da obrigação gera a responsabilidade do devedor.

A responsabilidade patrimonial, por seu turno, é a sujeição que recai sobre o patrimônio do devedor como garantia do direito do credor, derivada do inadimplemento do débito originário. Por intermédio de agressão aos bens do devedor, será concretizada a pretensão do credor, quando houver lesão a seu direito material.

Assim, a obrigação civil clássica é constituída pelo débito (finalidade imediata a ser imediatamente adimplida) e pela responsabilidade patrimonial (finalidade mediata, remota). Contudo, existem casos em que um pode existir sem o outro. Vejamos.

A primeira hipótese é a obrigação natural: tem o *debitum*, mas não tem *obligatio*, como, por exemplo, a dívida de jogo; é despida de exigibilidade, pois, por ser ilícita, não pode ser cobrada judicialmente, entretanto, o seu adimplemento espontâneo é perfeitamente possível. Também se adéqua a essa hipótese a dívida prescrita, pois, diante do não pagamento,

²⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. v. II.

²¹ GIERKE, Otto Von. *Schuld und Haftung im alteren deutschen Recht, insbesondere die Form der Schuld-und Haftungsgeschäfte*. Breslau: Aalen, 1969.

²² COSTA, Judith Martins. *Comentários ao novo Código Civil*. Vol. V, tomo I: do direito das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

não há exigibilidade, contudo, havendo pagamento, não há repetição – pleitear de volta –, pois o pagamento é válido, eficaz, perfeito.

A segunda hipótese é a *obligatio* sem *debitum*, que é o caso do fiador. Ao ser acionado judicialmente, o fiador está somente sob a incidência da responsabilidade, ensejada diante do inadimplemento, mas não do débito, pois a dívida por ele garantida não é sua.

Nessa perspectiva, hodiernamente, a teoria dualista é mais utilizada porque permite compreender a distinção entre *debitum* e *obligatio*, também chamados, respectivamente, de *schuld* e *haftung*. Tal diferenciação é muito importante, porque são, de fato, dimensões distintas: o débito está associado à assunção da obrigação, ao passo que a responsabilidade se refere a quem responde em caso de inadimplemento do débito.

Caio Mário da Silva Pereira observa que embora ambos os elementos, débito (*schuld*) e responsabilidade (*haftung*), coexistam na obrigação normalmente, o segundo aparece diante do seu inadimplemento: deixando de cumpri-la o sujeito passivo, pode o credor valer-se do princípio da responsabilidade para exigir o cumprimento²³.

Nesse sentido, é possível distinguir a responsabilidade primária, ou seja, aquela que recai sobre o “devedor raiz”, que contraiu a dívida; da responsabilidade secundária, a qual recai sobre os bens do responsável.

Nessa perspectiva, o *schuld* nasce com a formação do vínculo obrigacional, e, como o devedor é livre para realizar ou não a prestação, trata-se de um elemento não coativo. O *haftung*, por sua vez, surge quando do inadimplemento. Assim, pode-se inferir que todos que possuem a dívida, possuem também a responsabilidade, entretanto, nem todos que possuem a responsabilidade possuem a dívida.

A responsabilidade, então, é maior do que a obrigação, pois o objetivo dos credores, positivado no ordenamento jurídico pátrio, é justamente este: estender a outrem a responsabilidade, resguardando seu direito ao crédito para além do patrimônio dos próprios devedores.

2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Historicamente, até as primeiras décadas do século XX, a relação tributária era vista como mera relação de poder, pois não se via sentido ou valor jurídico no dever geral de o sujeito pagar impostos. Contudo, com o advento do Código Tributário Nacional, em 1966,

²³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. v. II, p. 17-18.

passou-se a considerar que a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e o particular, concernente ao pagamento do tributo ou da sua respectiva penalidade pecuniária, tem a natureza de uma obrigação, consoante disposto no art. 113 do referido diploma normativo²⁴.

Assim, inserida em um contexto em que o Direito é uma tecnologia de imposições de comportamento, a obrigação tributária é definida por Paulo de Barros Carvalho como o consequente prescritivo da norma tributária²⁵. Trata-se de uma relação jurídica, composta, portanto, de um vínculo ligando o sujeito ativo ao sujeito passivo. A obrigação é a de realizar uma determinada prestação em favor do sujeito ativo, que será o Estado.

Embora a obrigação tributária se assemelhe à obrigação privada, conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, “não se pode deixar de mencionar que conquanto estruturalmente equiparadas, a obrigação tributária não pode ser confundida com a obrigação privada, em virtude de sua origem: a primeira decorre de uma manifestação soberana do Estado²⁶”.

Não é diferente o entendimento de Laís Gramacho:

A peculiaridade dos sujeitos da relação tributária é que o direito de crédito do sujeito ativo não surge a partir da confluência negocial de vontades com o seu devedor (ou devedores). O sujeito ativo da relação tributária atua num plano de supremacia, atribuindo, de forma unilateral, obrigações aos particulares, que não as assumem espontaneamente²⁷.

Assim, a relação jurídica tributária não decorre de um negócio jurídico entre as partes, mas sim da soberania do Estado, que se concretiza por meio de lei. Tal peculiaridade “também se estende a seu regime jurídico: é o Direito Público que rege a obrigação tributária, com o que se deve reconhecer a supremacia do interesse público²⁸”.

Conforme explicado no item 2.1 supra, na teoria geral das obrigações, essa prestação pode consistir em: dar quantia em dinheiro, dar coisa diversa de dinheiro, fazer ou não fazer. A obrigação tributária principal, por sua vez, envolve a obrigação de dar dinheiro. O sujeito ativo é, em regra, o Estado, e o sujeito passivo, em regra, o contribuinte.

O CTN, no seu art. 113, reconhece mais de um tipo de obrigação tributária: a principal; a acessória, que compreende um fazer ou não fazer indiretamente relacionados a obrigação tributária principal - por exemplo, apresentar declaração de imposto de renda; e a sancionatória, que tem por objeto uma penalidade.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 535.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. - 18. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2007.

²⁶ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 538.

²⁷ GRAMACHO, Laís. *A responsabilidade tributária por sucessão empresarial* – Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2017, p. 75.

²⁸ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 539.

Nessa perspectiva, a obrigação tributária principal, disciplinada pelo art. 103, §1º do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto o pagamento de tributo: é a obrigação tributária clássica. Seu objeto é o tributo, e o objeto da prestação tributo, por sua vez, é dinheiro, uma quantia em dinheiro que será entregue ao Estado. Assim, o conseqüente normativo tem dois componentes: elemento pessoal (sujeito ativo e passivo) e elemento quantitativo (modo de apurar a quantia em dinheiro)²⁹.

Este último é o que nos permite apurar quanto será devido a título de tributo quando da ocorrência do fato gerador. A obrigação tributária só pode ocorrer nos termos da lei, de modo que, a partir de uma base estabelecida, determina-se qual é a fração que cabe ao Estado. Portanto, o elemento quantitativo é, basicamente, base de cálculo multiplicado por alíquota. Trata-se da conjugação da expressão econômica do fato com o percentual determinado pelo Estado.

Nesse contexto, a base de cálculo pode ser compreendida como a expressão do fato gerador em riqueza mensurável, funcionando, na prática, como uma tradução, em dinheiro, do fato gerador. Assim, a base de cálculo possui a função de determinar o montante, permitindo a identificação do verdadeiro fato gerador, pois é ineficaz alegar que se está tributando uma determinada coisa e usar a base de cálculo referente a outra. Há, ainda, a função de aferição da constitucionalidade, razão pela qual, frequentemente, a identificação da base de cálculo torna-se mais importante do que a conduta em si, inobstante a desvalorização deste elemento³⁰.

O segundo componente do elemento quantitativo, por sua vez, é a alíquota, classicamente conceituada como a quota ou fração da base de cálculo que é atribuída ao Estado, ou seja, a porção de riqueza tributável que o Estado toma para si. Paulo de Barros Carvalho explica:

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceu pelo acontecimento do fato típico³¹.

Inobstante, o papel da alíquota não se limita a fracionar a base de cálculo, pois serve como instrumento concretizador do princípio da isonomia:

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015.

³⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. - 18. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2007, p. 352.

Especulamos, nesse discurso, a função objetiva da alíquota, como elemento compositor, ao lado da base de cálculo, do *quantum debeat*. Contudo, asseveramos que não se exauria apenas nesse teor a figura da alíquota, dentro da moldura da regra matriz de incidência. Com efeito. É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. É também por contê-la dentro de certos limites que a autoridade legislativa evita que a tributação ganhe ares de confisco. Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção³².

O elemento pessoal da obrigação tributária, por sua vez, envolve a sujeição ativa e a sujeição passiva. Sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público que detém a competência constitucionalmente outorgada para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Pode ser, ainda, o ente federativo, autarquia ou qualquer outra pessoa jurídica de direito público que detenha capacidade ativa tributária (função de arrecadar e fiscalizar os tributos, conforme dispõe o art. 119 do CTN). Isso porque, a competência tributária é indelegável, contudo, a capacidade ativa tributária pode ser perfeitamente delegada³³. Quanto à sujeição passiva, por se tratar de tema que contém o objeto desta pesquisa, será abordada de modo específico no item 2.3 abaixo.

Conforme explicado, a obrigação tributária não se limita à principal, podendo ser, ainda, acessória ou sancionatória. A acessória, por sua vez, consiste em um fazer, não fazer ou suportar imposto ao contribuinte, de acordo com o interesse e conveniência da administração tributária.

Tal obrigação funciona como mecanismo auxiliar da própria fiscalização, de modo que uma parte do trabalho do Fisco é feita pelo contribuinte. O descumprimento de obrigação acessória enseja sanção, multa, por vezes implicando até mesmo em crime contra a ordem tributária, prática que tem sido intensificada pelo crescimento da sociedade, pela expansão da atividade econômica e pela potencialização do uso da internet e eletrônicos - malha fina eletrônica.

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho³⁴ e Roque Antonio Carrazza³⁵ questionam se a natureza seria mesmo obrigacional ou apenas de dever jurídico, tendo em vista que, no

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. - 18. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2007, p. 354.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015.

³⁴ CARVALHO, *op. cit.*, *passim*.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. - rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

direito civil, conforme explicado no capítulo anterior, as obrigações têm caráter patrimonial, e a obrigação acessória não tem caráter patrimonial direto.

No entanto, este trabalho alinha-se com o entendimento segundo o qual a obrigação acessória é obrigação tributária, porque o direito civil não vincula o tributário, e a obrigação tributária não necessariamente é patrimonial, muito embora, se descumprida, tenha consequências patrimoniais. Outra diferença reside no fato de que as obrigações tributárias acessórias são independentes das principais, ao contrário das obrigações acessórias civis, as quais se vinculam às principais, conforme ressalta José Souto Maior Borges³⁶.

Também chamadas de deveres instrumentais por Paulo de Barros Carvalho³⁷, as obrigações acessórias devem estar prevista na legislação tributária, conforme disposto no art. 113, §2º, do CTN. Ressalte-se, entretanto, que legislação envolve tanto veículos primários e secundários, de modo que não necessariamente a obrigação acessória precisa estar prevista em lei. A penalidade oriunda do não cumprimento da obrigação acessória, no entanto, que geralmente é multa, precisa estar prevista em lei. Assim, quando descumprida, a obrigação acessória se converte na obrigação de pagar, que é uma penalidade, embora não exista, com isso, uma coação, um cumprimento forçado.

Já a obrigação tributária sancionatória, prevista no art. 113, caput e §14 do CTN, tem como fato gerador a prática de um ilícito, o descumprimento de um dever legal, seja da obrigação principal, seja da acessória. O crédito da multa tem o mesmo procedimento de cobrança que o crédito do tributo, por essa razão, a lei acaba por unificar, na prática, a obrigação tributária principal e a sancionatória. Entretanto, são ontologicamente diferentes, posto que não se deve confundir tributo e ilícito, já que o tributo nunca decorre da prática de ato ilícito. Então, a obrigação sancionatória pode advir do descumprimento tanto de uma obrigação principal quanto de uma obrigação acessória, constituindo ato ilícito.

2.3 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Conforme explicado no item 2.2 supra, o sujeito passivo integra o elemento subjetivo da obrigação tributária. De um lado, tem-se o sujeito ativo, o qual será o Estado ou uma entidade parafiscal. Do outro lado, há a figura do obrigado, que é o sujeito passivo. O estudo da sujeição passiva é bem mais complexo que o da sujeição ativa, pois a legislação abre a

³⁶ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 423-425.

possibilidade de pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador ser sujeito passivo, consoante disposto no art. 121, parágrafo único, II, do CTN.

Outrossim, a disciplina do CTN sobre a sujeição passiva não é muito clara, como o texto do Código costuma ser, fator que complica o entendimento do assunto. Somente o termo "responsável", por exemplo, é usado com diversas acepções diferentes, nessa parte do diploma normativo. Sobre isso, veja-se a lição de Luís Eduardo Schoueri:

Como visto acima, o Código Tributário Nacional aponta apenas duas categorias de sujeito passivo, em seu artigo 121: o contribuinte e o responsável. O estudo dos dispositivos acerca da última categoria revela que, em verdade, sob tal rubrica apresentam-se figuras diversas, com regimes jurídicos próprios. Daí ser o caso de desdobrar a categoria do responsável *lato sensu* em *substituto* e *responsável stricto sensu* (este, responsável “por transferência”). Advirta-se de imediato que o Código Tributário Nacional trata ambas as figuras a partir da denominação comum de “responsável”; o desdobramento ora efetuado apenas se faz porque o mesmo Código apresenta disciplinas diversas para as duas classes de responsáveis, merecendo, daí, a divisão ora proposta³⁸.

Além disso, o CTN também confunde os planos pré legislativo e pós legislativo, ou seja, o leque de opções que o legislador lançará mão, e as regras que disciplinam a situação já consolidada, com a lei já em vigor. Assim, o Código não diferencia quando está disciplinando um ou de outro, o que também gera confusão. Precisa-se, portanto, ter cuidado ao analisar a sujeição passiva no CTN, tendo em vista que o sujeito passivo tem a sua liberdade limitada pela obrigação que lhe é imposta, seja obrigação acessória, seja principal.

Exordialmente, o CTN diz que o sujeito passivo pode ser contribuinte ou responsável. Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), ou seja, quando se tratar do autor da conduta típica, do comportamento que constitui o elemento material do fato gerador.

Tem-se, ainda, a figura do responsável (art. 121, parágrafo único, II, do CTN), que não é contribuinte, mas é obrigado a pagar o tributo por expressa disposição legal. Dessa forma, o responsável não tem relação pessoal e direta com o fato gerador, mas é obrigado simplesmente porque a lei determina.

No entanto, deve-se ressaltar que o contribuinte, mesmo tendo relação pessoal e direta com o fato gerador, também será alvo de uma lei obrigando-o ao pagamento do tributo, devido ao princípio da legalidade. Os dispositivos do CTN referentes à sujeição passiva servem para orientar o legislador, no momento de definir quem serão os responsáveis. Acima

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 564-565.

dessa limitação positivada no CTN, há ainda a limitação constitucional quanto à escolha do sujeito passivo, como bem aponta Renato Lopes Becho:

[...] entendemos que o sujeito passivo tributário está, pelo menos implicitamente, previsto no Texto Constitucional. [...] Com isso, o legislador não tem liberdade de escolha do sujeito passivo da obrigação tributária. A Constituição já traz, implicitamente, o sujeito passivo dos impostos discriminados, traz os dados para sua identificação³⁹.

Depois da escolha legislativa, sujeita a tais limitações, tem-se o sujeito passivo legal, aquele definido em lei, que vem em patamar subsequente ao sujeito passivo possível, aquele cabível diante dos ditames constitucionais e daqueles previstos no CTN.

O limite mais facilmente traçado é a capacidade contributiva, de modo que, ainda que não realize o fato gerador, o sujeito passivo possível precisa ter algum acesso à riqueza tributada. Por exemplo: a fonte retentora do Imposto de Renda substitui o contribuinte porque ela tem acesso àquela renda tributada, ou seja, ao salário do contribuinte. Sobre isso, cita-se Luís Eduardo Schoueri:

A par das exigências da igualdade, não se deve deixar de lado o raciocínio baseado na distribuição de competências tributárias. Como se viu no Capítulo VI, o constituinte foi rigoroso na distribuição de tais competências, assegurando a cada pessoa jurídica de direito público a possibilidade de acessar determinada manifestação de riqueza. Ora, admitir que o patrimônio de terceiro seja atingido pelo imposto, sem que este terceiro tenha revelado a capacidade contributiva reservada ao poder tributante em questão, nem tenha a possibilidade de se ver ressarcido por quem a revelou, implica autorizar que a pessoa jurídica de direito público atinja renda ou patrimônio que não lhe foram reservados, ultrapassando, daí, sua competência⁴⁰.

As limitações constitucionais e legais para definição do sujeito passivo devem ser observadas tanto na indicação do contribuinte quanto na indicação do responsável. Quanto a este último, Laís Gramacho explica como a identificação do sujeito passivo ocorre no tocante à sujeição passiva indireta:

Com base nos requisitos constitucionais para identificação do sujeito passivo (isonomia e capacidade contributiva, p. ex.), entende-se que o terceiro que estará obrigado ao pagamento do tributo, com ou no lugar do sujeito passivo originário (contribuinte), deve guardar uma relação com a hipótese de incidência do tributo, ainda que apenas no seu aspecto pessoal. O terceiro que responderá pela prestação tributária, portanto, deve ter, ao menos, uma relação indireta com o “fato gerador”, através de um vínculo com o sujeito passivo originário ou qualquer outro aspecto da hipótese de incidência (antecedente normativo). Desta forma, denomina-se sujeição passiva direta aquela que se dá em face do sujeito que praticou o comportamento previsto pela hipótese de incidência, possuindo relação direta e pessoal com o

³⁹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 16.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 567.

antecedente da norma, portanto. A sujeição indireta dar-se-á em face do terceiro que tem uma relação apenas indireta com o fato imponible, através de um vínculo com qualquer um dos aspectos do antecedente normativo⁴¹.

Outrossim, as convenções particulares, mencionadas no art. 123 do CTN, em nada interferem na sujeição passiva. Essa é uma das peculiaridades da obrigação tributária, decorrente justamente da sua origem emanada da soberania estatal. A esse respeito, novamente leciona Laís Gramacho:

Quando o Estado participa do vínculo obrigacional, que é estabelecido em seu benefício, não há qualquer espaço para manifestação da vontade pelos particulares. A relação jurídica tributária é estabelecida entre o Estado e um particular, sobre um objeto de natureza pública (o tributo). É aí que reside as necessárias peculiaridades desta modalidade de relação jurídica obrigacional⁴².

Os negócios jurídicos que disciplinam situações entre as partes não afetam a Fazenda Pública, salvo disposição da lei tributária em contrário. Nos contratos de locação, por exemplo, costuma-se prever que cabe ao locatário pagar os débitos tributários do imóvel, no caso, o IPTU. No entanto, se o locatário não pagar, o Fisco acionará do proprietário, e este terá que pagar, porque o contrato não alcança a Fazenda Pública. O contrato terá serventia civil e comercial nesse aspecto, pois, o proprietário que pagar o tributo perante o Fisco poderá mover uma ação civil de regresso contra o locatário inadimplente.

Cumprе esclarecer, ainda, que a capacidade tributária passiva, ou seja, a capacidade de responsabilidade patrimonial, independe da capacidade civil das pessoas naturais, ou seja, não importa se o sujeito é pródigo, interditado, menor de idade...está relacionada à ideia do *pecunia non olet*, ou seja, “dinheiro não tem cheiro”, basta a ocorrência do fato gerador para que o tributo seja devido. A capacidade tributária passiva é ampla, não sendo limitada por condicionantes peculiares da pessoa, conforme se depreende dos arts. 118, I, e 124 do CTN.

O domicílio tributário, por sua vez, é disciplinado pelo art. 127 do CTN, e segue em quase tudo o domicílio civil: eleição (primeira opção, a pessoa escolhe); residência habitual ou local de atividade (pessoa jurídica de direito privado); repartição no território nacional (pessoa jurídica de direito público). A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito quando este impossibilitar ou dificultar o recolhimento do tributo: é uma conveniência da administração fazendária. O Estado, nesse caso, pode aplicar a regra geral do lugar onde ocorrem os fatos relacionados ao fato gerador.

⁴¹ GRAMACHO, Laís. *A responsabilidade tributária por sucessão empresarial* – Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2017, p. 78.

⁴² *Ibidem*, p. 64.

A tradicional classificação da sujeição passiva foi sistematizada por Rubens Gomes de Sousa, autor do *Anteprojeto de Código Tributário Nacional*, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional⁴³. O capítulo referente à responsabilidade tributária era composto por apenas um artigo, assim redigido:

Art. 163. Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste.

§1º Aplica-se ao responsável tributário o disposto neste Código relativamente aos devedores solidários.

§2º A expressão “contribuinte” inclui, para todos os efeitos, o sujeito passivo e o responsável tributário⁴⁴.

Nessa perspectiva, comparada com a atual sistemática, a redação posposta apresenta pontos confusos que a tornam frágil, pois o termo *contribuinte* é utilizado para designar gênero, do qual seriam espécies o *sujeito passivo* e o *responsável*. Hodiernamente, ao revés, *sujeito passivo* é gênero que se subdivide em *contribuinte* e *responsável*, conforme se depreende da leitura do art. 121 do CTN.

Assim, como bem aponta Renato Lopes Becho, Rubens Gomes de Sousa, ao elaborar a teoria clássica, não via claramente que a responsabilidade tributária faz parte da sujeição passiva. Outro ponto frágil nessa teoria, também exposto por Becho, é a consideração de que todo responsável tributário seria devedor solidário. Tal premissa não se sustentaria diante da proposta do art. 247 do *Anteprojeto*, segundo o qual “As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis...”⁴⁵. Conforme será abordado adiante, a responsabilidade pessoal é incompatível com a responsabilidade solidária: não há como ser responsável pessoal e solidário simultaneamente.

Apesar das apontadas falhas na classificação elaborada por Rubens Gomes de Sousa, sua repercussão é reconhecida pela doutrina, conforme leciona Laís Gramacho:

A doutrina costuma reconhecer a influência de Rubens Gomes de Sousa nas disposições do CTN sobre as modalidades de sujeição tributária passiva. Esta concepção relaciona a sujeição passiva direta ao contribuinte e subdivide a indireta em duas outras modalidades: a transferência (após o surgimento da obrigação tributária em face de uma pessoa, em decorrência de fato posterior, transfere-se tal obrigação para outrem) e a substituição (em

⁴³ BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 547.

⁴⁵ BRASIL, *op. cit.*, *passim*.

que, por disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge, desde logo, contra pessoa diferente do sujeito passivo direto⁴⁶.

Assim, na concepção da teoria clássica, a sujeição passiva direta se dá nos casos em que o autor do fato gerador é indicado pela lei como sujeito passivo do tributo. Já a sujeição passiva indireta, na visão de Rubens Gomes de Sousa, envolve duas possibilidades: transferência e substituição. No primeiro caso, embora a obrigação tributária surja em relação a uma determinada pessoa, que usualmente é o autor do fato gerador, ela se transfere para uma terceira pessoa, devido a um fato ocorrido posteriormente.

A substituição, por sua vez, pela teoria clássica, ocorre quando a obrigação deveria surgir em relação a uma pessoa, mas, por disposição legal, surge em relação a outra. Trata-se de uma definição frágil, pois, se surge em relação a uma pessoa e com ela permanece, não haveria substituição de fato.

Assim, diante da proposta de Rubens Gomes de Sousa, Sacha Calmon diverge no sentido de que a sujeição passiva indireta (responsabilização por dívida alheia) ocorre tão somente nos casos de transferência, porque na substituição o sujeito já responderia por débito próprio. Nesse sentido, o autor defende que a substituição enquadra-se na sujeição passiva direta, ao lado do contribuinte natural, ao passo que a sujeição passiva indireta é composta pela responsabilidade por sucessão e por imputação legal (de terceiros).

Renato Lopes Becho, por sua vez, seguido por Laís Gramacho, adota a seguinte classificação: sujeição passiva direta (contribuinte); sujeição passiva indireta (substituto e responsável), identificando-se, no âmbito da responsabilidade, subdivisões conforme ocorra por sucessão, por infração ou por ato de terceiro.

Importante notar que alguns autores, como Luís Eduardo Schoueri⁴⁷ e Leandro Paulsen⁴⁸, adotam classificação semelhante, porém, denominam a sujeição passiva indireta de responsabilidade *lato sensu*, ao passo que a responsabilidade em si (contraposta à substituição), é designada como responsabilidade *stricto sensu*, qual seja, responsabilidade por transferência.

Nesse contexto, conforme explicado, responsável tributário é o sujeito que, sem ter praticado o fato gerador, é por lei obrigado a pagar o tributo, seja com a exclusão da responsabilidade do contribuinte (aquele que praticou o fato gerador), seja em caráter

⁴⁶ GRAMACHO, Laís. *A responsabilidade tributária por sucessão empresarial* – Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2017, p. 82.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015.

⁴⁸ Leandro Paulsen, in *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado, 10ª ed.

supletivo. Nessa linha, a responsabilidade por substituição nasce contemporaneamente à ocorrência do fato gerador, uma vez que, no momento de ocorrência deste, o dever de pagar o tributo já recai sobre o responsável. Leandro Paulsen explica:

[...] responsabilidade por substituição, quando a obrigação surge diretamente para o responsável, a quem cabe recolher o tributo devido pelo contribuinte, substituindo-o na apuração e no cumprimento da obrigação, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos (art. 150, 7º, da CF, art. 45, único do CTN e diversas leis ordinárias); a figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito⁴⁹.

Já a solidariedade, disciplinada pelo art. 124 do CTN, assemelha-se a um instituto do direito privado, existindo uma pluralidade de pessoas no mesmo polo da relação obrigacional, ou seja, uma pluralidade no polo passivo. Cada uma dessas pessoas será obrigada ao pagamento total do tributo. Não se trata de transferência, porque a obrigação já surgiu com aquela pluralidade de sujeitos. A obrigação é exigível integralmente de cada um dos solidários, obviamente, com sub-rogação de um em relação aos demais. São pessoas que tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador, ou pessoas designadas por lei como responsáveis solidários. Se o interesse é comum, prescinde de a lei dizer, mais de uma pessoa já realizará o fato gerador, como ocorre com o fato gerador do IPTU no caso de um imóvel de propriedade de duas pessoas – trata-se da realização da conduta típica em conjunto.

O art. 125 do CTN, por sua vez, trata de um regime de solidariedade muito parecido com o do Código Civil, mas apresentando algumas diferenças. Assim, a solidariedade tributária não admite benefício de ordem, o que já caracterizaria, em verdade, subsidiariedade. Por outro lado, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais, se um deles paga, o crédito está quitado, e a isenção ou remissão do crédito aproveita a todos os obrigados, exceto se outorgada pessoalmente a um ou algum deles. A interrupção da prescrição, por sua vez, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

A sucessão tributária, por seu turno, é disciplinada em diferentes dispositivos do CTN, devido às peculiaridades de cada caso. Vejamos. A sucessão referente aos imóveis atine ao art. 130 do CTN, cujo parágrafo único dispõe que nos casos de arrematação de imóvel em hasta pública, não existirá responsabilidade por sucessão, pois o tributo vai se sub-rogar no

⁴⁹ Leandro Paulsen, in *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922.

preço do imóvel. Assim, as eventuais dívidas tributárias do imóvel ficam embutidas no valor pago pelo imóvel em hasta pública.

Ainda que o preço pago seja inferior ao tributo, a transferência de titularidade ao novo proprietário ocorre sem ônus quanto a débitos passados. É inequívoco é que o adquirente em hasta pública não pode ser cobrado por eventuais tributos ainda devidos, referentes ao imóvel comprado. O mesmo ocorre com a desapropriação, os tributos sub-rogam-se no preço e o imóvel desapropriado libera-se do ônus fiscal⁵⁰. A usucapião, por sua vez, quebra a cadeia sucessória, porque é uma forma de aquisição originária da propriedade, ou seja, quem usucape não é adquirente, é proprietário de forma originária.

Quanto aos bens móveis, o Código atribui responsabilidade pessoal ao adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos. Assim, o comprador de um veículo cujo IPVA não foi pago, por exemplo, torna-se responsável pela dívida.

No tocante à sucessão entre pessoas físicas, são responsáveis os sucessores e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo sucedido até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante da respectiva quota-parte, consoante disposto no art. 131 do CTN. Ou seja, os sucessores e o cônjuge do falecido respondem pelos tributos devidos por este até o limite da sua herança ou meação. Antes da abertura da sucessão, o responsável por tais tributos é o espólio, que não tem personalidade jurídica, mas tem capacidade processual.

Já nas operações de fusão, incorporação ou transformação, a pessoa jurídica resultante será pessoalmente responsável pelo pagamento dos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionada, incorporada ou transformada. Em síntese, é a *nova* empresa que responderá pelos tributos devidos pelas empresas substituídas, conforme se depreende do art. 132 do CTN.

Assim, as operações de fusão ocorrem quando duas ou mais sociedades se unem para formar uma nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações, inclusive aquelas de natureza tributária, conforme previsto no art. 228 da Lei n. 6.404/76. A incorporação, por sua vez, configura-se quando uma empresa absorve outra, ao passo que a transformação se caracteriza quando a sociedade passa de um tipo para outro, independente de dissolução ou liquidação, consoante prevê o art. 220 da supracitada lei.

⁵⁰ BRASIL. Decreto-Lei nº 3.365, de 21 de Junho de 1941. Art. 31. *Ficam subrogados no preço quaisquer ônus ou direitos que recaiam sobre o bem expropriado.* Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3365.htm>. Acesso em 19/02/2018.

A norma aplicada aos casos de fusão, incorporação e transformação vale também para os casos de extinção da pessoa jurídica, quando a respectiva atividade for continuada pelo espólio ou por qualquer sócio remanescente, sob a mesma ou outra razão social.

Uma das regras mais importantes no tocante à sucessão tributária está prevista no art. 133 do CTN, segundo o qual o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional que continuar a respectiva exploração, embora modifique a razão social, é responsável pelo pagamento dos tributos devidos até a data do ato pelo fundo ou estabelecimento.

Nessa perspectiva, o adquirente responderá integralmente pelos créditos tributários se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. No entanto, a responsabilidade do adquirente será subsidiária com o alienante se este continuar a explorar qualquer atividade ou iniciar, dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O STJ tem entendido que essa responsabilidade abrange também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão⁵¹. Em regra, a norma extraível do art. 133 do CTN aplicável quando o fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional for adquirido em processo de falência ou recuperação judicial.

Os arts. 134 e 135, por sua vez, disciplinam a responsabilidade tributária de terceiros, e serão analisados em capítulo próprio, por estarem intimamente vinculados ao objeto desta pesquisa.

De modo geral, vê-se que o tema responsabilidade tributária é complexo e foi disciplinado de modo pouco claro no CTN, razão pela qual suas peculiaridades são constantemente objeto de controvérsias na doutrina e também na jurisprudência.

⁵¹ BRASIL. Súmula 554, de 09/12/2015, da Primeira Seção do STJ: “Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão”. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/>>. Acesso em 10/02/2018.

3 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NAS SOCIEDADES

3.1 RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NO DIREITO SOCIETÁRIO

As sociedades empresárias surgiram como mecanismos de limitação da responsabilidade, pois a atividade empresarial é exercida pela pessoa jurídica, e não por cada um dos sócios. Segundo Fábio Ulhoa, “A pessoa jurídica não se confunde com as pessoas que a compõem. Este princípio, de suma importância para o regime dos entes morais, também se aplica à sociedade empresária. Tem ela personalidade jurídica distinta da de seus sócios; são pessoas inconfundíveis, independentes entre si⁵²”.

São personalidades distintas – em regra, quem responde ilimitadamente é a pessoa jurídica. Os sócios são terceiros em relação à pessoa jurídica, logo, podem limitar a sua responsabilidade em relação às atividades da empresa. Trata-se de um mecanismo jurídico que resguarda as pessoas em caso de insucesso, mecanismo este regulado pelo ato de vontade do sócio no momento de constituir a pessoa jurídica.

Nessa perspectiva, nos tipos societários em que o sócio tem responsabilidade limitada em relação às obrigações sociais, temos as sociedades de responsabilidade limitada. Quando não há limitação, ou seja, o sócio responde na íntegra, tem-se uma sociedade de responsabilidade ilimitada, que constitui uma exceção à regra geral.

Nesse diapasão, cumpre esclarecer que o fato de o sócio responder ilimitadamente pelas obrigações sociais não significa que essas obrigações sejam suas, continuam sendo obrigações da sociedade. Sobre isso, cita-se, novamente, Fábio Ulhoa:

Responsabilidade patrimonial — em consequência, ainda, de sua personalização, a sociedade terá patrimônio próprio, seu, inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de cada um de seus sócios. Sujeito de direito personalizado autônomo, a pessoa jurídica responderá com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir. Os sócios, em regra, não responderão pelas obrigações da sociedade. Somente em hipóteses excepcionais, que serão examinadas a seu tempo, poderá ser responsabilizado o sócio pelas obrigações da sociedade⁵³.

O sócio é terceiro em relação às obrigações sociais, razão pela qual, quanto a estas, o sócio tem responsabilidade, mas não tem débito. Assim, consoante explicado no item 2.1 supra, o sócio, via de regra, passa a ter responsabilidade (*Haftung*), diante do inadimplemento do débito (*Schuld*) pela pessoa jurídica, de modo que se distingue a responsabilidade primária,

⁵² COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. - 23. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 138.

⁵³ *Ibidem*, p. 140.

ou seja, aquela que recai sobre o “devedor raiz”, que contraiu a dívida, no caso, a sociedade em si; da responsabilidade secundária, a qual recai sobre os bens do responsável, o sócio.

Justamente por essa razão, ele é protegido pelo benefício de ordem, ou seja, mesmo no caso de responsabilidade ilimitada do sócio, deve ser perseguido primeiro o patrimônio da sociedade, e, apenas em seguida, o patrimônio do sócio, conforme se depreende do art. 1.024 do Código Civil⁵⁴ e do art. 795, caput e §1º, do CPC⁵⁵. Sobre isso, veja-se o que leciona Fábio Ulhoa:

Em razão do princípio da autonomia patrimonial, ou seja, da personalização da sociedade empresária, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações desta. Se a pessoa jurídica é solvente, quer dizer, possui bens em seu patrimônio suficientes para o integral cumprimento de todas as suas obrigações, o ativo do patrimônio particular de cada sócio é, absolutamente, inatingível por dívida social. Mesmo em caso de falência, somente após o completo exaurimento do capital social é que se poderá cogitar de alguma responsabilidade por parte dos sócios, ainda assim condicionada a uma série de fatores⁵⁶.

Passemos a caracterizar, portanto, a disciplina dada pelo direito societário à responsabilidade dos sócios em cada um dos seus tipos, frente às obrigações sociais de maneira geral, ainda sem adentrar especificamente na seara tributária. Essa caracterização é extremamente importante para que se tenha adequada compreensão dos dispositivos que disciplinam a responsabilidade de terceiros no Código Tributário Nacional, a serem estudados no tópico 3.2, abaixo.

Isso porque, não se pode ignorar o caráter sistêmico do direito, especialmente nesta pesquisa, em que convergem aspectos atinentes a diferentes áreas jurídicas: direito comercial e societário, processo civil e, por óbvio, tributário. Não é outro o dizer de Hugo de Brito Machado Segundo:

Não é possível olvidar, na exegese do art. 135, III, do CTN, o caráter sistêmico do direito. Deve o intérprete atentar para o inciso I do mesmo artigo, para o artigo 134 do mesmo código, e para as disposições do direito

⁵⁴ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 1.024. *Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.* Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

⁵⁵ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 795. *Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei. § 1o O sócio réu, quando responsável pelo pagamento da dívida da sociedade, tem o direito de exigir que primeiro sejam executados os bens da sociedade.* Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

⁵⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa.* - 23. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 142.

civil e comercial, notadamente para as regras de responsabilidade dos sócios pelas dívidas das sociedades em geral⁵⁷.

Esclarecida a necessidade de um olhar sistêmico para o objeto estudado, prossiga-se com a caracterização da responsabilidade dos sócios de acordo com a disciplina societária. Conforme explicado, em determinados tipos societários, a responsabilidade do sócio é ilimitada. É o caso da chamada “sociedade em comum”, espécie de sociedade despersonificada, que não tem patrimônio próprio, na qual, portanto, a responsabilidade do sócio será sempre ilimitada, consoante disposto no art. 990 do Código Civil⁵⁸.

Porém, existe uma peculiaridade: o patrimônio que os sócios destacam para a sociedade, embora continue sendo deles, é especial, chamado de patrimônio afetado, afetado para aquele fim social. É por isso que o credor precisa executar primeiro o patrimônio especial – afetado –, para somente depois perseguir o restante do patrimônio dos sócios⁵⁹.

Por sua vez, na “sociedade em conta da participação”, outra espécie de sociedade despersonificada, como a existência da empresa é juridicamente ignorada por terceiros, eventuais dívidas contraídas no exercício da atividade econômica somente podem ser cobradas do sócio ostensivo, que é aquele que atua frente a terceiros, conforme se depreende dos arts. 991 a 996 do Código Civil, os quais disciplinam tal modalidade societária.

Quanto às sociedades com personalidade jurídica, têm-se as sociedades simples, em relação às quais o art. 1.023 do Código Civil⁶⁰ dispõe que os sócios têm responsabilidade ilimitada. No tocante às sociedades empresárias, tem-se as sociedades em nome coletivo, caso em que todos os sócios respondem de forma subsidiária, solidária e ilimitada pelas obrigações sociais⁶¹. Na sociedade em comandita simples, por sua vez, o sócio comanditado tem responsabilidade ilimitada, ao passo que o comanditário se limita ao papel de sócio investidor.

⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 131.

⁵⁸ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 990. *Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

⁵⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. - 23. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

⁶⁰ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 1.023. *Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

⁶¹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 1.039. *Somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo todos os sócios, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

O Código Civil dispõe que se aplica à sociedade em comandita simples todas as regras da sociedade em nome coletivo, que, por sua vez, remete à sociedade simples.

Nas sociedades limitadas, por sua vez, cada sócio só responde até o seu limite de contribuição no capital social, pois a regra é que o sócio não responda com o seu próprio patrimônio⁶². Tal regra comporta duas exceções: hipóteses de desconsideração de personalidade jurídica, nos casos de fraude (violação à lei ou contrato social) e nos casos de superavaliação dos bens dados para integração do capital social. Fora dessas hipóteses, estando o capital social integralizado, a responsabilidade limita-se à participação na formação do capital social.

No entanto, na sociedade limitada, enquanto não houver integralização, todos os sócios respondem solidariamente pelo que falta para integralização, então, eventuais credores poderão executar o que falta para a integralização do capital do patrimônio de qualquer um dos sócios, inclusive daqueles que já pagaram integralmente a sua contribuição. O sócio que for executado terá direito de regresso em relação aos demais. Enquanto não houver integralização do capital social, todos os sócios respondem com seu patrimônio particular, e a sociedade pode entrar com ação de cobrança em relação ao sócio remisso, assim como os demais sócios podem fazê-lo⁶³.

A sociedade anônima, por seu turno, é uma sociedade de responsabilidade limitada, caso em que o sócio é responsável de acordo com o valor de emissão das suas ações⁶⁴. Por último, na sociedade em comandita por ações, o administrador tem responsabilidade subsidiária em relação à sociedade, solidária em relação aos demais administradores (nem todos os sócios são administradores) e ilimitada em relação às obrigações sociais⁶⁵. O credor, em razão do benefício de ordem, deve acionar o patrimônio social primeiro, contudo, se ainda houver inadimplemento, poderá acionar o patrimônio dos administradores.

⁶² BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 1.052. *Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.* Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018

⁶³ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. - 23. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

⁶⁴ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 1.088. *Na sociedade anônima ou companhia, o capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir.* Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

⁶⁵ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 1.088. *Na sociedade anônima ou companhia, o capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir.* Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

Ressalte-se, contudo, que todos esses casos constituem hipóteses de responsabilidade secundária do sócio, nos termos do art. 790, inciso II, do CPC: são exceções ao caput do art. 795 do mesmo diploma legal, segundo o qual os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, ressalvados os casos previstos em lei.

3.2 RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme explicado no item 3.1 supra, os sócios são terceiros em relação à pessoa jurídica, de modo que, via de regra, a responsabilidade daqueles quanto às dívidas desta é secundária. No Código Tributário Nacional, a responsabilidade de terceiros está disciplinada nos arts. 134 e 135, os quais fazem referência aos sócios.

Antes de examinar tais dispositivos, entretanto, é preciso ressaltar que, conforme afirmado no capítulo anterior, o CTN não apresenta a costumeira clareza ao tratar de sujeição passiva, especialmente ao disciplinar a responsabilidade de terceiros, o que gera divergências no entendimento quanto à sua natureza e extensão. Portanto, a interpretação aplicável a tais dispositivos deve ser cautelosa e restritiva, tendo em vista a limitação patrimonial a ser sofrida pelo terceiro a quem se imputa a responsabilidade.

Sobre isso, vejamos o que leciona Hugo de Brito Machado:

Essa atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro é sempre excepcional. Assim, as normas que fazem dita atribuição de responsabilidade devem ser interpretadas sempre com cuidado, evitando o intérprete ampliá-las. Na dúvida a respeito de saber se essa ou aquela hipótese está abrangida pela ampliação, o melhor entendimento será o negativo, vale dizer, melhor será interpretar-se a norma como não abrangente daquela hipótese⁶⁶.

Nessa perspectiva, passemos ao exame da responsabilidade de terceiros no CTN.

3.2.1 Art. 134 do CTN

Vejamos o quanto disposto no art. 134 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
[...]
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório⁶⁷.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II – 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 571-572.

⁶⁷ BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

Da leitura do *caput* do dispositivo, depreende-se que a referida responsabilidade somente é reconhecida diante da satisfação concorrente de dois requisitos: o cumprimento da obrigação não pode ser exigido do contribuinte; o terceiro precisa estar vinculado, por meio de atos comissivos ou omissivos, às situações que constituem os respectivos fatos geradores das obrigações tributárias.

Apesar de o texto do Código mencionar que os terceiros em evidência responderão “solidariamente”, trata-se, em verdade, de uma responsabilidade subsidiária, tendo em vista o primeiro requisito, qual seja, a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Explica-se.

No regime da solidariedade, o credor pode exigir a integralidade da dívida de um, de alguns ou de todos os devedores, cabendo àquele que efetuar o pagamento o direito de regresso contra os demais. Porém, o art. 134 impõe como condição para que o terceiro responsável seja acionado a impossibilidade de exigência do crédito do contribuinte. Tal imposição revela-se incompatível com a essência da solidariedade, tratando-se, portanto, de uma responsabilidade subsidiária. Sobre isso, segue o quanto lecionado por Renato Lopes Becho:

Outro aspecto que nos causa desconforto com a doutrina tradicional reside no fato de que o *caput* do art. 134 estipula que ele será aplicado no caso de impossibilidade de cobrança do tributo do contribuinte, circunstância que levará à responsabilidade solidária. Mas é um pressuposto da solidariedade que o credor possa cobrar dos sujeitos passivos solidários. Se o pressuposto é que seja impossível cobrar de um deles, como se dará a cobrança de ambos? Enfatizando melhor: o legislador determina, no art. 134, que, quando for impossível cobrar de A (contribuinte), o credor poderá cobrar de A e de B (responsável). Mas o legislador já está dizendo que será impossível cobrar de A. Nesse sentido, a responsabilidade do terceiro resta pessoal, individual. Dessa forma, não haveria solidariedade, mas provavelmente subsidiariedade⁶⁸.

Não é diferente o entendimento de Ricardo Cunha Chimenti:

A responsabilidade dos terceiros é subsidiária, na hipótese do art. 134 do CTN. O cumprimento da obrigação primeiro deve ser exigido do contribuinte. Só existe a obrigação subsidiária se o fato gerador e o descumprimento da obrigação pecuniária, incluídas as penalidades de caráter moratório, tiverem origem nos atos em que os terceiros intervieram ou nas omissões pelas quais foram responsáveis⁶⁹.

⁶⁸ BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 60.

⁶⁹ *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada: Lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática, jurisprudência/ Ricardo Cunha Chimenti et al. s. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 95.*

A mesma concepção é compartilhada por Leandro Paulsen:

Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podemos ter:
[...]

- **subsidiariedade**. c) responsabilidade subsidiária, quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável (art. 133, II, **134**);⁷⁰. [grifos nossos]

Sacha Calmon⁷¹, na mesma linha, entende que a responsabilidade disciplinada no art. 134 do CTN é subsidiária, entendimento este seguido também por Renato Lopes Becho. Este autor ilustra um interessante exemplo em que o sócio é acionado diante da impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, qual seja, a pessoa jurídica. Porém, posteriormente, as circunstâncias fáticas mudam, e a sociedade passa a ser capaz de adimplir a dívida tributária, fato que faz cessar, de imediato, a responsabilidade do sócio, diante da ausência do primeiro requisito imposto pelo *caput* do art. 134. Vejamos:

Estabelecendo o binômio *impossibilidade econômica e intervenção/omissão* para a referida impossibilidade, cria-se a justificativa para a manutenção do contribuinte na lide que busque a satisfação do crédito tributário: se o contribuinte passar a ter meios econômicos para satisfazer o débito fiscal, a responsabilidade tributária cessará, pois seu primeiro pressuposto será afastado. Imaginemos, para testar a hipótese aventada, a extinção da sociedade de pessoas, sem a satisfação do crédito tributário. Como a responsabilidade dos sócios de tais sociedades é ilimitada, eles responderão de débito fiscal (art. 134, VII). Mas pode ser que a situação de impossibilidade econômica de solver o débito seja alterada. Imaginemos, por exemplo, que a pessoa jurídica tenha um imóvel avaliado em R\$ 100.000,00 gerente a uma dívida fiscal de R\$ 250.000,00. O sócio será chamado a responder pela dívida. Contudo, antes que seu patrimônio seja transferido para o Fisco, o imóvel da pessoa jurídica é vendido por R\$ 500.000,00. Nesse momento, cessa a impossibilidade econômica de pagar o tributo, transformada que foi em possibilidade econômica. A Administração Tributária terá visto a satisfação do crédito tributário, a dívida será extinta e, com ela, a responsabilidade tributária do sócio de sociedade de pessoas também deixará de existir, pela ausência do primeiro pressuposto. Essa pode ter sido a ideia de Hector Villegas, já citado. Com isso, um dos efeitos da substituição tributária geral (o direito de regresso do sujeito passivo indireto contra o sujeito passivo direto), indicados no item IV.1, *supra*, aplica-se à responsabilidade tributária do art. 134 (não para o art. 135, esclarecemos). Nesse sentido, parece-nos correta toda a doutrina que afirma haver subsidiariedade no art. 134 do CTN, como Misabel Derzi e Luciano Amaro⁷².

⁷⁰ Leandro Paulsen, in *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922.

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁷² BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 87-88.

Esclarecida, então, a natureza da responsabilidade tributária disciplinada pelo dispositivo em comento, assim como os requisitos concorrentes para o seu reconhecimento, é necessário examinar com vagar o inciso VII, o qual expressamente menciona o sócio.

Cumpra elucidar que o sócio referido pelo art. 134 do CTN é simplesmente o sujeito que integra o quadro societário da pessoa jurídica, nos termos da legislação comercial atinente à respectiva modalidade societária. Não se trata, nesse caso, do sócio-gerente, portanto, não se exige que o sócio a quem se pretenda imputar a responsabilidade tenha poderes de gestão e administração da sociedade.

Assim, esclarecida a semântica do termo *sócio* no dispositivo em comento, cumpre precisar o sentido do desígnio *sociedade de pessoas*. Maria Helena Diniz caracteriza tal modalidade societária:

Sociedade de pessoas. Direito comercial. Aquela em que os sócios se escolhem mutuamente, considerando-se a idoneidade moral e econômica, e havendo predominância do *intuitu personae* sobre o *intuitu pecuniae*, no seu funcionamento. É aquela em que a pessoa do sócio, como diz Fran Martins, tem papel preponderante, não só na constituição como também durante a vida da pessoa jurídica; logo, a morte ou incapacidade de um reflete na sociedade, gerando, em regra, sua dissolução parcial, com diminuição do capital, visto que a sua quota não é livremente cessível, por estar sujeita a certos condicionamentos estabelecidos no pacto social, que estipula proibições atinentes à transferência de quotas. São sociedades de pessoas: a em nome coletivo, a de capital a indústria, a em comandita simples, a em conta de participação etc⁷³.

Vê-se, portanto, que a sociedade de pessoas é marcada pela importância da pessoa do sócio, em detrimento do capital, abrangendo, como explicitado pela autora, a sociedade em nome coletivo, a de capital a indústria, a em comandita simples e a em conta de participação. Conforme elucidado no item 3.1 supra, todas essas modalidades societárias são marcadas pela responsabilidade ilimitada dos sócios.

Excluem-se do campo de aplicação do art. 134, inciso VII, portanto, as sociedades de responsabilidade limitada, que constituem a esmagadora maioria das sociedades no Brasil, abrangendo, por exemplo, as sociedades de capital, as anônimas e as por cotas de responsabilidade limitada. Sobre isso, leciona Hugo de Brito Machado:

A questão que se coloca diz respeito às sociedades de pessoas que possuem formas de limitação à responsabilidade de seus sócios, tais como a sociedade de capital e indústria, ou a própria sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Estariam todos os sócios, em caso de liquidação da sociedade, ilimitadamente responsáveis pelos débitos tributários desta? A resposta,

⁷³ *Dicionário jurídico*. v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 400-401.

evidentemente, é não. O CTN não revogou a legislação comercial específica, não fazendo no artigo 134 qualquer referência nesse sentido. Assim, a responsabilidade a que se refere o artigo dar-se-á nos termos da legislação de regência de cada tipo societário. Além disso, há valioso argumento no sentido de que a expressão “sociedade de pessoas”, na hipótese, é imprecisão técnica do legislador, que na verdade faz referência às sociedades com responsabilidade ilimitada de seus sócios⁷⁴.

Não é diferente o entendimento de Sacha Calmon, ao explicar a hipótese específica do inciso VII, ressaltando as modalidades societárias em que os sócios limitam sua responsabilidade ao respectivo montante de cotas e ações:

(...) uma sociedade de pessoas – onde o que importa é a idoneidade dos sócios, e não o capital social – entra em liquidação, sendo que os ativos não são suficientes para pagar os credores. Os sócios ficam responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade (são sociedades de capital as sociedades anônimas e as sociedades por cotas de responsabilidade limitada, em que os sócios só respondem com o montante de suas cotas e ações)⁷⁵.

Nessa mesma linha é a lição de Renato Lopes Becho, o qual enfatiza que o alcance subjetivo art. 134, inciso VII, restringe-se aos sócios que possuem responsabilidade ilimitada: “se a sociedade de pessoas, ao ser liquidada, não tiver bens para solver todos os débitos fiscais, os sócios que possuem responsabilidade ilimitada deverão arcar com o peso do tributo, supondo que tenham agido ou se omitido, provocando-lhe a insolvência”⁷⁶.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, já decidiu pela exclusão da sociedade por cotas de responsabilidade limitada do âmbito de extensão do dispositivo em comento:

SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA.
EXECUÇÃO FISCAL. BENS PARTICULARES DOS SÓCIOS.
Na verdade, **na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, os bens particulares dos sócios, integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo quando pratica ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto**⁷⁷. [grifos nossos]

Nessa linha, o entendimento dominante é aquele segundo o qual o inciso VII do art. 134 somente se aplica àquelas sociedades cuja responsabilidade dos sócios é ilimitada. Assim, o dispositivo apenas reproduz a sistemática da legislação comercial, pois, se os sócios já

⁷⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 131-132.

⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 635.

⁷⁶ BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 86.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 97.529, rel. Min. Francisco Rezek, in RTJ 105/1262. Lex: jurisprudência do STF.

responderão diante da liquidação social perante os credores, não será diferente quando o credor for a Fazenda Pública. Sobre isso, novamente, cita-se Renato Lopes Becho:

(...) as sociedades de pessoas são de *responsabilidade ilimitada*. Assim, a responsabilização dos sócios na dissolução da sociedade de pessoas não decorre da representação, que pode existir – mas não necessariamente, pois podem ter sócios que não representam a sociedade –, mas de uma regra do direito comercial: a responsabilidade patrimonial ilimitada. Para dificultar ainda mais a exegese do art. 134 do CTN, a responsabilidade ilimitada dos sócios das sociedades de pessoas não parece advir nem da representação, nem da sanção, mas ser, simplesmente, um efeito da legislação de direito privado, no concernente aos limites da responsabilidade patrimonial dos sócios nas diversas espécies de pessoas jurídicas⁷⁸.

Ou seja, se as dívidas da sociedade já alcançariam de forma ilimitada o patrimônio dos sócios, tal premissa continua valendo quando a dívida em questão for tributária. Misabel Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, registrou esse mesmo entendimento:

O art. 134 não traz, portanto, nenhuma modificação das leis comerciais, porque elege como responsáveis tributários apenas os sócios nas sociedades de pessoas, que, à luz dos institutos de Direito Privado, já estão solidária e pessoalmente obrigados pelos débitos sociais perante os credores, a saber, os sócios na sociedade em nome coletivo, ou o sócio de capital, na sociedade de capital e indústria, etc⁷⁹.

Dessa forma, o dispositivo em comento não traz nenhuma inovação propriamente dita, e tem sua aplicação reduzida, tendo em vista que, por conta do risco de insucesso empresarial, as sociedades de responsabilidade ilimitada são uma exceção no mercado brasileiro.

3.2.2 Art. 135 do CTN

Além do estudado art. 134 do CTN, a responsabilidade tributária de terceiros encontra guarida também no art. 135 do mesmo diploma normativo. Vejamos:

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 privado⁸⁰.

⁷⁸ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 79-80.

⁷⁹ Notas de atualização em *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 754.

⁸⁰ BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

Os sócios são abarcados pela norma extraível do art. 135 do CTN em duas situações distintas: primeiro, no tocante ao inciso I do referido dispositivo, o qual faz referência às pessoas listadas no art. 134. Assim, 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, os simples sócios. Sobre o inciso I do art. 135 do CTN, comenta Hugo de Brito Machado Segundo:

Pelo dispositivo transcrito, os sócios de sociedade de pessoas, referidos pelo inciso VII do art. 134, respondem pessoalmente pelos débitos da pessoa jurídica. Entretanto, como dito, exige-se para essa substituição a prática de ato com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social. A combinação dos dois dispositivos torna claro que o CTN considera coisas diferentes a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (art. 134) e a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (art. 135), tanto que comina responsabilidade solidária no primeiro caso, e responsabilidade pessoal no segundo. Assim, por imposição lógica, a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica não pode ser considerada infração à lei ou ao contrato, sob pena de coexistirem dois artigos com suportes fáticos iguais, e determinações diferentes⁸¹.

O entendimento do autor é corroborado pelo STJ, cuja jurisprudência é firme no sentido de que, o mero inadimplemento de tributo não é considerado infração à lei nos termos do art. 135 do CTN, caso contrário, toda vez que a sociedade deixasse satisfazer o crédito perante o Fisco, seu sócio-gerente seria por ele pessoalmente responsável. Após reiterados julgamentos nesse sentido, o Tribunal da Cidadania editou a Súmula 430, segundo a qual “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Ainda sobre o inciso I do art. 135, pontua Renato Lopes Becho:

Aplicando a classificação ao disposto no art. 134, VII, do CTN, conclui-se que somente os sócios das sociedades comerciais de responsabilidade ilimitada responderão pessoalmente, nos termos do art. 135 do CTN, por débitos tributários contraídos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social e estatuto. Aplicar-se-ão os dispositivos legais citados, então, para os sócios das seguintes sociedades: em nome coletivo, de capital e indústria, em comandita simples e em conta de participação. São estruturas jurídicas, por sinal, pouco usuais na vida empresarial brasileira. (...) Já os sócios das formas usuais de constituição de sociedades em nosso país – sociedade anônima e sociedade por quotas de responsabilidade limitada – não estão abrangidos pelo inc. VII do art. 134 do CTN⁸².

⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 133.

⁸² BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 110-111.

Assim, por não se enquadrarem na hipótese normativa do art. 134, VII do CTN, os sócios de sociedades de responsabilidade limitada também são excluídos do âmbito de extensão da norma contida no art. 135, I.

Inobstante, o sócio da pessoa jurídica (independente da modalidade societária) também pode ser responsabilizado com base no inciso III do mesmo dispositivo, o qual responsabiliza os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Nessa perspectiva, o sócio que acumular a função de diretor, gerente ou representante poderá ser responsabilizado, não por ser sócio, mas justamente por acumular alguma das referidas funções. Emerge, aqui, a figura do sócio-gerente, o qual, além de ser sócio, possui poderes de gestão. Leciona, novamente com maestria, Hugo de Brito Machado Segundo:

O inciso III do artigo 135 do CTN não faz referência a sócios, nem tampouco a tipos societários. Refere-se aos diretores, gerentes e representantes, em clara alusão àqueles que atuam em nome do contribuinte pessoa jurídica, como órgãos. Cumpre destacar, portanto, a diferença que há entre o sócio e o diretor, ou gerente. O primeiro aportou capital na formação do patrimônio da pessoa jurídica e, em princípio, não participa de seu funcionamento, não tendo responsabilidade pelo que na empresa acontece. O segundo é órgão através do qual a sociedade se manifesta. É certo que o sócio, em sociedades como a em nome coletivo, é também responsável pela gerência da pessoa jurídica, não tendo sentido para ele a distinção aqui apontada. Ressalte-se, porém, que nesse caso a responsabilidade já é regulada pelos artigos 134, VII e 135, I, do CTN. Evidentemente, a distinção entre sócio e diretor somente tem relevo nos tipos societários que permitem a separação entre um e outro, como as sociedades limitadas e as sociedades anônimas. Nestas, só aquele que age em nome do contribuinte pode, nessa condição, cometer infrações ao contrato ou à lei, capazes de fazer incidir o artigo 135, III, do CTN. O sócio que não tem poderes de direção ou gerência, nada obstante a insistência de algumas autoridades fiscais, não é pessoalmente responsável pelas dívidas da sociedade⁸³.

Nessa perspectiva, partindo dos requisitos impostos pelo *caput* do dispositivo em comento, surgem duas responsabilidades distintas no contexto das sociedades: aquela referente ao simples sócio, restrita à sociedade de pessoas (inciso I do art. 135); e aquela referente ao gerente/diretor/representante de qualquer pessoa jurídica de direito privado, que poderá ou não ser sócio (inciso III do art. 135). Sobre isso, mais uma vez, cita-se Hugo de Brito Machado Segundo:

Pelo exposto, a responsabilidade tributária de sócios e representantes de pessoas jurídicas de direito privado pode ser assim sintetizada:

⁸³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 133-134.

- a) nas sociedades cujos sócios respondem ilimitadamente, há responsabilidade subsidiária destes em caso de impossibilidade econômica da pessoa jurídica; e a responsabilidade pessoal do sócio que agir com excesso de poderes, contra a lei ou o contrato social;
- b) nas sociedades cujos sócios respondem de forma limitada, há responsabilidade subsidiária de cada um, limitada nos termos da lei comercial, no caso de impossibilidade econômica da pessoa jurídica; e responsabilidade pessoal e ilimitada do gerente, diretor ou representante que agir com excesso de poderes, contra a lei ou o contrato social⁸⁴.

Sistematizando esse raciocínio, pode-se concluir, então, que no tocante às sociedades de responsabilidade ilimitada, o simples sócio pode ser responsabilizado, em duas hipóteses: em caso de liquidação, quando, concorrentemente, for impossível exigir o crédito da própria sociedade contribuinte e o sócio em questão tiver intervindo comissiva ou omissivamente para essa impossibilidade (art. 134, inciso VII, CTN); quando o sócio tiver agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e dessa ação resultar uma obrigação tributária (art. 135, inciso I, CTN).

Já no que atine às sociedades de responsabilidade limitada, tem-se que o simples sócio jamais poderá ser responsabilizado pelos débitos tributários da empresa, nos termos do CTN. O seu gerente/diretor/representante, que poderá ou não cumular tal função com a condição de sócio, poderá ser responsabilizado em uma única hipótese, qual seja, aquela prevista no inciso III do art. 135 do CTN, quando agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e dessa ação resultar uma obrigação tributária.

Dessa forma, a primeira diferença entre as normas extraíveis dos arts. 134 e 135 do CTN diz respeito ao terceiro a quem se imputa a responsabilidade. No art. 134, inciso VII, assim como no art. 135, inciso I, o terceiro é o simples sócio da sociedade de pessoas. Já no art. 135, inciso III, o terceiro é o gerente, diretor ou representante de qualquer pessoa jurídica de direito privado.

Esclarecido esse ponto, cumpre diferenciar as normas quanto ao elemento subjetivo do agente. No caso do art. 134, a responsabilidade do terceiro é desencadeada por mera culpa, o agir comissivo ou omissivo a que se refere o dispositivo pode perfeitamente consistir em uma negligência, imprudência ou imperícia do sócio, não se exige dolo para que esteja configurada a responsabilidade. Assim, a aplicação do art. 134 adequa-se aos casos de *culpa levíssima*, prescindindo de análise quanto às intenções do terceiro.

⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 135.

Contudo, no caso do art. 135, tanto para o inciso I quanto para o inciso III, é imprescindível que se demonstre o dolo do agente, a má-fé. Não basta que o terceiro tenha agido com mera culpa, é preciso haver dolo. É nessa linha o entendimento de Sacha Calmon, vejamos:

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados⁸⁵.

A exigência do elemento subjetivo dolo para aplicação do art. 135 do CTN é completamente razoável e adequada, faz todo o sentido, tendo em vista que a modalidade de responsabilidade disciplinada por tal dispositivo é muito mais grave do que aquela veiculada pelo art. 134 do Código.

Conforme explicado no item 3.2.1 supra, a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN é subsidiária, somente sendo desencadeada quando for impossível exigir o crédito da sociedade contribuinte. Se a pessoa jurídica puder adimplir a obrigação, não há que se falar em responsabilidade de terceiros. Ventilou-se, inclusive, no item anterior, a possibilidade de a sociedade antes insolvente conseguir, de forma superveniente, adimplir o débito, caso em que a responsabilidade de sócio eventualmente acionado cessaria imediatamente.

Contudo, a responsabilidade disciplinada pelo art. 135 é pessoal. O que é responsabilidade pessoal? É a mesma coisa que responsabilidade subsidiária? É a mesma coisa que responsabilidade solidária? É diferente de ambas? Nesse ponto, há uma divergência doutrinária quanto à natureza da responsabilidade prevista no dispositivo em comento.

Vladmir Passos de Freitas entende que tal responsabilidade é solidária:

A grande diferença entre a regra atual (art. 135) e a do dispositivo acima transcrito (art. 134) é que a responsabilidade deixa de ser supletiva para assumir um caráter de solidariedade. A justificativa é plausível: aqui, há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade em que se trabalha⁸⁶.

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 639.

⁸⁶ *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS/Coordenação Vladmir Passos de Freitas* – 6. ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 709.

Humberto Theodoro Júnior, por sua vez, afirma que a responsabilidade veiculada pelo art. 135 é subsidiária:

O art. 135 do CTN, que permite o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente que praticou ato ilícito durante sua gestão, não é expresso quanto à natureza da responsabilidade ali descrita. Entretanto entende-se ser subsidiária a responsabilidade do responsável tributário. [...] Uma vez sendo subsidiária a responsabilidade do sócio-gerente, somente quando a empresa executada não tiver bens suficientes para cobrir a execução é que os bens do gestor serão chamados a responder pela dívida. De tal sorte, é necessária a demonstração pela Fazenda Pública da insuficiência do patrimônio da pessoa jurídica para adimplir a dívida, para que o pedido de redirecionamento da execução fiscal seja deferido⁸⁷.

No entanto, esta pesquisa alinha-se com o entendimento segundo o qual a responsabilidade disciplinada pelo art. 135 é por substituição, pessoal e exclusiva. Assim, os terceiros elencados pelo dispositivo deverão arcar com o cumprimento da obrigação independente de o efetivo contribuinte poder ou não fazê-lo, e deverão adimplir a obrigação na sua totalidade. Essa é a lição de Leandro Paulsen:

Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podemos ter:

[...]

- **pessoalidade**. b) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (art. 130, 131, 132, 133, I e **135**),⁸⁸. [grifos nossos]

Trata-se de situação muito diferente daquela delineada pelo art. 134 do CTN, o qual exige que seja impossível exigir do contribuinte o crédito devido. Na aplicação do art. 135, é irrelevante o fato de o contribuinte poder adimplir ou não, em todo caso, é o terceiro que deverá pagar o débito. E essa norma faz todo o sentido, tendo em vista que, no dispositivo em comento, o terceiro agiu com dolo e má-fé, contra os interesses da pessoa jurídica que gere, devendo responder integral e exclusivamente pelos seus próprios atos. Sacha Calmon explica:

Em suma, o art. 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. (...) O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido

⁸⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 114-115.

⁸⁸ Leandro Paulsen, in *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922.

sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco⁸⁹.

No mesmíssimo sentido é a lição de Cleide Previtalli Cais:

O dispositivo agrava a responsabilidade dos terceiros mencionados no art. 134, transformando-a de subsidiária em responsabilidade pessoal, estendendo-a a mais duas categorias de responsáveis não mencionadas no artigo anterior: (a) os mandatários, prepostos ou empregados e (b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. O rigor do dispositivo tem fundamento, porque a sua aplicação exige que os responsáveis tenham agido com má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária por substituição, em decorrência de seus atos. Nesta hipótese, tanto o valor do *tributo* como o da *multa, tanto moratória, como punitiva, são transferidos a tais terceiros*⁹⁰.

Dessa forma, a supracitada autora coaduna com a tese de que a responsabilidade disciplinada pelo art. 135 do CTN é por substituição, pessoal e exclusiva: “(...) no art. 135 o dolo é elementar – não há solidariedade –, a responsabilidade se dá por substituição e é pessoal – sendo assim, a aplicação desse dispositivo exige a prova do dolo ou da má-fé⁹¹”.

Mauro Luís Rocha Lopes argumenta nessa mesma linha:

Como são administradores de bens alheios, sempre que procederem com má-fé, praticando atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, **serão responsabilizados pessoal e exclusivamente pelos créditos tributários** daí decorrentes. Trata-se de **responsabilidade por substituição**, segundo tese predominante na doutrina e na jurisprudência⁹². [grifos nossos]

O próprio Supremo Tribunal Federal já se posicionou afirmando que as pessoas elencadas no art. 135 do CTN são responsáveis por substituição. Vejamos:

Execução Fiscal. Legitimação Passiva. **As pessoas referidas no inciso III do artigo 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição**, e, assim sendo, se lhes aplica o disposto no artigo 568, V, do Código de Processo Civil, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial. Recurso extraordinário conhecido e provido⁹³. [grifos nossos]

É preciso ressaltar, nesse ponto, que a norma extraível do art. 135, mais do que favorecer o Fisco, busca proteger a pessoa jurídica, mesmo porque, ainda que esta possa

⁸⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 638.

⁹⁰ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário* – 7. ed. ver. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 553.

⁹¹ *Ibidem*, p. 554.

⁹² LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações tributárias*. 6. ed., ver., ampl. e atual. – Niterói: Impetus, 2011, p. 29.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF, 2ª T., rel. Min. Moreira Alves. RE nº 96.414/RJ, DJU 21.5.82, p. 14.873. Lex: jurisprudência do STF.

adimplir a obrigação, o crédito somente será exigido do terceiro. Sobre isso, cita-se Renato Lopes Becho:

O que os arts. 134 e 135 têm de diferentes? Justamente as diferenças dispostas no *caput*. De fato, o art. 135 já determina a responsabilidade pessoal do agente. Isso significa que, ao contrário do art. 134, nos casos em que se aplicar o art. 135, o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte ou substituto) não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária⁹⁴.

É completamente razoável e adequado que o contribuinte natural, qual seja, a pessoa jurídica seja afastado da sujeição passiva quando se aferir a responsabilidade pessoal dos agentes elencados no art. 135, porque estes agiram contra os interesses do efetivo contribuinte, tratando-se, portanto, de um ato pessoal e subjetivo, cujas consequências deverão ser sofridas pelo próprio sujeito. Nesse sentido leciona Hugo de Brito Machado:

O art. 135 do CTN contém norma de exceção. A regra é a responsabilidade da pessoa jurídica. Excepcionalmente, quando sócios ou dirigentes agirem com excesso de poderes ou infração de lei, há responsabilidade pessoal destes, até porque, nesses casos, o ato reputa-se praticado pelas pessoas físicas, e não pela pessoa jurídica⁹⁵.

No entanto, pode-se questionar: e se, ocorrendo a hipótese disciplinada pelo art. 135 do CTN, a pessoa jurídica, ainda assim, adimplir a obrigação? Não deveria ser o terceiro responsável a fazê-lo? Teria havido, então, enriquecimento ilícito por parte da Administração Fazendária? A resposta é negativa.

Quando o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e dessa ação resultar uma obrigação tributária, a própria pessoa jurídica, contribuinte natural, estará sob a incidência de somente uma das faces da obrigação, qual seja, o débito. Não terá, entretanto, a responsabilidade.

Na Teoria Geral das Obrigações, dois exemplos clássicos são utilizados para ilustrar tal situação, chamada de *obrigação natural*: o pagamento de dívida prescrita e o ato de dar gorjeta aos funcionários de restaurantes. São situações em que o devedor não pode ser demandado, cobrado judicialmente, contudo, o pagamento espontâneo não constitui ato ilícito.

⁹⁴ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 89.

⁹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 129.

Nessa perspectiva, configurada a hipótese do art. 135 do CTN, a pessoa jurídica poderá cumprir a obrigação de forma espontânea, sem que isso implique em enriquecimento ilícito do Fisco, contudo, não poderá ser acionada judicialmente para fazê-lo, tendo em vista a responsabilidade pessoal atribuída ao seu gestor.

No tocante ao ônus probatório, Sacha Calmon entende ser ônus do Fisco provar a ocorrência da hipótese prevista no art. 135 do CTN. Explica-se:

No caso do art. 135, a responsabilização das pessoas nele referidas exclui a sociedade e os representados. É pessoal, não há cabida para a solidariedade. Ademais, a prova do dolo e do proveito pessoal, em detrimento da sociedade e dos representados, é elementar e cabe ao Fisco. Quem alega prova, incabível o retorce do ônus (*ubi commodum, ibi incommodum*). Quem tem o poder tremendo de executar o patrimônio alheio deve munir-se de razões, respaldo legal e, sobretudo, provas⁹⁶.

No entanto, de modo geral, a recente jurisprudência do STJ tem entendido que o ônus probatório quanto à responsabilidade disciplinada no art. 135 vincula-se à presença ou não do terceiro a quem se pretende imputar a responsabilidade na Certidão de Dívida Ativa – CDA. Assim, justificando-se sob a alegação de que a CDA goza da presunção e certeza e liquidez, o STJ posiciona-se no sentido de que: se o terceiro constar na CDA, a Fazenda Pública pode livremente requerer a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal, cabendo a ele provar que não agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; se o terceiro não constar na CDA, o ônus de provar tal ocorrência é da Fazenda Pública.

Trata-se, evidentemente, de um entendimento pró-Fisco, tendo em vista que é a própria Fazenda Pública que insere ou não o terceiro na CDA, a partir de procedimentos administrativos questionáveis em que nem sempre são observadas as garantias constitucionais de contraditório e a ampla defesa.

Diante do exposto, finaliza-se essa abordagem quanto à responsabilidade de terceiros no CTN com uma síntese da autoria de Hugo de Brito Machado, bastante alinhada com a perspectiva desta pesquisa:

Do exposto, conclui-se, em apertada síntese, o seguinte:

- a) os sócios de sociedade de pessoas a que se refere o artigo 134, VII, do CTN, são os sócios que, nos termos da lei comercial, respondem ilimitadamente pelos débitos da sociedade. Essa responsabilidade é subsidiária em relação à pessoa jurídica e solidária entre os sócios;
- b) os mesmos sócios de responsabilidade ilimitada referidos no art. 134 respondem de forma pessoal, na hipótese de agirem com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato (CTN, art. 135, I);
- c) os sócios de sociedades que adotam forma de limitação de responsabilidade, tais como as sociedades por quotas de

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 643.

- responsabilidade limitada e as sociedades anônimas, somente respondem nos termos da legislação comercial aplicável, tornando-se irresponsáveis depois de integralizado o capital social, ou o valor de suas ações;
- d) os diretores, gerentes ou administradores de pessoas jurídicas de direito privado, respondem pessoalmente quando agirem com excesso de poderes, infração do contrato social ou das leis societárias, pois, nesses casos, o ato reputa-se praticado por eles, enquanto pessoas naturais, e não pelo contribuinte pessoa jurídica;
 - e) o não-pagamento de tributos não pode ser considerado infração à lei, para os fins do art. 135 do CTN. Primeiro porque o intérprete não pode transformar exceção em regra infalível. Segundo, porque o artigo 134 já se refere ao mero inadimplemento, não podendo ser essa a hipótese de incidência também do artigo 135. Terceiro, porque o não-pagamento de tributos é ato contrário à lei praticado pela pessoa jurídica, e não pelo diretor ou sócio-gerente;
 - f) pouco importa, para fins de aplicação do artigo 135 do CTN, ser o tributo inadimplido direto ou indireto; (...)⁹⁷.

São essas as premissas a partir das quais analisaremos a Súmula 435 do STJ no item a seguir.

3.3 DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: SÚMULA 435 DO STJ

Em 14 de abril de 2010, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em um contexto de reiterados julgamentos de execuções fiscais prejudicadas pela dissolução irregular da sociedade executada, inseriu no rol de súmulas da Corte Superior o Enunciado n. 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”.

A respeito desse entendimento, leciona Renato Lopes Becho:

A esse respeito, o STJ considerou que a chamada dissolução irregular da pessoa jurídica, aquela em que os sócios simplesmente “fecham as portas” do estabelecimento, sem pagar todos os tributos e sem dar baixa na Junta Comercial, é motivo suficiente para que o sócio-gerente tenha quebrada a distinção patrimonial entre si e a pessoa jurídica. Assim, quando não localizada a empresa, os bens particulares do sócio-gerente (e não dos demais sócios) serão penhorados para pagar a dívida fiscal⁹⁸.

⁹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 145-146.

⁹⁸ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 132.

Nessa perspectiva, trata-se de uma súmula de ampla repercussão prática, tendo em vista as graves consequências patrimoniais para os sócios-gerentes das empresas irregularmente encerradas. Nove julgamentos foram indicados pelo STJ como precedentes para a elaboração de tal orientação jurisprudencial. Em todos eles, o art. 135, III, do CTN é indicado como dispositivo legitimador de tal redirecionamento. Vejamos.

No voto proferido pelo Relator Benedito Gonçalves, nos autos do Agravo Regimental indicado como primeiro precedente, o Ministro afirma veementemente que:

(...) cinge-se a controvérsia à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, com fundamento no artigo 135 do CTN, ao sócio gerente da empresa executada nas hipóteses em que há dissolução irregular da empresa. Realmente, esta Corte já assentou entendimento no sentido de que **a responsabilidade pessoal dos sócios pelos débitos da sociedade comercial só ocorre nas situações em que o sócio age com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, do CTN**⁹⁹. [grifos nossos]

Ora, é preciso ressaltar algumas imprecisões técnicas em tal afirmação. Primeiro, esclareça-se que a responsabilidade disciplinada no art. 135, III, do CTN não atinge o sócio, como afirmou o Ministro Benedito Gonçalves, mas sim “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, figuras que não se confundem, conforme explicado no item 3.2 supra.

Além disso, a responsabilidade disciplinada pelo dispositivo em questão não decorre simplesmente do fato de o terceiro ter agido “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, pois é necessário que de tais atos resultem obrigações tributárias.

Outrossim, note-se, ainda, que o Ministro supracitado elenca a dissolução como hipótese extra, fugindo à literalidade do art. 135, III, do CTN, pois, ao transcrever os exatos termos finais do dispositivo, acrescenta “**ou na hipótese de dissolução irregular da empresa**” [grifos nossos]. Esse mesmo entendimento de que a dissolução irregular seria uma hipótese extra de responsabilidade tributária é levado a cabo em outros precedentes elencados pelo Tribunal da Cidadania na edição da Súmula 435. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.247.879 - PR (2009/0215129-5), Órgão Julgador: Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Publicação: DJe 25/02/2010, RSSTJ vol. 41 p. 403. Lex: jurisprudência do STJ.

1. É assente na Corte que **o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa**. Precedentes: REsp n.º 513.912/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005; REsp n.º 704.502/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02/05/2005; EREsp n.º 422.732/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004.
2. In casu, consta dos autos certidão lavrada por Oficial de Justiça (fl. 47 verso), informando que, ao comparecer ao local de funcionamento da empresa executada, o mesmo foi comunicado de que esta encerrara as atividades no local a mais de ano, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução.
3. Ressalva do ponto de vista no sentido de que a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e pro labore, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público.
4. Recurso especial provido, para determinar o prosseguimento da ação executória com a inclusão do sócio-gerente em seu polo passivo¹⁰⁰. [grifos nossos]

(...) O caso dos autos amolda-se à primeira situação descrita, em que a execução é aforada tão somente contra a pessoa jurídica, vez que a CDA foi lavrada apenas em seu nome. Nessa hipótese, **para que seja deferido o pedido de redirecionamento da execução fiscal aos seus sócios-gerentes, deve ficar comprovado nos autos que estes atuaram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, ou, ainda, que tenha ocorrido a dissolução irregular da pessoa jurídica**¹⁰¹. [grifos nossos]

Assim, nessa perspectiva, atentos às imprecisões técnicas levadas a cabo pelos julgadores da Corte Superior, prossigamos com a análise dos demais precedentes que ensejaram a edição da Súmula 435 do STJ. Recurso Especial relatado pelo Ministro Francisco Falcão, referente a uma execução fiscal de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, também elencado como precedente, demonstra a desnaturação do processo executivo diante do redirecionamento ao sócio-gerente da pessoa jurídica irregularmente dissolvida. Vejamos trecho da respectiva ementa:

De se destacar, ainda, que **"...no momento processual em que se busca apenas o redirecionamento da execução contra os sócios, não há que se exigir prova inequívoca ou cabal da dissolução irregular da sociedade**. Nessa fase, a presença de indícios de que a empresa encerrou irregularmente suas atividades é suficiente para determinar o redirecionamento, embora não o seja para a responsabilização final dos sócios, questão esta que será objeto

¹⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 738.502 - SC (2005/0053219-8), Órgão Julgador: Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Publicação: DJ: 14/11/2005. Lex: jurisprudência do STJ.

¹⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., RECURSO ESPECIAL Nº 980.150 - SP (2007/0196744-2), Órgão Julgador: Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Fernando Mathias (Juiz Convocado Do TRF 1ª Região), Publicação: DJe: 12/05/2008. Lex: jurisprudência do STJ.

de discussão aprofundada nos embargos do devedor. (...) Como bem salientou o Ministro Teori Albino Zavascki no AgRg no REsp 643.918/PR, DJU de 16.05.06, **saber se o executado é efetivamente devedor ou responsável pela dívida é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução**" (REsp nº 868.472/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 12.12.2006)¹⁰². [grifos nossos]

Infere-se, portanto, do texto em destaque, que o Tribunal de Cidadania permite que o terceiro a quem se busca imputar a responsabilidade seja executado e tenha seu patrimônio pessoal atingido sem que se tenha certeza quanto à sua efetiva responsabilidade. Ora, o processo executivo não é caracterizado por certeza, liquidez e exigibilidade? Estas não devem se restringir ao aspecto objetivo, devendo alcançar também o subjetivo, o que, no entanto, não vem sendo considerado pelo STJ. Deve-se ressaltar, ainda, que os embargos à execução, principal via de defesa do executado, necessitam de garantia, de modo que, o terceiro apontado precisará restringir seu patrimônio para se defender em uma execução na qual a sua legitimidade para figurar no polo passivo é questionável.

Seguindo na análise dos precedentes, tem-se que o Agravo Regimental relatado pelo saudoso Ministro Teori Albino Zavascki é o único precedente que menciona *também* o art. 134, VII, do CTN, como ensejador de responsabilidade do sócio diante da dissolução irregular. Explica-se:

Sobre a controvérsia dos autos, em caso análogo julgado pela 1ª Turma (REsp 1.096.444/SP, DJe de 30/03/2009), assim me manifestei:
2. No caso concreto, houve o redirecionamento, sob fundamento da dissolução irregular da sociedade, fundamento esse que foi contestado pelo sócio mediante embargos à execução. Duas questões, portanto, se põem agora: primeira, de direito material, que diz respeito à existência ou não de responsabilidade do sócio em situações dessa natureza (dissolução irregular); e a segunda, de natureza processual, de identificar a quem cabe o ônus de provar o fato. Quanto à primeira, **há inúmeros precedentes das Turmas e da Seção no sentido de que a dissolução irregular da sociedade configura hipótese de responsabilidade do sócio pelas suas dívidas tributárias, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN** (v.g.: EResp 174.532, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01), tanto que, atualmente, os precedentes têm tal responsabilidade como certa, direcionando sua ênfase à questão processual inerente, relacionada com o ônus da prova (v.g.: EResp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08; EResp 716.412, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08)¹⁰³.

¹⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., RECURSO ESPECIAL Nº 944.872 - RS (2007/0093080-4), Órgão Julgador: Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicação: DJ: 08/10/2007. Lex: jurisprudência do STJ

¹⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.023.213 - SC (2008/0011976-6), Órgão Julgador Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Publicação DJe 02/12/2009. Lex: jurisprudência do STJ

Já o Ministro Herman Benjamin, relator do julgamento de Embargos de Divergência em Recurso Especial também selecionados como precedente para a edição da Súmula 435/STJ, entende que a responsabilidade aqui discutida advém precisamente da norma extraível do art. 135, III, do CTN. O ministro considera que o sócio-gerente tem a obrigação de manter atualizados os registros da empresa, nos termos da legislação civil e mercantil, de modo que deixar de fazê-lo constitui infração à lei. Vejamos:

Parece indiscutível que a dissolução irregular da empresa se dá exatamente nas hipóteses em que o gerente deixa de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes ao registro empresarial. De fato, é obrigação do sócio-gerente manter atualizados os registros relativos à sua empresa, nos termos dos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil (...) Assim, nos termos da lei, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. O descumprimento desses encargos por parte dos sócios-gerentes corresponde, irremediavelmente, à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do **art. 135, III, do CTN**¹⁰⁴. [grifos nossos]

Os precedentes seguintes também seguem o entendimento de que é unicamente o art. 135, III, do CTN, que enseja a responsabilidade do sócio-gerente diante da dissolução irregular. Examinemos as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. **DISSOLUÇÃO IRREGULAR**. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. **ART. 135, III, DO CTN**.

1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera 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. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08.

2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos¹⁰⁵. [grifos nossos]

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. **ART. 135, III, DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA. POSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 716.412 - PR (2005/0095982-9), Órgão Julgador: Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, Publicação: DJe: 22/09/2008. Lex: jurisprudência do STJ.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 852.437 - RS (2007/0019171-6), Órgão Julgador: Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, Publicação: DJe: 03/11/2008. Lex: jurisprudência do STJ.

redirecionamento da execução para o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa. Precedentes.

2. Recurso especial provido¹⁰⁶. [grifos nossos]

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR COM FUNDAMENTO EM CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA – SÓCIO-GERENTE – REDIRECIONAMENTO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135, INCISO III, DO CTN – POSSIBILIDADE.

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios.

2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar.

3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

4. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, comprovado mediante certidão de oficial de justiça, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta.

5. Recurso especial provido¹⁰⁷. [grifos nossos]

Quanto aos aspectos processuais atinentes à aplicação da Súmula 435, cumpre esclarecer que a jurisprudência do STJ indica que o ato judicial o qual defere o pedido de inclusão do responsável tributário no polo passivo da execução fiscal constitui decisão interlocutória agravável, e não despacho de mero expediente, tendo em vista a “lesividade para a parte integrada ao processo”, conforme se depreende do julgamento do Recurso Especial nº 1100394, relatado pelo Ministro Luiz Fux em 2009.

Quanto ao prazo prescricional para tal redirecionamento, assinala Humberto Theodoro Júnior:

O redirecionamento pode acontecer a qualquer tempo, enquanto a execução fiscal estiver pendente. Há, contudo, de respeitar o prazo de prescrição da obrigação tributária em relação àquele que não figura ainda como parte no processo. Assim, a Fazenda tem, segundo jurisprudência do STJ, o prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica devedora, para promover

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., RECURSO ESPECIAL Nº 953.956 - PR (2007/0116771-9), Órgão Julgador: Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Publicação: DJe: 26/08/2008. Lex: jurisprudência do STJ.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., RECURSO ESPECIAL Nº 1.129.244 - PR (2009/0051293-4), Órgão Julgador: Segunda Turma, Rel. Min. ELIANA CALMON, Publicação: DJe: 20/11/2009. Lex: jurisprudência do STJ.

o redirecionamento da execução fiscal contra os responsáveis tributários relacionados no art. 135, III, do CTN¹⁰⁸.

Mas como essa dissolução irregular é presumida? Mauro Luís Rocha Lopes esclarece:

Indícios de dissolução irregular de uma sociedade costumam ser evidenciados nos próprios autos da execução fiscal, como no caso em que o oficial de justiça certifica não ter podido realizar a diligência de citação em razão de a empresa não estar mais localizada no seu endereço declarado e de não possuir bens. (...) Note-se que a simples devolução da carta citatória, pelos correios, não enseja a presunção de dissolução irregular da sociedade, já que a informação lançada pelo carteiro não ostenta o atributo de “fé pública”. Assim, diante da inviabilidade de se realizar a citação por via postal, deve ser extraído mandado, para que o analista judiciário executante de mandados – oficial de justiça – diligencie no endereço da empresa executada e certifique, se for o caso, os indícios da extinção irregular da sociedade¹⁰⁹.

De fato, como bem assinalado pelo doutrinador, a jurisprudência do Tribunal da Cidadania é pacífica no sentido de que a mera devolução da carta citatória pelos Correios não é suficiente para caracterizar a dissolução irregular, sendo imprescindível a certificação, por um oficial de justiça, de que a sociedade não mais funciona no seu endereço declarado.

Informar o endereço atualizado da pessoa jurídica é uma obrigação acessória, posto que auxilia no procedimento de cobrança do Fisco. Via de regra, o descumprimento de uma obrigação acessória enseja uma penalidade, a qual, por sua vez, constitui uma obrigação principal autônoma. *In casu*, contudo, o descumprimento dessa obrigação acessória é admitido pela Corte Superior como verdadeiro legitimador do redirecionamento da execução fiscal, vindo a provocar graves restrições patrimoniais aos sócios-gerentes apontados como responsáveis.

É importante ressaltar, ainda, que a falência não constitui modo irregular de dissolução social, posto estar positivada no ordenamento jurídico pátrio, encontrando previsão legal como uma alternativa ao comerciante impossibilitado de honrar seus débitos. Outra hipótese regular de encerramento é o distrato social, um “contrato de encerramento”, nos termos da legislação comercial.

Nessa perspectiva, Renato Lopes Becho¹¹⁰ afirma que existem duas formas de encerramento regular de sociedade comercial: a não litigiosa, que se configura quando a empresa satisfaz todos os credores e providencia a respectiva baixa nas repartições públicas

¹⁰⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 106.

¹⁰⁹ LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações tributárias*. 6. ed., ver., ampl. e atual. – Niterói: Impetus, 2011, p. 31.

¹¹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014.

competentes; e a litigiosa, que ocorre com o processo falimentar, cujo trânsito em julgado da sentença encerra a pessoa jurídica. O autor pontua que, em ambos os citados casos, não é possível a aplicação da Súmula 435 do STJ, devido à ausência do seu pressuposto fundamental, que é justamente o encerramento irregular.

O mencionado doutrinador exclui, também, do campo de incidência da multicitada Súmula, as sociedades que, apesar de inoperantes e inativas, mantêm sua escrita contábil em ordem e à disposição do Fisco, em local informado à Administração Tributária. Nesse caso, Renato Lopes Becho entende que, devido à inexistência de norma que exija que as pessoas jurídicas estejam operantes, nessas circunstâncias, não seria possível imputar a responsabilidade a terceiros. Na concepção do autor, se não houver patrimônio para solver as dívidas fiscais, a Fazenda Pública poderá requerer a falência da empresa, ou, ainda, a extinção do crédito pelo decurso do tempo.

Assim, a dissolução irregular se caracteriza quando a sociedade simplesmente para de funcionar, suas atividades não mais são desenvolvidas, os funcionários são dispensados, sem que haja, entretanto, o cumprimento das formalidades burocráticas, o que envolve, necessariamente, o registro do encerramento diante da Administração Fazendária. Isso porque, tal registro exige o recolhimento de todos os tributos devidos, exigência esta que, diante do insucesso empresarial, dificilmente é cumprida.

Dessa forma, conforme demonstrado exaustivamente, em face do encerramento social irregular, a Fazenda Pública, com a chancela do Poder Judiciário, tem redirecionado as execuções fiscais propostas para os sócios-gerentes das pessoas jurídicas acionadas, a fim de satisfazer seu crédito. O sócio-gerente é um terceiro em relação à sociedade, portanto, não se confunde com o contribuinte do tributo cobrado, figurando no polo passivo na qualidade de responsável.

A questão que emerge daí é: essa modalidade de responsabilidade atribuída ao sócio-gerente, consolidada com a edição da Súmula 435 do STJ, encontra respaldo no ordenamento jurídico pátrio? É possível, é legal, é constitucional atribuir ao sócio-gerente dívida tributária da pessoa jurídica irregularmente dissolvida? É o que analisaremos no próximo capítulo.

4 INCONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA N. 435 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4.1 SÚMULA N. 435: CONCRETIZAÇÃO DO ART. 134 OU DO ART. 135 DO CTN?

Conforme explicado nos capítulos exordiais deste trabalho, a figura do sócio não se confunde com a sociedade. São pessoas diferentes, que possuem, via de regra, patrimônios distintos. A pessoa jurídica, centro de imputação de interesses, tem capacidade tributária, podendo, portanto, figurar como sujeito passivo de uma obrigação tributária.

Nessa perspectiva, a Súmula 435 do STJ determina que, quando a pessoa jurídica contribuinte for encerrada de forma irregular, a execução fiscal contra ela ajuizada pode ser redirecionada para o seu sócio-gerente. Consoante explicado de forma exaustiva, o sócio é um terceiro em relação às dívidas da sociedade, logo, é inequívoco que essa súmula veicula uma hipótese de responsabilidade de terceiros.

Esse tema, por sua vez, é disciplinado no Código Tributário Nacional nos arts. 134 e 135, estudados no capítulo anterior. Emerge, então, o questionamento: a hipótese de responsabilidade de terceiros prevista na Súmula 435 do STJ decorre da norma extraível do art. 134 ou do art. 135?

Não decorre de nenhuma das duas normas. A Súmula 435 consolida um entendimento jurisprudencial que simplesmente cria uma nova hipótese de responsabilidade tributária, que não encontra respaldo na legislação. Explica-se.

O terceiro apontado pelo enunciado do STJ é o sócio-gerente de qualquer pessoa jurídica irregularmente dissolvida. Sendo assim, porque não se trata de uma aplicação do art. 134, inciso VII, do CTN?

Primeiro, é preciso ressaltar que o art. 134 refere-se à liquidação da sociedade de pessoas, assim entendida como a sociedade de responsabilidade ilimitada, consoante explicado no capítulo anterior. A Súmula 435 não se restringe às sociedades de responsabilidade ilimitada, pois abarca qualquer pessoa jurídica de direito privado encerrada de forma irregular.

Tanto é assim que o multicitado enunciado jurisprudencial é aplicado de forma reiterada pelo Poder Judiciário, trata-se de um tema recorrente, ao passo que as sociedades de responsabilidade limitada são exceção no mercado brasileiro, pois, diante dos riscos do

insucesso empresarial, prefere-se modalidades societárias em que a distinção patrimonial entre sócio e sociedade seja bem delimitada.

No item 3.3 desta pesquisa, foram analisados os precedentes indicados pelo STJ na edição da Súmula 435, e diversos deles, em verdade, a maioria, dizem respeito à execução fiscal de sociedades de responsabilidade limitada. A tais sociedades não se aplica a inteligência do art. 134, inciso VII, do CTN, como bem esclarece Leandro Paulsen:

Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada. No sentido de que as Ltdas. não são sociedades de pessoas e, por isso, o inc. VII do art. 134 do CTN não pode ser invocado para a responsabilidade de seus sócios-gerentes, vide breve referência no seguinte julgado: STJ, 1ª T., REsp n. 133.645/PR, voto condutor do Min. José Delgado, fev/1998¹¹¹.

O próprio STJ já decidiu pela não aplicação do art. 134, VII, do CTN à sociedade de responsabilidade limitada:

Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas¹¹².

Assim, evidente que o art. 134, inciso VII, não é o dispositivo aplicável. Inobstante, poder-se-ia questionar: e quando a sociedade executada for de responsabilidade limitada, é o art. 134, VII, do CTN o dispositivo legitimador da Súmula 435? Mesmo nesse caso, a resposta é não. Isso porque, conforme explicado de forma exaustiva, o terceiro apontado pelo art. 134 é o simples sócio, aquele que integra o quadro societário nos termos da respectiva legislação comercial, prescindindo de poderes de gestão. A Súmula 435, por sua vez, aponta como terceiro o sócio-gerente, ou seja, é necessário que o sócio tenha poderes de administração/gestão para que a execução lhe seja redirecionada, pois se entende que ele é o responsável pela dissolução irregular. Assim, os terceiros indicados pelo art. 134, VII, do CTN e pela Súmula 435 do STJ são figuras diferentes.

Sobre isso, vejamos o que leciona James Marins:

Observe-se que não há que se confundir a responsabilidade dos administradores com a dos sócios não gerentes, uma vez que o sócio-gerente pode ser responsabilizado, mas não por ser sócio e sim por ter praticado atos de administração que impliquem responsabilidade. Os sócios sem poder de gestão somente podem ser responsabilizados na hipótese do art. 134, inc. VII do CTN, que se refere apenas à liquidação de sociedade de pessoas – hipótese em que a responsabilidade é solidária – regra esta inaplicável às

¹¹¹ *Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2002. p. 667.

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Declaração no REsp nº 109143, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 02/05/2005. Lex: jurisprudência do STJ.

empresas prestadoras de serviço, comerciais ou industriais organizadas sob a forma de quotas de responsabilidade limitada ou mesmo sob a roupagem de sociedade anônima. (...) Como se vê, **a existência ou não de “poder de gestão”, é critério necessário para a aferição da responsabilidade**¹¹³. [grifos nossos]

Renato Lopes Becho coaduna com o argumento exposta acima, além de complementá-lo:

Observe-se que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não estão sujeitos à tipificação do art. 134, posto que incluídos apenas no rol dos *em sujeição* ao art. 135 (incluídos que foram pelo inc. III deste último artigo). Outra prova de que os administradores de empresas não estão incluídos no rol do art. 134 está no art. 137, III, que dividiu: “a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem”, b) *omissis*, e “c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”¹¹⁴.

O próprio STJ, ao julgar recurso especial em execução fiscal de sociedade de responsabilidade limitada, afirmou ser impossível, em tais casos, a penhora de bens de sócio que não exerceu poderes de gestão na empresa executada. Vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. PENHORA DE BENS DE PATRIMÔNIO PESSOAL DE SÓCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO. DECRETO-LEI N. 3.708/19, ART. 16 E CTN, ART. 135, III [...].

É impossível a penhora dos bens do sócio que jamais exerceu a gerência, a diretoria ou mesmo representasse a empresa executada. Há de ser utilizada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, prevalecendo o princípio da responsabilidade subjetiva, e não a simples presunção. Recurso conhecido, mas desprovido¹¹⁵.

É imprescindível, portanto, que o terceiro a quem se imputa a responsabilidade por débitos devidos por sociedade limitada tenha tido poderes de gestão. Por isso mesmo que a Súmula 435 indica o sócio-gerente, ao passo que o art. 134, VII, do CTN refere-se tão somente ao simples sócio. Essa distinção ganha ainda mais relevância em uma perspectiva histórica, tendo em vista que, no projeto de CTN, os “diretores, administradores e representantes” foram expressamente incluídos no rol de pessoas listadas no dispositivo correspondente ao art. 134, no entanto, esse conteúdo foi vetado. Explica-se.

No projeto de Código Tributário Nacional, o atual art. 134 recebeu a seguinte redação:

¹¹³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73)*. – 8. ed. – São Paulo: Dialética, 2015, p. 804-805.

¹¹⁴ BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ, REsp n. 8.711-0/RS, Rel. Min. Peçanha Martins, Órgão Julgador: 2ª Turma, unânime, Publicação: DJ 17/12/1992. Lex: jurisprudência do STJ.

Art. 170. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este:

[...]

VI – Os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por estas;

[...] ¹¹⁶

Contudo, decisão legislativa alterou o inciso em evidência para a sua atual redação, qual seja “sócios, no caso de liquidação da sociedade de pessoas”. A respeito disso, assinala Renato Lopes Becho: “Considerando os riscos inerentes do insucesso empresarial, **o legislador não incluiu os administradores de empresa (diretores, gerentes, empregados, representantes etc.) no art. 134 do CTN**. A sistemática aduzida não se lhes é aplicável (...) ¹¹⁷. [grifos nossos]

O doutrinador explica o processo histórico legislativo que culminou nesta exclusão dos gestores do âmbito de extensão da norma em comentário:

Em substituição à responsabilização de “diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado”, o legislador estabeleceu a responsabilidade dos “sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”, o que é muito diferente daquilo proposto pela Comissão tantas vezes referida. Em outro giro verbal, que reiteramos para melhor especificar: um comando projetado por Sousa no sentido de determinar que *os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas respondem solidariamente pela falta de cumprimento da obrigação tributária não foi acolhido pelo legislador*. Contudo, a jurisprudência, de certa forma, aplicou aquilo que foi proposto pelo docente, mas recusado e não transformado em lei pelo Parlamento, como será visto em capítulo próprio. Prosseguindo na análise do indigitado texto legal, a *responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes* talvez se coadune com o estipulado no art. 135, mas não com o art. 134. Conforme vimos anteriormente, no Anteprojeto de CTN constava, no que hoje é o art. 134 do Código, inciso que previa a responsabilidade de “diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado”. Esse inciso, conforme noticiado, poderia ter sido retirado do Anteprojeto de CTN, por sugestão de Gilberto de Ulhôa Canto e do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, e não constar nem mesmo do Projeto de CTN. Todavia, sua não entrada no ordenamento jurídico brasileiro somente ocorreu por decisão legislativa ¹¹⁸.

Ressalte-se, portanto, que houve uma tentativa de incluir as pessoas com poderes de gestão no âmbito de extensão da norma extraível do art. 134 do CTN, contudo, o legislador

¹¹⁶ BRASIL. *Trabalhos da comissão especial do Código tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 69.

¹¹⁷ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 88.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 67-68.

infraconstitucional escolheu retirá-las. Admitir a Súmula 435 do STJ, portanto, como uma decorrência do art. 134, é um verdadeiro desrespeito ao comando legislativo, é uma ardilosa manobra jurisprudencial para burlar aquilo que o legislador, dotado de objetividade e representatividade, determinou.

Tal determinação legislativa, no entendimento de Renato Lopes Becho, pauta-se na premissa de que é razoável que o Fisco arque com eventuais insucessos empresariais, os chamados *riscos do negócio*:

Outro importante efeito da interpretação que estabelece dois pressupostos para a responsabilidade tributária do art. 134 do CTN (impossibilidade econômica de solver o débito e atuação culposa para que isso ocorra) é a compreensão do motivo que levou o legislador a não incluir, nesse artigo, a responsabilidade de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Como a leitura dos arts. 134, 135 e 137 do CTN coprova, o grupo de pessoas acima descrito consta dos arts. 135 e 137 do Código, mas não do art. 134. A interpretação que estamos desenvolvendo explica a ausência. Considerando que o primeiro pressuposto é a impossibilidade econômica de pagar o tributo, ele ocorre com razoável frequência nas sociedades empresárias. Tanto assim que os comercialistas mencionam os *riscos do negócio*. É típico das empresas poderem fracassar, o que acarreta a ocorrência do primeiro pressuposto de responsabilização do art. 134: a impossibilidade econômica de solver o débito. Todavia, sendo que o insucesso é previsível, ainda que não desejável, nas pessoas jurídicas de direito privado, ele não pode ser imputado, na intensidade da *culpa levíssima* a que se refere Misabel Derzi, para o indigitado grupo de pessoas. O segundo pressuposto da responsabilidade do art. 134 do CTN, atuação (intervenção ou omissão) que leve à impossibilidade econômica de pagar o tributo, foi afastada pelo legislador diante da razoabilidade de que a impossibilidade econômica de arcar com os tributos é um risco inerente aos negócios e, como tal, deve ser suportada pelos fiscos¹¹⁹.

De todo modo, o fato é que os diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas de direito privado foram deliberadamente excluídos do campo de incidência da norma extraível do art. 134, VII, do CTN. Outrossim, há, ainda, um quarto argumento.

Entende-se que a *liquidação da sociedade de pessoas* mencionada pelo dispositivo em comento se refere à liquidação regular, não se confundindo, portanto, com dissolução irregular, e estando, por isso, fora da aplicabilidade da Súmula 435. Vejamos o que diz Hugo de Brito Machado:

É conveniente lembrar que o desaparecimento da pessoa jurídica, porque implica na sua dissolução irregular, em desatenção ao direito de seus credores, não se confunde com a impossibilidade de pagamento por parte de pessoa jurídica existente e em funcionamento, nem tampouco com a liquidação regular ou ainda com a falência da pessoa jurídica inadimplente.

¹¹⁹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 114-115.

Apenas o desaparecimento fático, irregular, autoriza o redirecionamento, em face da patente infração das leis que regem a liquidação das sociedades¹²⁰.

Nesse sentido, o próprio STJ já decidiu pela impossibilidade de responsabilização do sócio-gerente em caso de dissolução regular da sociedade:

SOCIEDADE CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO REGULAR POR FORÇA DE INSOLVÊNCIA CIVIL.

A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distraídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores; não se cogita, todavia, dessa responsabilidade, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito de insolvência civil processada nos termos da lei. Recurso Especial não conhecido¹²¹.

Em síntese, a subsunção do art. 134, VII à hipótese aqui discutida é inadmissível, diante de quatro argumentos: o referido dispositivo limita sua aplicação às sociedades de pessoas, assim entendidas como sociedades de responsabilidade ilimitada, ao passo que a Súmula 435 é aplicada às pessoas jurídicas de direito privado indistintamente; ainda que a execução seja contra sociedade de responsabilidade ilimitada, o art. 134, VII refere-se ao simples sócio, ao passo que a súmula aponta como terceiro o sócio-gerente, ou seja, aquele com poderes de gestão; os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas foram deliberadamente excluídos da incidência do art. 134 pelo legislador infraconstitucional, quando da edição do CTN; a liquidação a que se refere o dispositivo em comento não coincide com a dissolução irregular, sendo inaplicável, portanto, a Súmula 435 do STJ.

Essa constatação, por sua vez, conduz ao próximo questionamento: por que a Súmula 435 não decorre do art. 135 do CTN? Trata-se de um ponto basilar nesta pesquisa, tendo em vista que, conforme demonstrado no capítulo anterior, esse dispositivo é mencionado nos nove precedentes elencados pelo STJ na edição da Súmula 435. Não há dúvidas, portanto, de que o Tribunal da Cidadania entende que o multicitado enunciado é um expoente do art. 135 do CTN.

Expliquemos, então, porque esse entendimento está equivocado. De início, já se exclui a possibilidade de ser o inciso I do art. 135 o dispositivo legitimador. Isso porque, o texto faz expressa referência às pessoas elencadas no art. 134, remetendo, portanto, ao simples sócio.

¹²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000, p. 144.

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 45.366/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Publicação: DJ de 28.06.1999. Lex: jurisprudência do STJ.

Conforme explicado de forma exaustiva, o simples sócio não se adéqua à hipótese da Súmula 435 do STJ, tendo em vista que esta aponta como terceiro responsável o sócio-gerente.

O dispositivo indicado pela jurisprudência como legitimador do redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, é o inciso III do art. 135 do CTN. Reiteradas decisões nesse sentido são reconhecidas e até mesmo admitidas por diversos doutrinadores. Vejamos o entendimento de Ricardo Cunha Chimenti:

Nos casos do art. 135 do CTN, a responsabilidade é pessoal e direta daqueles que agiram com excesso de poderes, ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, acarretando sua responsabilidade por substituição, assegurado o benefício de ordem. Este artigo inclui a sociedade que deixa de operar sem extinção regular, caso em que seus dirigentes responderão, com o patrimônio pessoal, pelas obrigações fiscais, segundo o inc. III do art. 135 do CTN¹²².

No mesmo sentido é a lição de Humberto Theodoro Júnior:

Entre os casos de gestão autorizadora da aplicação do art. 135, III, do CTN, para permitir execução contra sócio-gerente, a jurisprudência atual arrola a dissolução ou extinção irregular da sociedade devedora¹²³.

Não é diferente o pensamento de Cleide Previtalli Cais:

A jurisprudência caracteriza como dolosa a dissolução ou o desfazimento, de fato, da sociedade sem a prática dos atos necessários para tanto, admitindo a aplicação do inc. III do art. 135 aos responsáveis pela sociedade extinta¹²⁴.

Esse entendimento não enfrenta o mesmo problema vislumbrado no art. 134, pois, aqui, os terceiros a quem se atribui a responsabilidade tributária coincidem: a súmula menciona o *sócio-gerente* e o dispositivo *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A incompatibilidade do art. 135 com a súmula 435 do STJ é outra. Vejamos.

O entendimento de que a dissolução irregular de sociedade enseja a aplicação do art. 135, III, do CTN parte da premissa de que o encerramento irregular da pessoa jurídica constitui um ato ilícito, seria a *infração de lei* a que se refere o dispositivo. Vejamos a explicação de James Marins:

O mesmo efeito, caracterizar infração à lei, decorre da dissolução irregular da sociedade, causa bastante comum de responsabilização de administradores – que se dá através do abandono da sociedade ou da transferência mediante simulação de sua titularidade a terceiros ou, também,

¹²² *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada: Lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática, jurisprudência*/ Ricardo Cunha Chimenti Et Al. S. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 95.

¹²³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p. 85-86.

¹²⁴ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário* – 7. ed. ver. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 554.

na hipótese em que deixa de funcionar em seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (comercial e tributário)¹²⁵.

Renato Lopes Becho, por sua vez, explica como esse mesmo entendimento é aplicado pelo STJ:

[...] parece que o STJ está aplicando o art. 135 do CTN assim: a dissolução irregular de sociedade é infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, legitimando a responsabilização do terceiro (sócio-gerente). Este responderá por todos os tributos devidos pela pessoa jurídica e não pagos. Assim, um fato posterior (dissolução irregular) substitui o contribuinte pelo responsável em relação aos créditos tributários não pagos no passado¹²⁶.

Contudo, essa interpretação não é compatível com a norma extraível do *caput* do 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.” [grifos nossos]

Ou seja, para que se caracterize a responsabilidade pessoal, não basta que o terceiro tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto: é imprescindível que dessa ação *resulte* uma obrigação tributária. É justamente pelo crédito correspondente a essa obrigação que o terceiro se torna responsável.

Como bem aponta Humberto Theodoro Júnior, o fato gerador do tributo cobrado tem que ter sido praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

As hipóteses de responsabilidade tributária definidas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, pelas próprias palavras da lei, não se fundam no mero inadimplemento da sociedade contribuinte, mas na conduta dolosa especificamente apontada pelo próprio legislador, que vem a ser a **ocorrência de um fato gerador de tributo praticado com excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social, por parte do gestor da pessoa jurídica**¹²⁷. [grifos nossos]

Esse mesmo entendimento é encontrado na obra de Aliomar Baleeiro, atualizada por Misabel Derzi:

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que as pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte; mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação. Por isso, o

¹²⁵ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)* (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). – 8. ed. – São Paulo: Dialética, 2015, p. 806.

¹²⁶ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 145.

¹²⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 83-84.

dispositivo menciona “obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto”¹²⁸. [grifos nossos]

Nessa perspectiva, é evidente que da dissolução irregular não resulta nenhuma obrigação tributária, razão pela qual o art. 135 do CTN não é aplicável à hipótese. O encerramento da sociedade pode vir a ser a causa do inadimplemento, mas não da obrigação em si, e obrigação e inadimplemento não se confundem. É nesse sentido a lição de Renato Lopes Becho:

A Súmula n. 435 do STJ não aplica o centro do *caput* do dispositivo indicado, pois a dissolução irregular de sociedade não resulta em obrigação tributária. Em outras palavras, obrigações tributárias resultam em fatos geradores. Assim, o legislador estipulou, no indigitado dispositivo, que fatos geradores “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto” levarão à responsabilização exclusiva da pessoa física que lhe deu causa. Ou seja, os tributos devidos pela prática de atos contrários à legislação serão tributados exclusivamente naquele ente que os gerou, não sobre a pessoa jurídica¹²⁹.

O mencionado doutrinador é citado também por Francisco Menezes Breyner, o qual aquiesce com esse argumento:

Disso se conclui, como bem denuncia Renato Lopes Becho, que a Fazenda Pública, infelizmente com a chancela da jurisprudência, vem aplicando uma modalidade de responsabilidade tributária não prevista no CTN, qual seja, a responsabilidade decorrente da frustração do crédito tributário, frustração esta que, no caso, decorre da dissolução irregular da sociedade. Em suma, enquanto o art. 135 do CTN atribui a responsabilidade por “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei”, a jurisprudência atribui a responsabilidade pelo “inadimplemento de créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei”, alterando o texto legal¹³⁰.

Tal entendimento é compartilhado também por Luís Eduardo Schoueri:

Entretanto, como reconhece Maria Lucia Aguilera, essa interpretação não é a que se verifica na jurisprudência, no caso de dissolução irregular, em que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos pela sociedade é atribuída aos administradores, sem que fique demonstrada a relação de causalidade entre a dissolução irregular (ilícito societário) e os fatos jurídicos tributários imputados à sociedade. A autora aponta o próprio dispositivo, já que se dispensa que a obrigação tributária seja resultante de atos ilícitos: basta que haja outra relação de causalidade: entre o ilícito

¹²⁸ *Direito tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, cit., 11. ed., ver. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 757.

¹²⁹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 132.

¹³⁰ BREYNER, Frederico Menezes. *Portaria PGFN nº 948/2017 desrespeita o artigo 135 do CTN*. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/portaria-pgfn-no-9482017-desrespeita-o-artigo-135-do-ctn-05102017>. Acesso em 18 de janeiro de 2017.

societário (dissolução irregular) e a impossibilidade de adimplemento do crédito tributário¹³¹.

Dessa forma, a responsabilidade tributária disciplinada pelo art. 135 do CTN somente ocorreria caso a dissolução irregular, um ato praticado com infração de lei, ensejasse o nascimento de uma obrigação tributária, o que não ocorre. O encerramento irregular não gera nenhum tributo, gera, no máximo, o inadimplemento de tributos anteriores à ocorrência da dissolução.

No entanto, diante da interpretação aqui indicada para o texto do art. 135 do CTN, poder-se-ia questionar: se o tributo não pode ser sanção por ato ilícito, consoante disposto no art. 3º do CTN, como poderia haver uma obrigação tributária resultante de ato ilícito? Luís Eduardo Schoueri explica:

Interessante notar que a redação do art. 135 faz cogitar um crédito correspondente a uma obrigação tributária resultante de atos ilícitos. Como um tributo não é sanção por ato ilícito (artigo 3º do Código Tributário Nacional), [...] o dispositivo versaria sobre uma obrigação tributária, decorrente de um ato lícito, para cujo nascimento tenha concorrido, com prática ilícita, uma das pessoas referidas no referido artigo. [...] a expressão “resultantes” denotaria a ocorrência de um ato/fato jurídico complexo, composto de três aspectos: (i) um ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito); (ii) o fato jurídico tributário (lícito); (iii) uma relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito¹³².

Um exemplo do ato/fato jurídico complexo mencionado pelo autor é a realização, pelo gestor da sociedade, de uma operação mercantil vedada pela lei societária, que venha a implicar na importação de produto estrangeiro. Tal importação caracteriza fato gerador de tributo, conquanto tenha concorrido, para sua ocorrência, a realização de operação mercantil ilícita.

Nesse sentido, a norma extraível do art. 135, mais do que proteger o Fisco de eventual inadimplemento, busca proteger a pessoa jurídica, contribuinte natural, da má-fé de seus gestores, fazendo com que estes arquem com o peso de tributos gerados por ações contrárias ao interesse da sociedade. Sobre isso, cita-se, mais uma vez, Renato Lopes Becho:

Essa interpretação nos permite compreender, integralmente, o art. 135 do CTN. Firmando nossa atenção no conteúdo do inc. III do mandamento leal, quando diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas realizarem atos em nome daquelas – mas contra seus interesses, repetimos – o contribuinte habitual (a pessoa jurídica) poderá objetar-se à cobrança, afirmando que a obrigação é de responsabilidade pessoal do terceiro. Ao que nos parece, diante de fatos praticados por seus administradores, mas contra

¹³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 599.

¹³² *Ibidem*, p. 598-599.

seus interesses, as pessoas jurídicas irão denunciá-los e buscarão a responsabilização apenas (responsabilidade pessoal) da pessoa física que os praticou. Esse quadro, ainda que nos permita uma boa leitura do indigitado dispositivo legal, não encontra eco na aplicação dada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Ao que nos parece, a interpretação aceita pelo Tribunal da Cidadania não está baseada na legislação¹³³.

Coaduna com o argumento aqui defendido o fato de que a responsabilidade disciplinada no art. 135 é pessoal e exclusiva. Assim, uma vez verificada, a pessoa jurídica, contribuinte natural, é retirada do polo passivo da lide, e a sujeição passiva recai inteiramente sobre o terceiro apontado. Se o objetivo da norma fosse unicamente proteger a Fazenda Pública de eventual inadimplemento, a responsabilidade seria solidária, mantendo-se a sociedade no polo passivo, junto com o responsável.

No entanto, não é isso que ocorre. Como o ato que gerou a obrigação tributária foi praticado pelo gestor da pessoa jurídica, mas contra os interesses desta, é o gestor que deverá assumir, inteiramente, a responsabilidade, razão pela qual o art. 135 do CTN enseja uma substituição exclusiva, conforme explicado no capítulo anterior.

O redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, por sua vez, nos moldes da Súmula 435 do STJ, não visa proteger a pessoa jurídica, pois busca tão somente a satisfação do crédito para o Fisco. Tanto é assim que somente se redirecionam as execuções ajuizadas contra empresas insolventes, pois, caso sejam penhorados bens da pessoa jurídica dissolvida que sejam suficientes para cobrir a dívida, a Fazenda Pública não se preocupará em acionar o sócio-gerente por ser ele o verdadeiro responsável pela obrigação, pois está interessada somente em satisfazer o seu crédito.

Nessa perspectiva, vê-se que a hipótese de responsabilidade tributária consolidada pela Súmula 435 do STJ, que vem sendo aplicada de forma reiterada pelo Poder Judiciário como um todo, não decorre nem da norma extraível do art. 134 do CTN, nem da norma extraível do art. 135 do mesmo diploma normativo.

4.2 INOVAÇÃO JUDICIÁRIA

Conforme explicado ao longo desta pesquisa, a responsabilidade tributária de terceiros está disciplinada em dois dispositivos do CTN: arts. 134 e 135. Diante da reiterada aplicação

¹³³ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 101-102.

da Súmula 435 por juízes em todo Brasil, investigou-se de qual norma decorreria esse entendimento jurisprudencial. Após exaustiva explicação no item anterior, concluiu-se que esse entendimento do Poder Judiciário não encontra respaldo na legislação, tratando-se de uma verdadeira criação de norma de responsabilidade tributária. Esse entendimento é compartilhado com veemência por Renato Lopes Becho:

A questão que se coloca é se a dissolução irregular pode ser tipificada em alguma das hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN. (...) Um dos problemas dessa análise é que os administradores de empresa (diretores, gerentes e representantes) não estão incluídos nos incisos elencados do art. 134. Conforme já apontado, o administrador de bens de terceiro (inc. III do indigitado texto) é o da lei civil. Além disso, o legislador retirou da proposta a mera insolvência, além deter retirado do Projeto de Código Tributário Nacional justamente os diretores, gerentes e representantes (...) Nossa dificuldade de tipificar a dissolução irregular no art. 135 do CTN advém da impossibilidade de aplicação do núcleo do dispositivo ao caso em comento. Em outras palavras, a dissolução (regular ou irregular) de empresa não gera tributo. Não há como se aplicar a parte do texto legal que se refere à “obrigação tributária decorrente de” para essa hipótese. Por isso, **não há como se aplicar a dissolução irregular ao contido nem no art. 134 nem no art. 135 do Código**¹³⁴. [grifos nossos]

O próprio Ministro do STJ, Luiz Fux, em julgamento emblemático sobre o tema, reconheceu que a dissolução irregular de sociedade como hipótese ensejadora de redirecionamento da execução fiscal foi uma criação doutrinária. Vejamos:

No tocante ao redirecionamento da execução fiscal, o art. 135 do CTN tem a seguinte redação: "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." Em face do preceituado neste dispositivo, a jurisprudência do STJ tem entendido possível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando fique comprovado que este agiu com excesso de poderes, infração de lei, do contrato social ou dos estatutos. **A essas hipóteses a doutrina acrescentou o caso da dissolução irregular da sociedade**¹³⁵.

Trata-se, em verdade, de uma tese ventilada pela Fazenda Pública, visando interesses arrecadatários, e que veio sendo reiteradamente acolhida pelo Poder Judiciário, culminando com a edição da Súmula 435 do STJ. É uma manobra articulada para satisfazer as obrigações inadimplidas perante o Fisco, como bem aponta Humberto Theodoro Júnior:

[...] na ótica do STJ adotada à luz do caso concreto, o que teria tornado corresponsável o sócio administrador fora diretamente o fato da **irregular dissolução da sociedade, evento esse prejudicial à satisfação do crédito**

¹³⁴ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 115-116.

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 494.887 - RS (2003/0030551-0), RELATOR MINISTRO LUIZ FUX, DJe: 17/11/2003 Lex: jurisprudência do STJ.

da Fazenda Pública e do qual teria participado o dirigente da empresa no momento em que se dera o desvio do patrimônio societário¹³⁶. [grifos nossos]

O fato é que tal manobra vem sendo utilizada de maneira exponencial, tanto que, divergências quanto aos critérios para aplicação da Súmula 435 ensejaram a afetação do tema para julgamento de recursos repetitivos, no âmbito do STJ, conforme será abordado no capítulo final deste trabalho.

Renato Lopes Becho¹³⁷ afirma que o motivo de existirem tantos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais, notadamente fundados da Súmula 435, é a ineficiência da Administração Fazendária em propor rapidamente as demandas executivas. O doutrinador, que é juiz federal no Município de São Paulo, aduz identificar tal morosidade pelo menos na jurisdição que lhe é afeta, de modo que, diante do perecimento de bens, morte de pessoas e insucesso empresarial, execuções fiscais tardias tornam-se inexitasas.

Nessa perspectiva, o mencionado autor entende que o redirecionamento em massa, transferindo o ônus aos sócios-gerentes, não melhora a arrecadação fiscal, produzindo escassos efeitos econômicos e mantendo centenas de milhares de execuções fiscais presentes nos arquivos sobrestados (art. 40 da Lei n. 6.830/1980).

De todo modo, independente da eficácia ou não do entendimento consolidado pela Súmula 435 do STJ para os interesses arrecadatários do Fisco, o fato é que tal criação não encontra respaldo legal, e, para além disso, contraria a escolha parlamentar quando da edição do CTN. Isso porque, conforme explicado no capítulo anterior, o projeto de Código elencava os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado no rol do art. 134, mas o texto foi deliberadamente modificado, excluindo tais pessoas. Sobre isso, critica Renato Lopes Becho:

Assim, não vemos nenhum problema e não fazemos crítica à hipótese de o Poder Judiciário ser fonte positiva do direito colocando comandos onde o legislador não o fez. Assim aplaudimos a solução dada pelo STF ao MI n. 712-8PA, que estendeu a legislação que regula o direito de greve da iniciativa privada aos funcionários públicos, ainda que contrariando texto expresso da lei em sentido contrário. Nossa dificuldade em aceitar a mesma solução (que o Poder Judiciário teria produzido a responsabilidade tributária tratada, frente à inércia do Parlamento) decorre da identificação de que ao Congresso Nacional foi submetida a hipótese hoje aplicada, quando na apresentação do Projeto de CTN, e o texto da legislação aprovada não ter acolhido justamente referida responsabilização. Assim, considerando que o Congresso Nacional não aceitou o que lhe foi proposto, a jurisprudência

¹³⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 98.

¹³⁷ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014.

aplicar o contrário do Parlamento não pode ser visto como efetiva fonte do direito. Ao que parece, salvo melhor juízo, a Súmula 435 do STJ e todas as decisões judiciais no mesmo sentido estão contrariando claramente a escolha parlamentar e são, pois, contra a lei¹³⁸.

Inobstante, para além de contrariar a lei e a escolha parlamentar, o entendimento jurisprudencial consubstanciado na Súmula 435 do STJ viola a própria Constituição Federal, extremo hierárquico do ordenamento jurídico pátrio. É o que veremos a seguir.

4.3 LIMITES CONSTITUCIONAIS: ART. 146, III, C/C ART. 150, I, CF/88

A Constituição Federal de 1988 é o diploma normativo de maior hierarquia no ordenamento jurídico pátrio, cujas normas devem ser efetivamente aplicadas, não se limitando, assim, a uma Carta meramente política. Assim, são os ditames constitucionais que devem orientar a produção legiferante, assim como a sua interpretação e aplicação pelo Poder Judiciário.

A Carta Maior é a verdadeira fonte jurídica, figurando abaixo dela, no que houver compatibilidade, a legislação e a jurisprudência. Trata-se de uma limitação para todos os poderes do Estado - Legislativo, Executivo e Judiciário, e também para o Ministério Público, ao vincular princípios que informam e conformam o ordenamento jurídico, além de servir como filtro interpretativo.

Nessa perspectiva, a Carta Magna estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II), sendo este um comando geral reproduzido de forma específica na seara tributária, conforme se depreende do quanto disposto no art. 150, I, da CF/88, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tal dispositivo consagra a legalidade como regra basilar dentre as limitações ao poder de tributar.

Outrossim, no tocante aos princípios gerais do sistema tributário nacional, a Constituição Federal, no art. 146, III, “b”, reserva à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação. Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

¹³⁸ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 162.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) **obrigação**, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- [...] ¹³⁹
- [grifos nossos]

Ora, conforme caracterizado no capítulo inicial deste trabalho, a responsabilidade tributária, ao integrar o campo da sujeição passiva, diz respeito à obrigação. Se somente lei complementar pode estabelecer normas gerais sobre obrigação, somente lei complementar pode dispor sobre responsabilidade tributária.

A Súmula n. 435 do STJ, por óbvio, não é lei complementar, tampouco constitui mera concretização de uma, posto que, conforme demonstrado, constrói uma nova hipótese de responsabilidade de terceiros, a qual não está presente no CTN. Nesse sentido é a lição de Renato Lopes Becho:

Data maxima venia, continuamos entendendo que a responsabilização dos sócios-administradores no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica não encontra fundamento legal. Ela decorre de uma construção fazendária acolhida pelo Poder Judiciário, porém infringindo a escolha legislativa quando a da elaboração do Código Tributário Nacional¹⁴⁰.

Logo, ao elencar uma nova hipótese de sujeição passiva, a Súmula n. 435 do STJ reveste-se de um vício formal de inconstitucionalidade, pois somente lei complementar tem outorga constitucional para fazê-lo. Assim, além de representar violação direta ao art. 146, III, “b”, da CF/88, o enunciado jurisprudencial em questão desrespeita também o art. 150, I, do mesmo diploma normativo, pois não é uma lei que determina que o sócio-gerente deve pagar os tributos devidos pela pessoa jurídica irregularmente dissolvida, mas sim um entendimento jurisprudencial.

Dessa forma, é evidente que o Poder Judiciário tem aplicado, de forma reiterada, uma tese inconstitucional, violando o estatuto do contribuinte em prol dos interesses arrecadatórios da Fazenda Pública. Tal entendimento é compartilhado, mais uma vez, por Renato Lopes Becho:

Considerando que não conseguimos localizar na legislação a fundamentação para o redirecionamento da execução fiscal para os sócios em caso de dissolução irregular, parece que se está diante da interpretação econômica, que deve ser combatida pelo profissional do direito, como o faz Eros Roberto Grau. A cobrança de créditos fiscais burlando a correta sistemática

¹³⁹ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

¹⁴⁰ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 124.

jurídica é apenas mais uma mostra da tentativa de suplantar o direito pela economia e pela política, como demonstra Andrade Martins. Na verdade, o que estamos procurando fazer é restabelecer o conhecimento a respeito do objeto de nossas reflexões, restabelecendo a segurança jurídica e o cumprimento das leis do país. O uso a que se tem dado aos diversos tipos de responsabilidade tributária é que traz insegurança jurídica, quebra a legalidade, ao descumprir o CTN, o CPC e o Código Civil. E atinge o Estatuto do Contribuinte, que é a Constituição Federal¹⁴¹.

O autor afirma, ainda, que a Súmula 435 consolida uma tese fruto da *superinterpretação* da responsabilidade de terceiros no CTN, que acaba por violar frontalmente o próprio princípio da legalidade. Vejamos:

Apesar de a Constituição Federal estabelecer, no art. 150, I, que é vedado aos entes tributantes “exigir [...] tributo sem lei que o estabeleça”, ao nosso sentir, isso está acontecendo em relação à responsabilização de sócios de empresas comerciais: não conseguimos ver, claramente, uma lei que fundamente as responsabilizações que estão sendo declaradas pelo Poder Judiciário. Atualmente, a responsabilização tributária tem sido determinada pela não localização da pessoa jurídica, no curso de processos de execução fiscal. Retornando negativa a tentativa de citação por carta e não localizada a pessoa jurídica por oficial de justiça, as procuradorias fazendárias costumam requerer a inclusão dos sócios no polo passivo da execução fiscal, presumindo a dissolução irregular da pessoa jurídica. A inclusão permite a penhora de bens dos sócios, notadamente de dinheiro depositado em instituições financeiras. O fundamento do indigitado pedido costuma ser a Súmula 435 do STJ, tema já estudado. A única possibilidade, do ponto de vista da teoria da interpretação, para encontrarmos o fundamento da indigitada súmula no CTN é a chamada *superinterpretação*, descrita, por exemplo, por Umberto Eco. Assim, em um exercício de *superinterpretação*, localizamos algumas palavras desconectadas no texto e criamos uma afirmação. Nesse contexto, buscamos “sócio” no art. 134, inc. VII, “solidário” no *caput* do mesmo dispositivo, “ilícito” no art. 135 e construímos a assertiva: o sócio responde solidariamente pelo ilícito praticado pela sociedade (sua dissolução irregular). A *superinterpretação*, tão criticada na teoria da comunicação, ao que nos parece, não encontra guarida no ordenamento jurídico, pois levaria, em última análise, à própria *negativa do princípio da legalidade*.¹⁴².

Nessa perspectiva, conforme mencionado nos capítulos exordiais desta pesquisa, a interpretação quanto à responsabilidade de terceiros prevista no CTN deve ser sempre restritiva, tendo em vista a possibilidade de severa constrição patrimonial a ser sofrida pelo responsável. Inobstante, conforme demonstrado no capítulo anterior, nenhuma interpretação razoável estaria apta a extrair dos arts. 134 e 135 do CTN norma que embasasse o entendimento consolidado pela Súmula 435 do STJ.

¹⁴¹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. – São Paulo: SARAIVA, 2014, p. 118.

¹⁴² *Ibidem*, p. 151-152.

4.4 APLICAÇÃO DO ART. 146, III, CF/88 NA JURISPRUDÊNCIA

Diante da constatação de que a tese jurisprudencial consubstanciada pela Súmula 435 do STJ viola a Constituição Federal, em especial, os limites impostos pelo seu art. 146, III, é importante analisar o que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Carta Maior, vem decidindo sobre o tema.

Nessa perspectiva, em 2011, o STF reconheceu a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 8.620/93, pelo fato de o dispositivo prever, na seguridade social, responsabilidade de gerente em situação incompatível com o regime estabelecido pelo CTN. Vislumbra-se, portanto, de uma extrema semelhança entre o presente objeto de estudo e tal julgamento, assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personne, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC¹⁴³. [grifos nossos]

Trata-se de decisão emblemática, na qual o guardião constituinte veda ao próprio legislador descon siderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do CTN. Se o próprio legislador, dotado de representatividade popular e objetividade, está adstrito aos limites impostos pelo CTN, lei formalmente ordinária e materialmente complementar (posto que, quando da sua edição, a figura da lei complementar ainda não existia no ordenamento jurídico), estaria o Poder Judiciário acima desse limite?

Certamente que não. O Supremo identifica, ainda, que o dispositivo impugnado trata da mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em violação do art. 146, III, da CF/88. Ora, conforme explicado de forma exaustiva nesta pesquisa, os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado foram excluídos do rol elencado no art. 134 por expressa decisão parlamentar.

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno, RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, AC. 3-11-201, DJe 10-2-2011 Lex: jurisprudência do STF.

Assim, tentar responsabilizar tais pessoas por meio de uma manobra jurisprudencial, em sentido contrário ao comendo legislativo, constitui justamente o ato censurado pelo STF na decisão em comento. Tal julgado vai ainda além, pugnando pela inconstitucionalidade material do dispositivo impugnado, e não somente formal, sob o argumento de que o legislador não tem o condão de confundir os patrimônios das pessoas físicas e jurídicas, o que seria uma verdadeira desconsideração presumida da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas.

Nessa perspectiva, é evidente que o atual posicionamento do STF está em desacordo com o entendimento consolidado por meio da Súmula 435 do STJ, tendo em vista que esta viola os limites impostos pelo art. 146, III, da CF, pois carece de respaldo legal e atenta contra a escolha parlamentar, priorizando os interesses arrecadatórios do Fisco em detrimento do ordenamento jurídico pátrio, em prejuízo do sócio-gerente apontado como responsável tributário.

4.5 ENTENDIMENTO DO STF QUANTO À RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS DIANTE DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR ANTES DE 1988

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o STF passou a julgar, predominantemente, matérias constitucionais. Assim, como a responsabilidade tributária de terceiros está disciplinada no CTN, diploma infraconstitucional, os principais acórdãos são anteriores à Carta Magna vigente. A partir de significativos trechos de alguns deles, postos em destaque, é possível inferir com veemência que o Supremo Tribunal Federal não considera a dissolução irregular da sociedade motivo suficiente para que a execução fiscal seja redirecionada a terceiro. Vejamos:

Execução Fiscal. Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada. Não se exige conste da certidão de dívida ativa o nome do responsável tributário; nem que, previamente, se lhe verifique a responsabilidade, in concreto; **deve, porém, comprovar-se essa condição de responsável (arts. 134 e 135 do CTN, nos vários incisos), não bastando, para isso, que se alegue tenha a sociedade sido irregularmente dissolvida. Invocação deficiente de dispositivo legal violado; ausência dos pressupostos de incidência; dissídio indemonstrado. Recurso extraordinário não conhecido¹⁴⁴. [grifos nossos]**

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF, 1ª T., rel. Min. Oscar Correa. RE nº 102.807/RJ, DJU 6.9.84, p. 14.337. Lex: jurisprudência do STF.

No julgado acima destacado, o guardião da Constituição Federal é claro ao afirmar que a dissolução irregular não constitui hipótese de aplicação nem do art. 134, nem do art. 135 do CTN, inexistindo, portanto, os respectivos pressupostos de incidência. Da mesma forma, no aresto seguinte, resta claro que a dissolução irregular de sociedade carente de bens a penhorar não configura motivo idôneo para o redirecionamento da execução ao sócio dito responsável. Explica-se:

Não se aplica, no entanto, à sociedade por quotas de responsabilidade limitada, que é a hipótese “sub judice”, o art. 134 do Código Tributário Nacional, porque, ainda que doutrinariamente a sociedade por quotas de responsabilidade limitada possa ser considerada como sociedade de pessoas, não se elimina, com isso, o traço que a lei e a doutrina lhe conferem de sociedade em que a responsabilidade dos sócios é limitada à importância total do capital social (...) Incide, no entanto, sobre o diretor, gerente ou sócio de sociedade por quotas de responsabilidade limitada o art. 135, itens I e III, se o crédito tributário resulta de ato praticado por qualquer deles com excesso de poder ou infração de lei, do contrato social ou do estatuto. Nessa hipótese, **embora o nome do sócio responsável não necessite figurar na certidão da dívida ativa, mesmo porque a devedora é a sociedade, a petição em que é requerida a citação deve especificar a razão em consequência da qual a execução é dirigida contra um deles, formalidade que não foi observada no caso “sub judice”, pois a Fazenda Estadual pediu a citação dos sócios arrimada tão-somente no fato de a sociedade ter sido dissolvida irregularmente e por inexistirem bens dela para penhorar**¹⁴⁵. [grifos nossos]

O mesmo entendimento é reproduzido em outro julgamento:

Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Os bens particulares dos sócios não podem ser penhorados, em razão de dívida fiscal contraída pela sociedade, já dissolvida. – Recurso extraordinário conhecido, mas a que se negou provimento¹⁴⁶.

Outrossim, a jurisprudência do STF é firme ao negar a aplicação do art. 134, VII, do CTN, às sociedades de responsabilidade limitada, argumento exaustivamente defendido nesta pesquisa. É o que se depreende do seguintes aresto:

Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Executivo fiscal. Bens particulares dos sócios. Não respondem pelas dívidas fiscais contraídas por sociedade limitada já dissolvida. Não incidência, no caso, do art. 134, VII, do Código Tributário Nacional. Recurso não conhecido¹⁴⁷.

No voto vista do julgamento acima ementado, o julgador esclarece ainda mais a questão:

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª T., rel. Min. Soares Muñoz. RE nº 95.028-1/RJ, DJU 25.09.81, p. 633-634. Lex: jurisprudência do STF.

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 36.488-SP, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, unânime, j. 21-8-1968, publ. Revista Trimestral de Jurisprudência n. 48. p. 87-88.

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 80.249-SP, 2ª T., rel. p? o acórdão Min. Leitão de Abreu, por maioria, j. 30-9-1975, publ. DJ de 26-11-1975. Lex: jurisprudência do STF.

Poder-se-ia, é certo, por lei, estabelecer prescrição em que se responsabilizasse o sócio quotista, pelos atos em que interviesse ou pelas omissões de que fosse responsável, no caso de liquidação de tais sociedades. Fora mister, entretanto, que isso se fizesse clara e inequivocamente, coisa que não ocorreu no art. 134, VII, do CTN, pois que o princípio aí exarado somente se refere à liquidação de sociedade de pessoas, quando a lei não inclui no rol de tais sociedades a sociedade por quotas de responsabilidade limitada e lavra polêmica, no campo doutrinário, em torno à questão de saber qual a caracterização desse tipo de sociedade, se sociedade de pessoas, se sociedade de capital, se categoria mista, ao mesmo tempo de pessoas e de capital. **Penso, por conseguinte, que o art. 134, VII, não alterou a regra, até aqui indiscutida, de que na sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, a responsabilidade dos sócios se limita à importância total do capital social**¹⁴⁸. [grifos nossos]

Nessa perspectiva, restando demonstrado de forma minuciosa que o entendimento jurisprudencial consolidado através da Súmula 435 do STJ: não encontra respaldo legal; desrespeita a escolha parlamentar quando da edição do CTN; viola os limites impostos pelo art. 143, III, da CF/88, além do próprio princípio da legalidade; está em dissonância com a recente jurisprudência do STF quanto ao tema; soma-se a esse respeitável contingente argumentativo a constatação de que o Supremo Tribunal Federal, ao examinar diretamente a questão, entendeu não ser cabível o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente diante da mera dissolução irregular.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 80.249-SP, 2ª T., rel. Min. Leitão de Abreu, por maioria, j. 30-9-1975, publ. DJ de 26-11-1975. Voto vista do Min. Leitão de Abreu, f. 4 e 5. Lex: jurisprudência do STF.

5 APLICAÇÕES PRÁTICAS DA TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE DA SÚMULA N. 435 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

5.1 AFETAÇÃO DO TEMA PARA JULGAMENTO DE RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS (TEMA REPETITIVO N. 962/STJ)

A despeito da demonstrada inconstitucionalidade da Súmula n. 435 do STJ, a mesma vem sendo aplicada de forma reiterada não somente pela Corte superior, mas também pelos demais tribunais e juízes de 1º grau em todo o Brasil. Entretanto, os critérios para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da pessoa jurídica irregularmente dissolvida tem sido objeto de controvérsia na jurisprudência do STJ. As decisões judiciais divergem quanto à necessidade de o sócio-gerente ter estado nessa posição no momento de ocorrência do fato gerador, de vencimento do tributo e da efetiva dissolução irregular da empresa.

De modo geral, a Segunda Turma do STJ vinha entendendo que basta que o sócio-gerente tenha figurado nessa posição no momento da dissolução irregular, para que sobre ele recaia a responsabilidade. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EMPRESA NÃO ENCONTRADA NO ENDEREÇO. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 435/STJ. SÓCIO QUE INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. 1. O STJ entende que a certidão emitida pelo Oficial de Justiça que atesta que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, nos termos da Súmula 435/STJ. 2. Após alguma oscilação nos precedentes do STJ, a Segunda Turma passou a decidir que, se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade quando do fato gerador do crédito tributário. 3. No caso dos autos, como é premissa incontestável a dissolução irregular da sociedade, é legítimo o redirecionamento para os exercentes da gerência ao tempo do encerramento irregular das atividades empresariais. 4. Recurso Especial não provido¹⁴⁹.

A Primeira Turma, por sua vez, vinha alinhando-se com o entendimento segundo o qual a responsabilidade tributária somente alcança aquele que foi sócio-gerente tanto no momento de ocorrência do fato gerador, como também no momento da dissolução irregular.

¹⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1661566 / PE, RECURSO ESPECIAL 2017/0060982-3, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 09/05/2017, Data da Publicação DJe 17/05/2017. Lex: jurisprudência do STJ.

Explica-se:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. EXERCÍCIO DA GERÊNCIA À ÉPOCA DO FATOS GERADORES.

1. Nos termos da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, "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".

2. Hipótese em que o pedido de redirecionamento foi indeferido porque, a despeito da dissolução irregular, o sócio não exercia poderes de gestão na empresa executada à época dos fatos geradores.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça definiu as seguintes orientações: (a) o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, em razão de dissolução irregular da empresa, pressupõe a respectiva permanência no quadro societário ao tempo da dissolução; e (b) o redirecionamento não pode alcançar os créditos cujos fatos geradores são anteriores ao ingresso do sócio na sociedade.

4. Na hipótese em que fundamentado o pedido de redirecionamento da execução fiscal na dissolução irregular da empresa executada, é imprescindível que o sócio contra o qual se pretende redirecionar o feito tenha exercido a função de gerência no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da sociedade.

5. Precedentes: AgRg no REsp nº 1.497.599/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 26/02/2015; AgRg no Ag nº 1.244.276/SC, Relator Ministro Sérgio Kukina, DJe 04/03/2015 e AgRg no REsp nº 1.483.228/SP, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/11/2014. 6. Agravo regimental desprovido¹⁵⁰.

Nesse sentido, a multiplicidade de recursos especiais com fundamento nessa questão jurídica ensejou a afetação do tema para julgamento de recursos repetitivos (Tema repetitivo n. 962/STJ), conforme decisão publicada em outubro de 2016, no âmbito da Corte Superior, sob a relatoria da Ministra Assusete Magalhães. Vejamos:

A questão tratada nos autos, relativa à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária, revela caráter representativo de controvérsia de natureza repetitiva, razão pela qual afeto o julgamento do presente Recurso Especial à Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015¹⁵¹.

Posteriormente, em decisão publicada em abril de 2017, o Recurso Especial n. 1.645.281-SP (2016/0321000-3) foi distribuído por dependência ao supracitado REsp n. 1.377.019/SP, (2013/0013437-2), ampliando-se o objeto da controvérsia afetada ao regime de

¹⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1402734 PE 2013/0301968-3, Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA, Publicação DJe 28/05/2015, Julgamento 19 de Maio de 2015, Relatora Ministra MARGA TESSLER. Lex: jurisprudência do STJ.

¹⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 1.377.019 - SP (2013/0013437-2), RELATORA MINISTRA ASSUSETTE MAGALHÃES, DJe: 03/10/2016. Lex: jurisprudência do STJ.

juízo de recursos repetitivos. Explica-se:

O Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região delimitou a questão de direito objeto do recurso a ser processada sob o rito dos repetitivos no STJ nos seguintes termos (e-STJ, fl. 303, sem destaque no original): Discute-se se será reconhecida a responsabilidade tributária na forma do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, para fins de redirecionamento da execução fiscal: (i) Apenas do sócio que exercia a gerência da empresa devedora à época do fato gerador; (ii) Do sócio presente quando do encerramento irregular das atividades empresariais; ou (iii) Somente do sócio que era administrador tanto à época do fato gerador como da dissolução irregular. (...) Com relação à questão de direito, está afetado para julgamento à Primeira Seção desta Corte, sob o rito dos repetitivos, o Recurso Especial n. 1.377.019/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães (Tema repetitivo n. 962/STJ), também encaminhado pelo respectivo Tribunal de origem na condição de representativo da controvérsia, no qual a discussão envolve uma das hipóteses listadas pelo Vice-Presidente do TRF da 3ª Região na decisão de admissibilidade. (...) No caso da presente proposta de afetação, além da questão afetada no Tema n. 962/STJ, são abordadas as seguintes hipóteses de responsabilidade tributária, ainda controversas, decorrentes da interpretação do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional. (...) Nesse sentido, a estreita relação da questão jurídica já afetada ao rito dos repetitivos no Tema n. 962/STJ com as matérias objeto deste recurso indicado pelo TRF da 3ª Região como representativo da controvérsia, indica a uniformidade de técnica de julgamento perante o STJ, com a recomendação de se utilizar para ambos os casos o recurso repetitivo. A definição do tema, com enfoque em diferentes aspectos de direito, por meio do precedente qualificado a ser formado no recurso repetitivo (art. 121-A do RISTJ e do art. 927 do CPC), orientará todas as instâncias ordinárias, inclusive juizados especiais, com importantes reflexos na análise de admissibilidade de recursos¹⁵².

Toda essa controvérsia jurisprudencial quanto aos critérios que legitimam a aplicação da Súmula n. 435 do STJ decorre justamente do fato de que o enunciado não se limitou a disciplinar as hipóteses legais de responsabilidade de terceiros pelos débitos tributários das pessoas jurídicas, previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, pois, conforme explicado neste trabalho, criou uma nova hipótese de responsabilidade tributária, a qual não está prevista na legislação.

Assim, não há surpresa na insegurança jurídica ora vislumbrada, posto ser evidente que um enunciado jurisprudencial que disciplina de forma completamente inovadora matéria reservada à lei complementar, naturalmente enseja dificuldades na sua aplicação.

Desse modo, a afetação do tema para julgamento de recursos repetitivos representa uma oportunidade para que a tese da inconstitucionalidade da Súmula n. 435 do STJ seja apreciada por esse tribunal, servindo como fundamento para o cancelamento do mencionado

¹⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 1.645.281-SP (2016/0321000-3), RELATOR MINISTRO PAULO DE TARSO SANSEVERINO, DJe: 05/04/2017), Lex: jurisprudência do STJ.

enunciado jurisprudencial, representando um marco transformador do entendimento da Corte Superior quanto à responsabilidade tributária do sócio diante da dissolução irregular.

É inequívoco que o STJ pode revisar seus próprios enunciados, determinando, eventualmente, o cancelamento de súmulas, como já foi feito diversas vezes. Porém, podem subsistir dúvidas quanto à possibilidade desse tribunal superior examinar a constitucionalidade do seu próprio enunciado, tendo em vista que o guardião da Constituição Federal é o STF.

Assim, surge o questionamento quanto a uma possível usurpação da competência do STF pelo STJ. Entretanto, não é o caso. A Corte Superior pode exercer um controle difuso de constitucionalidade sobre a sua própria súmula, funcionando este como questão subordinante ao mérito dos recursos especiais repetitivos afetados para julgamento. Nesse sentido, vejamos a lição do constitucionalista Dirley da Cunha Júnior:

Vale dizer, o exame da constitucionalidade da conduta estatal pode ser agitado, *incidenter tantum*, por qualquer das partes envolvidas numa controvérsia judicial, perante qualquer órgão do Poder Judiciário, independente de instância ou grau de jurisdição, por meio de uma ação subjetiva (ou peça de defesa) **ou de um recurso**. Pressupõe a existência de um conflito de interesses, no bojo de uma ação judicial, na qual uma das partes alega a inconstitucionalidade de uma lei ou ato que a outra pretende ver aplicada ao caso. Enfim, desde que se possa deduzir uma pretensão acerca de algum bem da vida ou na defesa de algum interesse subjetivo, pode o interessado arguir, em sede concreta, a inconstitucionalidade como seu fundamento jurídico¹⁵³. [grifos nossos]

Firmada essa premissa de qualquer órgão do Poder Judiciário está apto ao controle incidental de constitucionalidade, ressalta-se, ainda, que o processualista Fredie Didier Jr.¹⁵⁴, de modo específico, entende ser possível que o STJ exerça o controle difuso da constitucionalidade de lei apontada como violada. Se é possível que esse tribunal superior examine a constitucionalidade de uma lei - emanada do Poder Legislativo, é cediço afirmar que poderá se debruçar sobre a constitucionalidade de suas próprias súmulas, cuja aplicação, frise-se, não é nem mesmo vinculante.

O próprio STF já se manifestou favoravelmente à possibilidade de exercício do controle difuso de constitucionalidade pelo STJ, em sede de recurso especial. Vejamos:

Recurso extraordinário - Prejuízo - Interposição simultânea com o especial conhecido e desprovido. O conhecimento do recurso especial, passando o Superior Tribunal de Justiça a apreciar matéria de fundo nele versada,

¹⁵³ CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*, 5ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2011, p. 316.

¹⁵⁴ DIDIER JR., Fredie; *In Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal*/Fredie Didier Jr., Leonardo Carneiro da Cunha - 13. ed. reform. - Salvador: Ed. Juspodivm, 2016, p. 351.

implica a substituição prevista no art. 512 do Código de Processo Civil. **O Superior Tribunal de Justiça, ultrapassada a barreira do conhecimento do especial, tem competência para, como todo e qualquer órgão investido do ofício judicante, exercer o controle difuso**¹⁵⁵. [grifos nossos]

Quanto à legitimidade para suscitar tal incidente, Dirley da Cunha Jr., mais uma vez, esclarece:

Assim, podem provocar o controle incidental de constitucionalidade: a) as partes (autor e réu) em quaisquer demandas; b) os terceiros intervenientes (litisconsortes, assistentes, oponentes, entre outros); c) o Ministério Público, quando oficie no feito, e d) o juiz ou tribunal, de ofício, exceto o STF no recurso extraordinário¹⁵⁶.

Percebe-se, portanto, que o rol de legitimados para provocação do controle difuso de constitucionalidade é extremamente amplo, e, no caso aqui apreciado, tanto os responsáveis tributários réus nas execuções fiscais afetadas para julgamento repetitivo poderão suscitar o incidente, como também o próprio STJ poderá fazê-lo, de ofício.

Outrossim, também poderão fazê-lo o Ministério Público, cuja participação no julgamento de casos repetitivos é obrigatória, como fiscal da ordem jurídica, e os terceiros interventores, em especial o *amicus curiae*, tendo em vista que a intervenção de terceiros na tutela coletiva é extremamente estimulada pelo ordenamento jurídico atual.

Isso porque, a sistemática do Novo Código de Processo Civil optou pela valorização dos precedentes, de modo que deve haver uma boa formação, pautada no contraditório e na fundamentação adequada. É importante que haja posicionamento face a todas as teses, pois o julgamento de casos repetitivos deve passar por um controle político da sociedade, de forma que a matéria seja amplamente discutida e a fundamentação da tese jurídica fixada seja exaustiva.

Assim, considerando-se o microssistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios, composto pelo Incidente de Assunção de Competência, Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade e Recursos Especiais e Extraordinários Repetitivos, deve-se considerar as seguintes normas: a publicidade deverá ser ampla e diferenciada (art. 979 do CPC); deverão ser realizadas audiências públicas, possibilitando a participação da sociedade (art. 983, §1º, c/c art. 1.038 do CPC); a aplicação do contraditório precisa ser redimensionada, de modo que possa ser

¹⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF, 2ª. T., REsp 5.155-SP-EDcl, rel. min. Eduardo Ribeiro, j. 16/4/1996, RSTJ 85/189. Lex: jurisprudência do STF.

¹⁵⁶ CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*, 5ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2011, p. 319.

exercitado pelo máximo de interessados; o *amicus curiae* deverá ser incluído em todos os casos de formação concentrada de precedentes judiciais obrigatórios; a fundamentação deverá ser qualificada (art. 984, §2º, do CPC); e, conforme explicado, o Ministério Público deverá intervir obrigatoriamente (art. 948 c/c art.1.038 do CPC).

Nesse contexto, a pesquisa quanto à inconstitucionalidade do Enunciado n. 435 da Súmula do STJ, cujos critérios de aplicação constituem matéria afetada para julgamento de recursos repetitivos, pode servir como instrumento de concretização das supracitadas normas, pois consiste em produção científica apta a embasar a fundamentação de decisões, assim como o exercício do contraditório, pela sociedade, pela Fazenda Pública, pelas partes interessadas, pelo Ministério Público e eventuais terceiros que venham a intervir.

Assim, a formação de precedente qualificado a ser fixado por meio do julgamento dos recursos repetitivos afetados ao Tema n. 962/STJ, vinculará todas as instâncias ordinárias, inclusive juizados especiais, com relevantes reflexos na análise de admissibilidade de recursos, razão pela qual é de extrema importância que a tese da inconstitucionalidade da Súmula n. 435 do STJ seja apreciada e amplamente debatida pela Corte Superior.

5.2 REPERCUSSÃO NA PORTARIA N. 948/2017 DA PGFN

Em setembro de 2017 foi publicada a Portaria PGFN nº 948, a qual regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Este, visa apurar a responsabilidade de terceiros pela “prática de infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN”, conforme consta no art. 1º da referida Portaria.

Essa regulamentação do PARR surge em um contexto em que a Fazenda Pública vem sendo severamente criticada pela doutrina por comprometer a higidez do sistema de formação dos títulos executivos fiscais, ao fomentar a certificação de dívida ativa em face de administradores de pessoas jurídicas sem qualquer apuração prévia de substratos fáticos que ensejem responsabilidade tributária. As críticas se estendem também ao Poder Judiciário, por tolerar que o Fisco execute primeiro para discutir depois, desnaturando a certeza e a liquidez do processo executivo. No dizer de Sacha Calmon:

Cabe aqui reprovar uma prática assaz disseminada em nosso aparato jurisdicional. Os juízes, fazendo tábua rasa do art. 5º, LV, da CF/88, que assegura nas esferas administrativas e judicial o contraditório e a ampla defesa, sem sequer saberem se os dirigentes de sociedades e mesmo seus

simples sócios agiram ao menos com culpa (art. 134 do CTN), admitem-nos como coobrigados e, portanto, coexecutados, não apenas *initio litis*, mas durante o processo de execução, chegando ao ponto de admitir a substituição graciosa das CDAs (Certidões de Dívida Ativa), que são títulos executivos extrajudiciais, cuja formação deve ser cercada de todos os cuidados, eis que não derivam de sentença (títulos executivos judiciais) nem da teoria do consenso prévio que preside a formação dos títulos executivos extrajudiciais (contratos, cheques, letras de câmbio, notas promissórias) cuja liquidez, certeza e exigibilidade são pressupostos. Os Fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e a LEF (Lei de Execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos. Prescrevem delitos supostamente “confessados”, não permitem o contencioso administrativo quando há declaração prévia de tributo a pagar, colocam como sujeitos passivos “solidários” administradores e até sócios sem ingerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes de sociedades, tornando seus bens indisponíveis e fechando-os nos bancos e cadins da vida, em violações exorbitantes aos direitos fundamentais dos cidadãos. A situação está a tornar-se intolerável e merece ser melhor vista e revista pelo Poder Judiciário¹⁵⁷.

Nessa perspectiva, um primeiro olhar para a Portaria PGFN nº 948 poderia considerá-la positiva, por tentar instituir um reconhecimento administrativo prévio da responsabilidade de terceiro pela dissolução irregular de sociedade, visando atenuar o tumulto ora visualizado nas execuções fiscais, nas quais a certeza e liquidez objetivas e subjetivas que lhe seriam inerentes são comprometidas pela inclusão leviana de terceiros no polo passivo.

No entanto, tal apuração administrativa não ataca o cerne da questão discutida nesta pesquisa, de modo que, a rigor, a PGFN acaba o por reproduzir o entendimento equivocado e inconstitucional do Poder Judiciário, ao regulamentar o PARR por meio da Portaria nº 948/2017. Explica-se.

Primeiramente, ressalta-se que a referida Portaria expressamente se fundamenta no art. 135 do CTN, o que demonstra que a Fazenda Nacional entende ser esse o dispositivo que atribui a terceiro responsabilidade pelos débitos tributários da pessoa jurídica irregularmente dissolvida.

Nos capítulos exordiais deste trabalho, investigou-se se tal responsabilidade decorreria do art. 134 ou do art. 135 do CTN, restando amplamente demonstrado que se trata de uma construção meramente jurisprudencial, carente de amparo legal, e, portanto, eivada de um vício formal de constitucionalidade.

Contudo, a análise da jurisprudência do STJ revelou que essa Corte responsabiliza o sócio-gerente da empresa irregularmente dissolvida com base no art. 135, cuja aplicação

¹⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp 642-643.

reiterada, nessas circunstâncias, ensejou, em 2010, a edição da Súmula n. 435.

Nesse contexto, ao fundamentar a Portaria nº 948/2017 no art. 135 do CTN, a Fazenda Nacional reproduz o equívoco da Corte Superior na instância administrativa, atribuindo ao terceiro em face do qual o PARR é instaurado o ônus de “trazer elementos aptos para demonstrar a inocorrência de dissolução irregular ou a ausência de responsabilidade pelas dívidas” (art. 4º).

O ato administrativo em questão impõe, ainda, que “Na hipótese de rejeição da impugnação ou do recurso administrativo, o terceiro será considerado responsável pelas dívidas” (art. 7º).

Ora, conforme demonstrado de forma exaustiva neste trabalho, não há incidência do art. 135 do CTN sobre a dissolução irregular de pessoa jurídica quando os créditos tributários tenham origem em obrigações surgidas antes da dissolução, tendo em vista que o ato ilícito mencionado no dispositivo deve RESULTAR em uma obrigação tributária, e não ocorrer supervenientemente a esta. Vejamos o que leciona Frederico Menezes Breyner:

Ocorre que o art. 135 do CTN não é fundamento para essa responsabilidade. O caput do dispositivo prescreve que “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”. Ao contrário do que pretende a Portaria nº 948/2017, o dispositivo não prevê a responsabilização de terceiros que tenham cometido uma infração à lei que dificulte ou impossibilite a satisfação de créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos antes da dissolução irregular. O dispositivo é claro ao afirmar que a responsabilidade do terceiro tem por objeto “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei”. Leia-se com atenção a palavra “resultante” e suas relações com as outras expressões constantes do dispositivo: a obrigação tributária (e não o seu inadimplemento) tem que ser resultante de ato praticado com infração de lei. A infração à lei, portanto, é contemporânea à ocorrência do fato gerador do qual resulta a obrigação tributária à qual corresponde um crédito tributário (art. 139 do CTN) que, em razão daquela infração, passa a ser de responsabilidade daquele que a tenha cometido. Não é difícil verificar que, do fato “dissolver irregularmente uma sociedade”, não resulta nenhuma obrigação tributária à qual corresponda um crédito tributário¹⁵⁸.

Logo, a modalidade de responsabilidade tributária em questão, inexistente no CTN, a qual já vinha sendo aplicada pelo Poder Judiciário, consolida-se agora também no âmbito administrativo.

Mas quem é esse terceiro? Embora a Portaria em questão não o consigne de forma

¹⁵⁸ BREYNER, Frederico Menezes. *Portaria PGFN nº 948/2017 desrespeita o artigo 135 do CTN*. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/portaria-pgfn-no-9482017-desrespeita-o-artigo-135-do-ctn-05102017>. Acesso em 18 de janeiro de 2017.

expressa, o parágrafo único do seu art. 9º remete ao disposto no parágrafo único do art. 2º da Portaria PGFN nº 180/2010, com a redação dada pela Portaria PGFN nº 713/2011, o qual dispõe que:

Art. 2º (...)

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários:

I – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular;

II – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes de pessoa jurídica é fraudulenta¹⁵⁹.

Assim, a indicação do terceiro a quem se imputa a responsabilidade, nos moldes delineados pelo PARR, traz um segundo problema para sua aplicação: ainda que se considere que a incidência do art. 135 do CTN sobre o encerramento irregular de sociedade é constitucional, não se pode ignorar que, conforme explicado no item 5.1 supra, a definição do terceiro responsável, nos termos do dispositivo legal supracitado, está afetada para julgamento em regime de recursos repetitivos no STJ. Sobre tal questão, assinala Erika Garcia Cunha Melo:

Discute-se no STJ, portanto, três alternativas distintas de redirecionamento da execução fiscal no caso de dissolução irregular da sociedade empresária, ou seja, o terceiro responsável pode ser o: Sócio-gerente da data do fato gerador, mas que se afastou regularmente sem dar causa à dissolução irregular (...); ou Sócio-gerente somente na data da dissolução irregular; ou Sócio que exercia a gerência tanto na data do fato gerador quanto no momento da dissolução irregular. Considerando que os Recursos Especiais representativos da controvérsia que tratam desse tema foram afetados em 03.10.2016 e 24.08.2017, com a suspensão nacional de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a mesma controvérsia, não poderia o procedimento administrativo criado pela PGFN indicar indiscriminadamente o terceiro que melhor lhe aprouver. Assim, enquanto não resolvida a questão pelo STJ, não há como ser instaurado o PARR pela PGFN¹⁶⁰.

Embora a crítica seja extremamente pertinente, entende-se ser possível, sim, a instauração do PARR, visando a prévia obtenção de dados fáticos atinentes a responsabilidade que se busca apurar. O dissenso reside na forma como tais informações serão manejadas judicialmente.

A partir de uma leitura constitucionalizada da Portaria nº 948/2017, tem-se que o

¹⁵⁹ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN nº 180/2010. Disponível em <www.pgfn.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.

¹⁶⁰ MELO, Erika Garcia Cunha. *Impossibilidade do PARR na dissolução irregular*. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/impossibilidade-do-parr-na-dissolucao-irregular-16112017>. Acesso em 18 de janeiro de 2017.

PARR serviria, tão somente, para colher, em âmbito administrativo, elementos aptos a instruir o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, quando do ajuizamento da execução fiscal.

Isso porque, esta pesquisa alinha-se com o entendimento de que o meio adequado para a Fazenda Pública reaver os créditos tributários frustrados diante do inadimplemento da sociedade irregularmente dissolvida é o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, que pode ser instaurado em qualquer fase do processo judicial, conforme será elucidado no item 5.3.

Assim, essa é a aplicação constitucionalizada do multicitado ato administrativo, tendo em vista que, se nem mesmo o Poder Judiciário pode criar e aplicar uma hipótese de responsabilidade tributária carente de fundamentação legal, tampouco poderá fazê-lo o Poder Executivo.

5.3 ADEQUADA RESPONSABILIZAÇÃO DIANTE DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE: DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Conforme argumentado de forma exaustiva, o redirecionamento, ao sócio-gerente, da execução fiscal movida contra a pessoa jurídica irregularmente dissolvida é inconstitucional, por se tratar de mera construção jurisprudencial, carente de respaldo na legislação complementar. Como deve proceder, então, o Fisco, para satisfazer seus créditos diante de uma dissolução irregular de sociedade?

Primeiramente, deve-se esclarecer que, o inadimplemento tributário, por maior que seja a lesão à Fazenda Pública, não legitima a adoção de todo e qualquer meio para satisfação do crédito. O juízo moral de que “alguém precisa pagar” e o intuito arrecadatário Fazenda Pública não se superpõem à supremacia da Constituição Federal, ao princípio da legalidade e ao Estatuto do Contribuinte. Assim, o adimplemento da obrigação tributária não constitui um direito absoluto, superponível frente a qualquer outro, pois está condicionado às demais normas extraíveis do ordenamento jurídico pátrio.

Há, no entanto, dentre essas normas, um instrumento jurídico, em consonância com os ditames constitucionais, que pode servir ao Fisco diante do inadimplemento das sociedades irregularmente dissolvidas: a desconsideração da personalidade jurídica. Esta é diferente da mera responsabilidade do sócio nos termos da lei, pois, na desconsideração, afirma-se que a dívida que foi formalmente contraída pela pessoa jurídica, em verdade, é uma dívida do sócio.

A pessoa jurídica, nesse caso, foi utilizada como um biombo - é como se fosse levantado o véu da pessoa jurídica, sob o qual se encontrava o sócio.

Por essa razão, a rigor, a desconsideração da personalidade jurídica é caso de responsabilidade primária, porque, em verdade, a obrigação foi contraída de acordo com o interesse pessoal do sócio, e não da pessoa jurídica em si. Sobre esse instituto, é importante que se façam as considerações que se seguem.

Embora o direito brasileiro reconheça as sociedades despersonalizadas, a regra é que a sociedade tenha personalidade jurídica, nos termos do art. 44, inciso II, do Código Civil. A pessoa jurídica é centro de imputação de interesses, titularizando direitos e deveres. Como esses direitos e deveres serão exercidos no mundo dos fatos, se a pessoa jurídica é apenas uma ficção? Através dos representantes, que exercem uma representação orgânica. O representante fica estabelecido pelos atos constitutivos, e, no silêncio deles, a lei dispõe que serão os sócios ou administradores.

Nessa perspectiva, a sociedade, via de regra, possui autonomia patrimonial, ou seja, patrimônio próprio, que não se confunde com o dos sócios: essa é a sua grande conquista. Essa autonomia patrimonial tem uma finalidade social, tendo em vista que a livre iniciativa é tutelada pela Constituição Federal, sempre condicionando-a ao bem-estar social. A autonomia patrimonial entre sócio e sociedade existe como estímulo à livre iniciativa, o que não pode, entretanto, contrariar os interesses sociais. Então, somente é aceita essa autonomia patrimonial quando a finalidade social estiver sendo respeitada. Se houver desvirtuamento, uso abusivo, a separação patrimonial não mais se justifica.

A sociedade não pode ser usada para fins ilícitos, e é por isso que surgiu o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, como forma de coibir o uso indevido da separação patrimonial. É um instituto que busca conformar o uso da pessoa jurídica à sua finalidade social, e está previsto no art. 50 do Código Civil. Vejamos:

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 jurídica¹⁶¹.

Trata-se de um instituto que surgiu na Inglaterra, e hoje está presente no Brasil, positivado em diversos ramos do direito, como uma decorrência da função social dos contratos, da empresa e da propriedade. Nesse sentido, a personificação das sociedades é um

¹⁶¹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.

direito, que, entre outras coisas, enseja autonomia patrimonial, a qual, por sua vez, também é um direito, existindo limites para o seu exercício, pois não mais se está na época dos direitos subjetivos absolutos: vive-se a época da funcionalização dos direitos. Quem abusa do uso da personalidade jurídica comete ato ilícito, não podendo ser protegido, é por isso que a autonomia patrimonial não é absoluta, devendo ser desconsiderada nas hipóteses de abuso.

Dessa forma, há uma extensão aos sócios das obrigações da sociedade, na medida em que eles estavam utilizando, no caso concreto, a autonomia patrimonial para cometer atos ilícitos, locupletando-se em detrimento dos credores da sociedade. No entanto, essa extensão somente é permitida pelo Direito em situações excepcionais. Que situações são essas? Existem duas teorias a respeito, a “teoria maior” e a “teoria menor”.

A teoria maior prevê que as hipóteses autorizadoras da desconsideração da personalidade jurídica devem ser compostas por dois elementos; já a teoria menor prevê que basta apenas um elemento. Para a teoria maior, o que autoriza é a situação na qual estejam presentes o inadimplemento obrigacional, e que este inadimplemento decorra do desvirtuamento da pessoa jurídica, ou seja, seu uso para finalidades diversas daquelas para as quais ela deve existir. Para a teoria maior, não é qualquer inadimplemento que autoriza a desconsideração da personalidade jurídica. Ou seja, se a pessoa jurídica não tiver como adimplir as suas obrigações, estando insolvente por má administração ou falta de malícia, essa situação não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica.

A distinção entre a teoria maior subjetiva e objetiva reside no que essas teorias consideram como desvirtuamento da pessoa jurídica. A natureza desse desvirtuamento varia. A teoria maior subjetiva entende que desvirtuamento significa fraude ou abuso de direito, ou seja, o que autoriza a desconsideração da personalidade jurídica é o inadimplemento obrigacional decorrente de fraude ou de abuso de direito. Dessa forma, o inadimplemento deve decorrer de uma situação maliciosa, que objetive fraudar os credores ou a lei. Na teoria maior objetiva, não precisa analisar se o sócio está agindo maliciosamente, com dolo, com intenção de fraudar; basta que haja confusão patrimonial, ou seja, basta que o sócio se beneficie do inadimplemento obrigacional por parte da sociedade.

Já a teoria menor prevê apenas um elemento que autorize a desconsideração, qual seja, o inadimplemento obrigacional, bastando que a sociedade não pague, não cumpra a sua obrigação, para que o credor avance para o patrimônio do sócio. A Teoria maior subjetiva prevalece, por ser aquela que melhor atende a necessidade de proteger a autonomia patrimonial e ao mesmo tempo permitir a satisfação do credor em situações excepcionais, quais sejam, o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial.

Humberto Theodoro Júnior entende que “a responsabilidade dos sócios-gerentes e administradores, no caso de extinção da empresa sem regular liquidação social e sem solução das obrigações tributárias, decorre da presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade”¹⁶². Ora, a apropriação dos bens da sociedade pelos sócios não é justamente confusão patrimonial? Confusão patrimonial, por sua vez, não é uma das hipóteses ensejadoras da desconsideração da personalidade jurídica? É inequívoco que sim.

No entanto, a confusão patrimonial não pode simplesmente ser presumida pela jurisprudência, desconsiderando a autonomia entre sócio e sociedade de forma tão leviana – há todo um regramento jurídico para esse instituto, regramento este que vem sendo desrespeitado pelo Poder Judiciário, ao aplicar a Súmula 435 do STJ. Analisemos este julgado:

SOCIEDADE CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO REGULAR POR FORÇA DE INSOLVÊNCIA CIVIL. A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, **a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distraídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores**; não se cogita, todavia, dessa responsabilidade, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito de insolvência civil processada nos termos da lei. Recurso Especial não conhecido¹⁶³. [grifos nossos]

Ora, se o que se acredita é que os bens da sociedade foram distraídos em benefício de outrem e em detrimento dos credores, o Fisco deve requerer a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, visando apurar de modo legal e processualmente adequado o desvio de finalidade e/ou a confusão patrimonial que, de modo abusivo, tornaram o contribuinte pessoa jurídica insolvente.

O que o Poder Judiciário não mais pode cancelar é que a Fazenda Pública simplesmente opte pela via mais fácil e conveniente aos seus interesses, redirecionando a execução fiscal ao sócio-gerente da sociedade irregularmente dissolvida, sem nenhum respaldo legal, procedendo, na prática, com uma verdadeira desconsideração entre o patrimônio da pessoa jurídica e da pessoa física que o administra, a partir de uma mera presunção carente de amparo legal. Sobre isso, vejamos o entendimento de Renato Lopes Becho:

[...] para afastar a pessoalidade da empresa é preciso caminho próprio (desconsideração da personalidade jurídica). Sem haver cautela, se a

¹⁶² THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p, 100.

¹⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 45.366/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Publicação: DJ de 28.06.1999. Lex: jurisprudência do STJ.

passagem da pessoa jurídica para a pessoa física (sócio ou administrador) puder ser feita sem critérios rígidos, nós teremos rompido com uma estrutura milenar de separação, com prejuízo evidente para o desenvolvimento social¹⁶⁴.

Nessa perspectiva, a alternativa jurídica mais adequada para a Fazenda Pública lesada pelo inadimplemento de sociedade irregularmente dissolvida é requerer ao Poder Judiciário a desconsideração da personalidade jurídica, quando presentes os elementos autorizadores, de acordo com a teoria maior subjetiva.

Dessa forma, verificando-se a existência de fraude ou abuso de direito que impliquem em desvio de finalidade ou confusão patrimonial, no âmbito da sociedade irregularmente dissolvida, o Fisco pode e deve requerer a desconsideração da personalidade jurídica como meio idôneo para satisfação dos créditos. A verificação de tais elementos pode ser feita previamente, em âmbito administrativo, por meio, por exemplo, do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR, instituído por meio da Portaria PGFN nº 948/2017, conforme elucidado no item 5.3 supra.

Assim, não há que se cogitar, *in casu*, a aplicação da teoria menor, de acordo com a qual, na prática, a autonomia patrimonial se limita a um benefício de ordem, esvaziando seu conteúdo. Conforme explicado no terceiro capítulo desta pesquisa, o próprio STJ, dessa vez, acertadamente, editou a Súmula 430, segundo a qual “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Sobre o posicionamento da Corte Superior, assinala Renato Lopes Becho:

Em sede jurisprudencial, é fundamental identificar-se uma mudança de rota do Superior Tribunal de Justiça a partir de junho de 2000. Após julgamento relatado pela Ministra Fátima Nancy Andrichi, deixou-se de aceitar a responsabilidade tributária como se fosse de natureza objetiva, firmando-se pela subjetividade. Assim também, o STJ não tem mais reconhecido a simples mora do contribuinte pessoa jurídica como uma situação abrangida pela expressão ‘infração de lei’ constante do *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional¹⁶⁵.

Atualmente, a teoria menor só é aceita para relações desiguais, trabalhistas (por determinação do Tribunal Superior do Trabalho) e consumeristas, neste último caso, por disposição expressa do Código de Defesa do Consumidor.

Quanto aos aspectos processuais do instituto, cumpre mencionar que o Novo Código de Processo Civil trouxe capítulo próprio para o regramento do incidente de desconsideração

¹⁶⁴ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 107.

¹⁶⁵ *Idem*, *Não-responsabilidade do sócio-gerente por ausência de infração à lei ou ao contrato social/estatuto*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 5º volume – São Paulo: Dialética, 2002.

da personalidade jurídica, a partir do art. 133. A esse respeito, vejamos, mais uma vez, o entendimento de Humberto Theodoro Júnior:

O Código de Processo Civil aplica-se subsidiariamente às execuções fiscais, por expressa previsão legal (art. 1º, da Lei n. 6.830/80), sempre que não houver regra específica na legislação especial. É o que ocorre com o redirecionamento da execução fiscal ao sócio gerente, que teve o procedimento traçado pela jurisprudência, na ausência de regulação própria na Lei de Execução Fiscal ou no Código de Processo Civil de 1973. Assim, nos autos da execução, sem qualquer incidente prévio, a Fazenda requer o redirecionamento que, ao ser deferido pelo juiz, determina a citação do sócio. Sua defesa, destarte, será feita a posteriori, em embargos do devedor. Ocorre que o NCPC, suprimindo a lacuna processual existente, instituiu procedimento próprio a ser adotado na desconsideração da personalidade jurídica, de maneira a submetê-lo, adequadamente, à garantia do contraditório e ampla defesa (NCPC, arts. 133 a 137). A partir de agora, portanto, esse procedimento deverá ser adotado nas execuções fiscais, alterando a sistemática atualmente observada pelo Fisco (...) O que importa para definir a necessidade do incidente em contraditório não é a existência pura e simples de previsão de a possibilidade de uma dívida societária ser exigida diretamente do sócio ou administrador, mas sim a necessidade de se apurarem dados fáticos estranhos ao título executivo para se definir a incidência, ou não, da norma excepcional autorizadora do desvio da responsabilidade patrimonial ¹⁶⁶.

Conforme dispõe o CPC, o incidente tem cabimento em qualquer fase do processo. A qualquer tempo, o interessado poderá pleiteá-lo, não sendo necessário um processo de conhecimento autônomo. Assim, a Fazenda Pública pode requerer, desde o ajuizamento da execução fiscal contra a sociedade, a instauração do incidente, como também poderá requerê-lo posteriormente, caso a dissolução irregular seja superveniente à propositura da demanda.

Esclareça-se, ainda, que o pedido de desconsideração da personalidade jurídica é um direito potestativo, ou seja, o titular do direito invade a esfera jurídica de outrem sem que esse outrem possa nada fazer, tem que se sujeitar à invasão. Não se estabelece em lei o prazo para exercício desse direito potestativo, que pode ser exercido a qualquer tempo.

Dessa forma, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica mostra-se favorável aos interesses arrecadatários do Fisco, sem, contudo, violar as garantias constitucionais, tendo em vista que, além de concretizar a ampla defesa e o contraditório, encontra-se disciplinado tanto no CC (quanto aos requisitos materiais), como no CPC (quanto ao rito procedimental). Vejamos a preciosa lição de Humberto Theodoro Júnior:

O que, em boa hora, o NCPC cuidou de implantar foi um procedimento para que, em qualquer situação, de responsabilização do sócio ou gestor por dívida da sociedade, com suporte fático ainda não legalmente apurado, a imputação de tal responsabilidade só se tornasse viável mediante

¹⁶⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 110-111.

observância de procedimento capaz de cumprir a garantia constitucional do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa, sem as quais não se pode conceber o processo justo assegurado pelo moderno Estado Democrático de Direito. Afinal, não se concebe em nosso sistema processual civil a execução forçada senão com apoio em título legalmente qualificado como executivo e que retrate a existência de obrigação do executado certa, líquida e exigível. E isto, em relação à corresponsabilidade do sócio não solidário, somente acontecerá depois que o fato constitutivo tenha sido reconhecido judicialmente em procedimento adequado ¹⁶⁷.

Nessa perspectiva, a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica representa um instrumento processual justo e adequado a ser manejado diante da dissolução irregular de sociedade inadimplente perante o Fisco, ao contrário daquilo que vem sendo praticado até então. Isso porque, a atual aplicação da Súmula 435 do STJ pelo Poder Judiciário consiste na simples inclusão do sócio-gerente no polo passivo da execução fiscal, a partir da presunção de dissolução irregular, sem observar os requisitos do contraditório e ampla defesa.

Para se defenderem, os terceiros a quem se imputa a responsabilidade tributária precisam constranger seu próprio patrimônio, tendo em vista que a oposição de Embargos à Execução exige garantia, e as exceções de pré-executividade interpostas são refutadas sob a alegação de impossibilidade de dilação probatória.

Além dessa gravosa violação aos direitos do terceiro dito responsável, tal aplicação da Súmula 435 desnatura o processo executivo, que deveria partir de título certo, líquido e exigível, mas acaba, no seu curso, tornando-se palco de discussões quanto a aspectos fáticos e jurídicos atinentes à obrigação tributária, questões que deveriam ser apreciadas previamente em um processo de conhecimento, e não em um processo executivo.

Observa-se, portanto, que a alternativa processual aqui indicada, qual seja, a descon sideração da personalidade jurídica, é meio idôneo para a Fazenda Pública reagir ao inadimplemento das sociedades encerradas de modo irregular, pois garante ao terceiro o exercício do contraditório e da ampla defesa, observa as normas fundamentais da execução, e, principalmente, alinha-se às diretrizes traçadas pela Constituição Federal, mais importante conjunto normativo do ordenamento jurídico pátrio.

¹⁶⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 112.

6 CONCLUSÃO

Dentro do tema “responsabilidade tributária de terceiros”, esta pesquisa demonstrou a inconstitucionalidade do entendimento consolidado pela Súmula 435 do STJ, a qual, diante da dissolução irregular da pessoa jurídica executada, legitima o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente.

Essa conclusão foi possibilitada pelo manejo da bibliografia selecionada de acordo com o método hermenêutico de pesquisa, alinhando-se o trabalho com a linha metodológica de sentido jurisprudencial, e os tipos jurídico-interpretativo e jurídico-propositivo de investigação.

Nessa perspectiva, foram feitas considerações teóricas a respeito da obrigação no contexto da teoria geral do direito, adotando-se a ótica dualista, a qual, no liame obrigacional, distingue o débito da responsabilidade. Em seguida, caracterizou-se a obrigação tributária de modo geral, analisando-se de modo aprofundado a sujeição passiva, a partir das disposições do CTN e também da doutrina, diferenciando a sujeição passiva direta (contribuinte) da indireta (responsável por substituição ou por transferência).

Em seguida, teceram-se considerações sobre a responsabilidade dos sócios quanto aos débitos da sociedade em cada uma das modalidades societárias, diferenciando aquelas de responsabilidade limitada daquelas de responsabilidade ilimitada, de acordo com as disposições do Código Civil.

Em sequência, a pesquisa aprofundou-se na responsabilidade tributária de terceiros, examinando as normas a respeito, extraíveis dos arts. 134 e 135 do CTN, assim como o entendimento jurisprudencial consubstanciado na Súmula 435 do STJ.

Nesse contexto, concluiu-se que a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN somente é reconhecida diante da satisfação concorrente de dois requisitos, quais sejam, a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte; e a vinculação do terceiro, por meio de atos comissivos ou omissivos, às situações que constituem os respectivos fatos geradores das obrigações tributárias.

Outrossim, inferiu-se que a norma extraível do art. 134 do CTN: refere-se ao simples sócio, não sendo exigido poderes de administração ou gerência; disciplina responsabilidade de efeito subsidiário; e se restringe às sociedades de responsabilidade ilimitada, representando, a rigor, apenas uma reprodução da sistemática já prevista na legislação comercial.

O art. 135 do mesmo diploma normativo, por sua vez, disciplina responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva. Assim, os terceiros elencados pelo dispositivo deverão arcar

com o cumprimento da obrigação independente de o efetivo contribuinte poder ou não fazê-lo, e deverão adimplir a obrigação na sua totalidade.

Inferiu-se, ainda, que a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que o mero inadimplemento de tributo não é considerado infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN. A aplicação do inciso I desse dispositivo implica na responsabilização do simples sócio - de sociedade ilimitada, que tiver agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e dessa ação resultar uma obrigação tributária.

Já no que atine às sociedades de responsabilidade limitada, tem-se que o simples sócio jamais poderá ser responsabilizado pelos débitos tributários da empresa, nos termos do CTN. O seu gerente/diretor/representante, que poderá ou não cumular tal função com a condição de sócio, poderá ser responsabilizado em uma única hipótese, qual seja, aquela prevista no inciso III do art. 135 do CTN, quando agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e dessa ação resultar uma obrigação tributária.

Dessa forma, conclui-se que a primeira diferença entre as normas extraíveis dos arts. 134 e 135 do CTN diz respeito ao terceiro a quem se imputa a responsabilidade. No art. 134, inciso VII, assim como no art. 135, inciso I, o terceiro é o simples sócio da sociedade de pessoas. Já no art. 135, inciso III, o terceiro é o gerente, diretor ou representante de qualquer pessoa jurídica de direito privado.

As normas em comento diferenciam-se também quanto ao elemento subjetivo do agente. No caso do art. 134, a responsabilidade do terceiro é desencadeada por mera culpa, pois o agir comissivo ou omissivo a que se refere o dispositivo pode perfeitamente consistir em uma negligência, imprudência ou imperícia do sócio, não se exigindo dolo para que esteja configurada a responsabilidade.

Contudo, na hipótese do art. 135, tanto para o inciso I quanto para o inciso III, é imprescindível que se demonstre o dolo do agente, a má-fé. Ressaltou-se, nesse ponto, que a norma extraível do art. 135, mais do que favorecer o Fisco, busca proteger a pessoa jurídica, mesmo porque, ainda que esta possa adimplir a obrigação, o crédito somente será exigido do terceiro.

Quando o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e dessa ação resultar uma obrigação tributária, a própria pessoa jurídica contribuinte estará sob a incidência de somente uma das faces da obrigação, qual seja, o débito. Não terá, entretanto, a responsabilidade, tratando-se, portanto, de uma obrigação *natural* para o contribuinte.

Após a análise das normas extraíveis dos arts. 134 e 135 do CTN, a pesquisa debruçou-se sobre a Súmula 435 e os nove julgamentos indicados pelo STJ como precedentes que a ensejaram. Demonstrou-se que, em todos eles, o art. 135, III, do CTN é indicado como dispositivo legitimador de tal redirecionamento, sendo que somente um dos julgados menciona *também* o art. 134, VII, do CTN.

Nessa perspectiva, entende o STJ que o sócio-gerente tem a obrigação de manter atualizados os registros da empresa, nos termos da legislação civil e mercantil, de modo que deixar de fazê-lo constitui infração à lei, nos termos do art. 135. A partir desse entendimento, a Corte Superior permite que o terceiro a quem se busca imputar a responsabilidade seja executado e tenha seu patrimônio pessoal atingido sem que se tenha certeza quanto à sua efetiva responsabilidade, desnaturando o processo executivo, tradicionalmente marcado pela certeza, liquidez e exigibilidade, de acordo com as diretrizes do direito positivo.

Enfatizou-se, ainda, que os seguintes casos estariam fora do âmbito de aplicação da indigitada súmula, por não caracterizarem dissolução irregular: o distrato social, um “contrato de encerramento”, nos termos da legislação comercial, que encerra a pessoa jurídica de forma não litigiosa, pois a empresa simplesmente satisfaz todos os credores e providencia a respectiva baixa nas repartições públicas competentes; o processo falimentar litigioso, cujo trânsito em julgado da sentença encerra a pessoa jurídica; as sociedades que, apesar de inoperantes e inativas, mantêm sua escrita contábil em ordem e à disposição do Fisco, em local informado à Administração Tributária.

Esclarecidas as principais diretrizes de aplicação da Súmula 435, este trabalho investigou de qual norma decorreria o entendimento consolidado pelo enunciado, concluindo-se que este não encontra respaldo legal algum. Isso porque, os dispositivos que disciplinam a responsabilidade de terceiros no âmbito das pessoas jurídicas são os arts. 134, VII, art. 135, I ou art. 135, III, todos do CTN.

A subsunção do art. 134, VII à hipótese da Súmula 435 é inadmissível, diante de quatro argumentos: o referido dispositivo limita sua aplicação às sociedades de pessoas, assim entendidas como sociedades de responsabilidade ilimitada, ao passo que a Súmula 435 é aplicada às pessoas jurídicas de direito privado indistintamente; ainda que a execução seja contra sociedade de responsabilidade ilimitada, o art. 134, VII refere-se ao simples sócio, ao passo que a súmula aponta como terceiro o sócio-gerente, ou seja, aquele com poderes de gestão; os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas foram deliberadamente excluídos da incidência do art. 134 pelo legislador infraconstitucional, quando da edição do

CTN; a liquidação a que se refere o dispositivo em comento não coincide com a dissolução irregular, sendo inaplicável, portanto, a Súmula 435 do STJ.

Exclui-se a possibilidade de ser o inciso I do art. 135 o dispositivo legitimador porque o texto faz expressa referência às pessoas elencadas no art. 134, remetendo, portanto, ao simples sócio. Este não se adéqua à hipótese da Súmula 435 do STJ, tendo em vista que esta aponta como terceiro responsável o sócio-gerente.

Esse problema não é enfrentado na hipótese do art. 135, III, pois, aqui, os terceiros a quem se atribui a responsabilidade tributária coincidem: a súmula menciona o sócio-gerente e o dispositivo os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Assim, o entendimento de que a dissolução irregular de sociedade enseja a aplicação do art. 135, III, do CTN parte da premissa de que o encerramento irregular da pessoa jurídica constitui um ato ilícito, seria a infração de lei a que se refere o dispositivo.

Contudo, para que se caracterize a responsabilidade pessoal, não basta que o terceiro tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto: é imprescindível que dessa ação resulte uma obrigação tributária. É justamente pelo crédito correspondente a essa obrigação que o terceiro se torna responsável. Nessa perspectiva, é evidente que da dissolução irregular não resulta nenhuma obrigação tributária, razão pela qual o art. 135 do CTN não é aplicável à hipótese. O encerramento da sociedade pode vir a ser a causa do inadimplemento, mas não da obrigação em si, e obrigação e inadimplemento não se confundem.

Outrossim, a norma extraível do art. 135, mais do que proteger o Fisco de eventual inadimplemento, busca proteger a pessoa jurídica, contribuinte natural, da má-fé de seus gestores, fazendo com que estes arquem com o peso de tributos gerados por ações contrárias ao interesse da sociedade.

Coaduna com o argumento defendido o fato de que a responsabilidade disciplinada no art. 135 é pessoal e exclusiva. Assim, uma vez verificada, a pessoa jurídica, contribuinte natural, é retirada do polo passivo da lide, e a sujeição passiva recai inteiramente sobre o terceiro apontado. Se o objetivo da norma fosse unicamente proteger a Fazenda Pública de eventual inadimplemento, a responsabilidade seria solidária, mantendo-se a sociedade no polo passivo, junto com o responsável. No entanto, não é isso que ocorre.

O redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, por sua vez, nos moldes da Súmula 435 do STJ, não visa proteger a pessoa jurídica, pois busca tão somente a satisfação do crédito para o Fisco. Tanto é assim que somente se redirecionam as execuções ajuizadas contra empresas insolventes, pois, caso sejam penhorados bens da pessoa jurídica dissolvida

que sejam suficientes para cobrir a dívida, a Fazenda Pública não se preocupará em acionar o sócio-gerente por ser ele o verdadeiro responsável pela obrigação, pois está interessada somente em satisfazer o seu crédito.

Logo, ao elencar uma nova hipótese de sujeição passiva, a Súmula n. 435 do STJ reveste-se de um vício formal de inconstitucionalidade, pois somente lei complementar tem outorga constitucional para fazê-lo. Isso porque, a Constituição Federal, no art. 146, III, “b”, reserva à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação. Ora, conforme caracterizado no capítulo exordial deste trabalho, a responsabilidade tributária, ao integrar o campo da sujeição passiva, diz respeito à obrigação. Se somente lei complementar pode estabelecer normas gerais sobre obrigação, somente lei complementar pode dispor sobre responsabilidade tributária.

Assim, além de representar violação direta ao art. 146, III, “b”, da CF/88, o enunciado jurisprudencial em questão desrespeita também o princípio da legalidade (art. 150, I, do mesmo diploma normativo), pois não é uma lei que determina que o sócio-gerente deve pagar os tributos devidos pela pessoa jurídica irregularmente dissolvida, mas sim um entendimento jurisprudencial.

Tal argumento é reforçado pela atual perspectiva do STF, o qual, em 2011, ao julgar o RE 562.276/PR, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 8.620/93, pois o dispositivo previu, na seguridade social, responsabilidade de gerente em situação incompatível com o regime estabelecido pelo CTN, violando, por conseguinte, o art. 146, III, “b”, da CF/88.

A pesquisa demonstrou, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, ao examinar diretamente a questão, antes do advento da CF/88, quando ainda julgava matéria infraconstitucional, entendeu não ser cabível o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente diante da mera dissolução irregular.

Estudou-se, por fim, as repercussões práticas de tal constatação, evidenciando-se a afetação do tema (referente aos critérios de aplicação da Súmula 435) para julgamento em regime de recursos repetitivos no âmbito do STJ (Tema Repetitivo n. 962), ocasião que propicia a apreciação dos argumentos trazidos neste trabalho pelo STJ, visando à fixação da tese jurídica que constituirá precedente obrigatório.

No âmbito administrativo, a publicação da Portaria n. 948/2017 da PGFN reproduziu o equivocado entendimento do STJ, ao instaurar o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Concluiu-se que esse procedimento, além de partir de uma presunção inconstitucional, tem sua aplicação prejudicada pela controvérsia

jurisprudencial quanto ao terceiro a quem se pretende imputar a responsabilidade, tema afetado para julgamento repetitivo.

Assim, diante da constatação de inconstitucionalidade do entendimento positivado pela Súmula 435, concluiu-se que a alternativa processual adequada para o exequente fiscal que tem a satisfação de seu crédito prejudicada pela dissolução irregular da pessoa jurídica executada é a suscitação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica. Dessa forma, nos moldes delineados pelo Novo Código de Processo Civil, o juiz aferirá, no caso concreto, se houve abuso da personalidade jurídica - caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, de modo a ensejar a responsabilidade patrimonial de terceiros.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUILERA, Maria Lucia. *Responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores*. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coords.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica*. In *Responsabilidade tributária*. Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Nedder (coords.). São Paulo: Dialética, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BECHO, Renato Lopes. *Art. 135*. In *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset (coords.). São Paulo: MP, 2005.
- _____. *A sujeição passiva tributária na Jurisprudência do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 201, junho de 2012.
- _____. *Não-responsabilidade do sócio-gerente por ausência de infração à lei ou ao contrato social/estatuto*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, 5º volume – São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. *Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. *Responsabilidade tributária de terceiros – O Art. 135 do CTN*. Revista Dialética de Direito tributário, n. 197, fevereiro de 2012.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.
- _____. Decreto-Lei nº 3.365, de 21 de Junho de 1941. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3365.htm>. Acesso em 19/02/2018.
- _____. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 10 de janeiro de 2018.
- _____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.
- _____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 10 de fevereiro de 2018.
- _____. *Trabalhos da comissão especial do Código tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BREYNER, Frederico Menezes. *Portaria PGFN nº 948/2017 desrespeita o artigo 135 do CTN*. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/portaria-pgfn-no-9482017-desrespeita-o-artigo-135-do-ctn-05102017> . Acesso em 18 de janeiro de 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. - rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. - 18. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário* – 7. ed. ver. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS/ Coordenação Vladmir Passos de Freitas – 6. ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. - 23. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Relatório Justiça em Números*. 2012. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em 18 de outubro de 2017.

COSTA, Judith Martins. *Comentários ao novo Código Civil*. Vol. V, tomo I: do direito das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*, 5ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2011.

Dicionário jurídico. v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998.

DIDIER JR., Fredie; *In Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal*/Fredie Didier Jr., Leonardo Carneiro da Cunha - 13. ed. reform. - Salvador: Ed. Juspodivm, 2016.

Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2002.

FILHO, João Aurino de Melo. *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: FILHO, João Aurino de Melo (coord.). *Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal* – Salvador: Editora Juspodivm, 2012.

GIERKE, Otto Von. *Schuld und Haftung im alteren deutschen Recht, insbesondere die Form der Schuld-und Haftungsge-schäfte*. Breslau: Aalen, 1969.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

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

GRAMACHO, Laís. *A responsabilidade tributária por sucessão empresarial* – Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2017.

GRAVINO, Valéria Reis. *A responsabilidade tributária do sócio na execução fiscal*. 1ª. ed. Rio de Janeiro, 2016.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re) Pensando a Pesquisa Jurídica*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2010.

IBGE. *Demografia das Empresas 2014*. Disponível em <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv98073.pdf>>. Acesso em 18 de outubro de 2017.

Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada: Lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática, jurisprudência/ Ricardo Cunha Chimenti et al. s. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações tributárias*. 6. ed., ver., ampl. e atual. – Niterói: Impetus, 2011.

MACHADO, Brandão. *Adicional do Imposto de Renda dos Estados*. Repertório IOB de Jurisprudência – 2. Quinzena de setembro de 1989, n. 18/89.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II – 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário* – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

_____. *Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Problemas de processo judicial tributário, 4º volume – São Paulo: Dialética, 2000.

_____; MACHADO, Raquel Cavalcanti. *Responsabilidade de sócios e administradores e devido processo legal*. In ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)* (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). – 8. ed. – São Paulo: Dialética, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Djalma de *In Caderno de pesquisas – Responsabilidade Tributária*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). vol. 5, 2ª tiragem. São Paulo: Resenha Tributária/CEEU, 1990.

MELO, Erika Garcia Cunha. *Impossibilidade do PARR na dissolução irregular*. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/impossibilidade-do-parr-na-dissolucao-irregular-16112017>. Acesso em 18 de janeiro de 2017.

OLIVEIRA, Julio M. de. *Responsabilidade tributária dos sócios e administradores*. In Congresso do IBET, III. Interpretação e estado de Direito. BARRETO, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. *In Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado, 10ª ed.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, volume II.

PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. *A apuração da responsabilidade tributária dos representantes legais de empresas no processo administrativo fiscal federal*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 198, março de 2012.

RIBEIRO, Diego Diniz. *Responsabilidade Tributária fundada no Art. 135, III, do CTN: Presunção de Certeza da CDA e o Cálculo Jurisprudencial dos Precedentes do STJ e do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 199, abril de 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Joseane Suzart Lopes da. *Pesquisa científica no campo jurídico: aspectos gerais e a importância da metodologia para a eficiência e a coerência da investigação*. Salvador: 2013. Disponível em: <<http://abdecon.com.br/index.php/em-acao/outras-publicacoes/pesquisa-cientifica-no-campo-juridico-aspectos-gerais-e-a-importancia-da-metodologia-para-a-eficiencia-e-a-coerencia-da-investigacao/>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2018.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência* – 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

WITKER, Jorge. *Como elaborar una tesis en derecho: pautas metodológicas y técnicas para el estudiante o investigador del derecho*. Madrid: Civitas, 1985.