



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Responsabilidade Tributária: redirecionamento da execução fiscal para os sócios da pessoa jurídica na hipótese de dissolução irregular

Lorena Bethge Tolentino Bokelmann

LORENA BETHGE TOLENTINO BOKELMANN

Responsabilidade Tributária: redirecionamento da execução fiscal para os sócios da pessoa jurídica na hipótese de dissolução irregular

Artigo final apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola de Magistratura do Rio de Janeiro em Direito Processual Civil.

Professora orientadora: Lilian Dias Coelho Guerra

Rio de Janeiro  
2013

## **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA NA HIPÓTESE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR**

Lorena Bethge Tolentino Bokelmann

Graduada pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Advogada. Pós- graduanda em Direito Processual Civil pela Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ e pós graduanda do Curso de Especialização em Direito para a Carreira da Magistratura – EMERJ

**Resumo:** O presente artigo jurídico pretende demonstrar os pressupostos necessários ao redirecionamento da execução fiscal para os sócios administradores de pessoas jurídicas na hipótese de sua dissolução. Para tanto, serão analisadas as modalidades de responsabilidade tributária existentes no Código Tributário Nacional e na legislação tributária, bem como a posição dos tribunais superiores acerca do pedido de redirecionamento, apontando-se, ao final, para as contradições existentes no sistema e as possíveis soluções na hipótese de verificação da dissolução irregular.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Tributária dos Sócios; Redirecionamento da Execução Fiscal; Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica.

**Sumário:** Introdução. 1. Hipóteses de responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica. 2. Pressupostos do pedido de redirecionamento da execução fiscal para os administradores. 3. O redirecionamento na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica: críticas e sugestões. Conclusão. Referências.

### **INTRODUÇÃO**

O presente artigo tem como objetivo analisar o redirecionamento da execução fiscal para os sócios da pessoa jurídica na hipótese em que tenha havido sua dissolução irregular. O tema é de extrema pertinência para o meio jurídico pelo fato de corresponder a uma via de persecução dos créditos fiscais pela Fazenda Pública, representando uma alternativa à efetivação da arrecadação tributária. Ademais, a delimitação do tema interessa a uma infinidade de devedores que se acham na posição de responsáveis tributários e sofrem constrição patrimonial devido ao redirecionamento da ação executiva.

Sendo assim, diante da necessidade da abordagem do tema, e tendo por objetivo demonstrar a impossibilidade da inclusão da dissolução irregular como hipótese autorizadora da responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica nos moldes em que é levada a efeito atualmente, será analisada a aplicação do instituto pela doutrina e jurisprudência pátrias, para ao final sugerir uma possível interpretação do mesmo, mais adequada aos fundamentos de direito tributário e à legislação sobre a matéria

Para tanto, no primeiro item do presente artigo buscar-se-á apresentar as modalidades de responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica. No segundo item analisar-se-ão os pressupostos do pedido de redirecionamento da execução fiscal para os administradores, segundo o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, cotejando-o com a recente mudança de orientação do Superior Tribunal Federal. No terceiro item, estudar-se-á especificamente a responsabilidade tributária no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, e apresentar-se-ão as contradições legais, doutrinárias e jurisprudenciais do sistema vigente, bem como sugerir-se-ão soluções para a aplicação harmoniosa do instituto.

## **1. HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA**

A responsabilidade tributária está normatizada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

O artigo 134 do CTN trata da responsabilidade subsidiária dos sócios de sociedades de pessoas que estejam em processo de liquidação; todavia, conforme leciona Eduardo Sabbag, tal artigo quase não tem mais aplicabilidade prática uma vez que essas espécies de sociedades estão quase extintas em nosso ordenamento jurídico.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. 3ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 743

Sendo assim, a responsabilidade dos sócios-administradores da pessoa jurídica encontra-se basicamente disciplinada no artigo 135 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece, *in verbis*:

Artigo 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - **os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (grifamos)**

O mencionado artigo prevê a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelo pagamento dos créditos tributários decorrentes de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Conforme ensina Mauro Luís Rocha Lopes “somente aquele que exerce a direção ou a gerência da empresa, praticando atos típicos de administração, pode vir a ser chamado a responder pelo crédito tributário a que se obrigou, originariamente, a pessoa jurídica<sup>2</sup>.

Observe-se que nas duas principais sociedades empresárias comumente utilizadas (sociedade limitada e a sociedade anônima) a regra é a da separação patrimonial. Nesse sentido, as pessoas jurídicas detêm patrimônio próprio, distinto do patrimônio das pessoas físicas que a integram, regra prevista nos artigos 1.052 e 1.088 do Código Civil, que deve ser observada pelos operadores do Direito Tributário, frente ao que dispõe o artigo 110 do CTN.

Assim, o artigo 135, do CTN dispõe que o débito recairá direta e imediatamente sobre o patrimônio dos administradores, na hipótese em que eles derem origem ao débito devido à prática de algum dos atos supramencionados, de modo que doutrina autorizada tem afirmado que a responsabilidade patrimonial seria pessoal e exclusiva nessas hipóteses.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> LOPES, Mauro Luis Rocha. *Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010. p.27

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 967.

Além da hipótese do supra mencionado artigo do CTN, Cláudio Carneiro<sup>4</sup> aponta como hipótese em que os administradores poderão ser chamado a arcar com os débitos originários da sociedade aquela prevista nos artigo 9º da LC n. 123, de 14 dezembro de 2006, ou seja, a responsabilidade dos administradores pelas obrigações apuradas antes e depois da extinção das pessoas jurídicas regidas pelo Simples (pequenas e médias empresas), diante da possibilidade de encerramento de tais sociedades sem a quitação dos débitos fiscais

Ademais, a jurisprudência incluiu a dissolução irregular como pressuposto fático autorizador do pedido de redirecionamento do executivo fiscal, entendimento que ficou sedimentado com a edição da súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, e que já vinha sendo admitida desde a década de 80, como se percebe do julgado abaixo transcrito.

Execução Fiscal. Responsabilidade de Socio. Firma Dissolvida Irregularmente. 1) dissolvida irregularmente a firma ou provado o excesso de mandato ou a pratica de ato violador de contrato ou da lei, os socios-gerentes respondem solidaria e ilimitadamente pelas dividas fiscais da sociedade (ag.39.815-rj, "in" d.j. de 26-4-79, ac-49.428-sp, d.j. de 11-6-80, p. 4.347, ag. 40.553-sp, dj. de 6-02-80, p.431). 2) a alteração do contrato social não levada a registro e ineficaz perante terceiros<sup>5</sup>.

Por outro lado, note-se que não é mais cabível o pedido de redirecionamento da execução fiscal em face do mero inadimplemento da obrigação tributária, tendo em vista a orientação firmada na súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, que sepultou antiga posição, dominante até os idos de 2000<sup>6</sup>

Logo, a responsabilidade tributária dos sócios-administradores das pessoas jurídicas pode ser verificada na atualidade nos seguintes casos: 1) na constituição irregular, pois esta gera uma responsabilidade ilimitada dos sócios, conforme dispõe o Código Civil no Livro II; 2) nas hipóteses constantes do artigo 135, III do CTN; 3) no artigos 9º da LC 123/06, 4) na dissolução irregular da sociedade.

---

<sup>4</sup> CARNEIRO, Cláudio. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2012. p.149.

<sup>5</sup>BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. AI n. 0041637. Relator Ministro Justino Ribeiro. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/juritfr/toc.jsp?livre=responsabilidade+e+tributaria&&b=TFRC&p=true&t=&l=20&i=81>> Acesso em: 16 ago. 2013.

<sup>6</sup> SABBAG. *Op Cit.*, p. 744.

## **2. HIPÓTESES DE CABIMENTO DO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Como mencionado, desde a década de 80 os tribunais superiores admitem o pedido de redirecionamento da ação de execução fiscal para os sócios-gerentes, desde que satisfeitos os requisitos do artigo 135 do CTN, ou seja, desde que os créditos tributários lançados pelo Fisco sejam resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos ou no caso de dissolução irregular.

Sendo assim, somente os diretores, administradores ou sócios-gerentes, responsáveis pela administração e gerência da pessoa jurídica, é que podem ser chamados por meio do pedido de redirecionamento a arcar com os créditos cobrados, e desde que tenham agido dolosamente ou culposamente, caso em que o crédito tributário deve ser decorrente de uma administração fraudulenta ou no mínimo temerária.

Ademais, exige-se que o administrador tenha estado no exercício da direção da empresa na época dos fatos descritos no art. 135, III do CTN, pois caso já tenha se retirado não mais se justificará sua responsabilização.

Quanto ao ônus da prova, este sempre coube à Fazenda Pública, que pode requerer ao juiz da execução fiscal o seu redirecionamento, mesmo quando o nome dos sócios não conste da CDA (certidão de dívida ativa), desde que a comprovação dos atos fraudulentos ou temerários acompanhe o pedido fazendário, sob pena de indeferimento pelo juiz.

Importante observar que se o nome dos sócios-administradores constar da CDA, o redirecionamento da execução fiscal pode ser realizado desde logo, invertendo-se o ônus da prova para o executado. A posterior inclusão do nome do sócio na CDA é vedada, o que inclusive foi objeto da súmula 392 do STJ.

Sumula 392 – A Fazenda pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, **vedada a modificação do sujeito passivo da execução**. (Grifou-se)

O fundamento dessa sistemática é que estando o nome do sócio presente na CDA, há uma presunção de que ele participou do Processo Administrativo Fiscal (PAF), respeitando-se o contraditório e a ampla defesa em sede administrativa, e portanto pode vir a ser responsabilizado pelo pagamento do tributo. Logo, nesse caso o ônus de provar que não praticou nenhum dos atos descritos no art. 135 cabe ao responsável (executado).

O Superior Tribunal de Justiça, portanto, acabou consolidando sua jurisprudência no sentido de que o redirecionamento pode ser requerido nas seguintes hipóteses: 1) o nome do sócio conste da CDA, de modo que cabe a ele, sócio, provar que não agiu contrariamente à lei, estatutos ou contrato social, 2) o nome do sócio não conste da CDA, caso em que caberá ao fisco comprovar a prática de um daqueles atos descritos nos artigo 135, salvo comprovada a dissolução irregular da empresa, caso em que o ônus da prova será igualmente do sócio (ou seja, terá que provar não ter agido contrariamente à lei, estatutos ou contrato social, ou não ter havido a dissolução irregular da empresa). Nesse sentido veja-se trecho retirado de ementa do STJ:

A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte Superior, todavia, ao concluir o julgamento do ERESP nº 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135 do CTN: 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; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 814272. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em:<[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=%22814272%22&b=ACOR&t\\_hesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%22814272%22&b=ACOR&t_hesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 16 ago. 2013.

Entretanto, a fim de evitar a indiscriminada inclusão do nome dos administradores na CDA, o Superior Tribunal Federal, no ano de 2011, definiu no RE 608.426 AgR/PR<sup>8</sup> a necessidade de intimação dos administradores para se manifestarem no processo administrativo fiscal, de modo a permitir-se a eles o direito ao devido processo legal.

Essa mudança na orientação do STF demonstra a tendência em não mais se admitir a presunção de ocorrência dos atos descritos no art. 135 por mera inclusão na CDA, apontando para a necessidade de se respeitar o contraditório e ampla defesa, permitindo ao responsável defender-se dos atos que lhes são imputados na via administrativa.

Com isto, sinaliza-se para a necessidade de mudança de orientação também na jurisprudência do STJ acima destacada, que deverá aplicar o novo posicionamento do STF, devendo perquirir-se acerca da intimação dos administradores antes da inclusão na CDA.

Deve-se ressaltar, por fim, que com relação às execuções fiscais em curso tal orientação deve ser aplicada somente naquelas em que não tenha sido verificada a dissolução irregular, visto que a sistemática em relação a esta é completamente diferente, conforme será demonstrado no próximo item.

### **3. O REDIRECIONAMENTO NA HIPÓTESE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA**

Questão interessante que se coloca é quanto à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal aos sócios da pessoa jurídica que tenha sido dissolvida irregularmente.

Em atenção à essa questão, o STJ editou a súmula 435, *in verbis*:

“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”.

---

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 608.426 no AgRg/PR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, disponível em: <[www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%29%28608426.NUME.+OU+608426.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bhuymqx](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%29%28608426.NUME.+OU+608426.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bhuymqx)>. Acesso em: 05 fev. 2013.

Entende o Egrégio Tribunal que há presunção de dissolução irregular em relação à empresa que deixe de funcionar em seu domicílio fiscal, sem comunicar tal fato aos órgãos competentes, o que pode ser demonstrado no processo por meio de simples certidão do Oficial de Justiça, em que ateste não ter localizado a sociedade no endereço cadastrado na repartição pública (Junta Comercial).

É de se observar que para o STJ a simples devolução da carta citatória com aviso de recebimento pelos Correios não configura a dissolução irregular apta a gerar o redirecionamento.<sup>9</sup>

Por meio da respectiva súmula, o STJ pacificou o entendimento segundo o qual diante da dissolução irregular pode haver o pedido de redirecionamento da execução fiscal aos administradores (sócios ou não sócios) da sociedade, bastando que se comprove que a empresa não mantém mais suas atividades no endereço cadastrado nos órgãos competentes.

Nesse sentido são os seguintes trechos retirados de ementa de julgamento do STJ:

(...) a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que "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 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  
(...)

A 1ª Seção no julgamento do ERESP 716.412/PR, DJe 22/09/2008, estabeleceu que: O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros). A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção iuris tantum de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução." 5. A existência de indícios do encerramento irregular das atividades da empresa executada autoriza o redirecionamento do feito executório à pessoa do sócio.<sup>10</sup>

A inclusão da dissolução irregular como hipótese ensejadora da responsabilidade tributária dos sócios pela jurisprudência tem como fundamento a ideia de que se trataria de

---

<sup>9</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 1368377. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201300404410&dt\\_publicacao=14/08/2013](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201300404410&dt_publicacao=14/08/2013)>. Acesso em: 16 ago. 2013.

<sup>10</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Resp n. 1200879. Relator Ministro Luiz Fux Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201001258988&dt\\_publicacao=21/10/2010](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201001258988&dt_publicacao=21/10/2010)> Acesso em: 16 ago. 2013.

uma infração à lei tributária, uma vez que esta determina a necessidade de que os administradores deem baixa nos atos constitutivos da empresa a fim de encerrá-la, conforme determina os artigos 1.150 e 1.151, do CC, e 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994.

Sendo assim, entendendo que a dissolução nada mais é do que uma infração à lei que levaria à aplicação do art. 135, *caput*, CTN, o STJ vem permitindo o redirecionamento da execução aos administradores já na fase de execução quando não forem encontrados bens da pessoa jurídica passíveis de penhora, a par de os seus nomes estarem ou não incluídos na respectiva CDA, bastando a simples juntada da certidão do Oficial de Justiça, hoje suficiente para caracterizar a presunção de dissolução irregular.

Todavia, muitas vezes o próprio Tribunal parece divergir quanto à extensão dos efeitos da aplicação dessa súmula na responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, levando ao seguinte questionamento: seria a dissolução irregular constatada nesses moldes passível de gerar a responsabilidade tributária automática (imediata) dos administradores?

A jurisprudência majoritária entende como principal efeito da dissolução irregular a inversão do *onus probandi* em desfavor do réu-executado. Em outras palavras, a fim de afastar a sua responsabilidade pelos débitos tributários, cabe ao administrador comprovar que não atuou com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou mesmo que não houve a dissolução irregular<sup>11</sup>.

Essa orientação leva a crer, portanto, que havendo dissolução irregular pode o Fisco requerer desde logo o redirecionamento da execução fiscal com a consequente inclusão dos sócios no polo passivo da demanda, de modo a permitir a satisfação do débito por meio de seu

---

<sup>11</sup> Superior Tribunal de Justiça, Resp AgRg no REsp 1200879 / SC, Relator Min. Luis Fux. Disponível em <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=dissolu%EA7ao+irregular+inv ersao+onus&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=dissolu%EA7ao+irregular+inv ersao+onus&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)> Acesso em: 03, jul, 2013.

patrimônio pessoal, sem necessidade de comprovação cabal dos demais atos descritos no artigo 135, do CTN.

A jurisprudência, da mesma forma que autoriza o redirecionamento, contudo, informa que a presunção da ocorrência de atos contrários à lei, contrato social ou estatutos é uma presunção *iures tantum* (relativa), admitindo prova em contrário a ser realizada pelo administrador a quem se pretende responsabilizar.

Uma das críticas que pode ser feita a essa sistemática é que por meio dessa interpretação dada pelo STJ, chega-se à esdrúxula situação em que as pessoas jurídicas com dificuldades financeiras sempre contarão com o patrimônio pessoal de seus sócios-administradores para solver suas dívidas tributárias, uma vez que é impossível pela atual legislação sobre a matéria dissolver (extinguir) uma sociedade sem a quitação dos débitos fiscais, sejam municipais, estaduais ou federais (artigo 1.150 do CC/02 c/c Instrução Normativa DNRC 105/2007).

Com isso, a empresa que encerra suas atividades deixando passivo tributário jamais poderá ser extinta, restando a ela o inexorável destino da dissolução irregular e aos seus sócios, o da responsabilização patrimonial.

Veja-se que no âmbito das microempresas e empresas de pequeno porte, a Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006, no artigo 9º, *caput* e §§ 3º, 4º e 5º adequadamente estabelece que o registro da baixa em qualquer órgão empresarial, seja de qual nível de governo for (federal, estadual ou municipal), “ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de

que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção”<sup>12</sup>.

Diante disso, e considerando a isonomia que deve existir entre os contribuintes, a melhor interpretação para aplicação do instituto da dissolução irregular seria no sentido da não dispensa do Fisco (requerente) de comprovar a prática de um dos outros atos descritos no artigo 135, caput do CTN juntamente com o seu pedido de redirecionamento da execução fiscal.

Com isto quer dizer-se que o Fisco pode requerer o redirecionamento, em atenção à súmula 435, mas juntamente com este pedido deve demonstrar a prática de um ato doloso ou culposo, que não a mera dissolução, tendo em vista que esta deve ser entendida como um pressuposto fático autorizador do pedido de redirecionamento quando o nome do sócio não conste da CDA, mas não implica na automática responsabilização pelo pagamento do débito tributário.

Veja-se que a conduta fraudulenta precisa restar caracterizada, ou seja, necessário que haja comprovação do desvio patrimonial. Há posições isoladas no STJ no sentido de que como requisito para a caracterização da responsabilidade tributária está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa do administrador.<sup>13</sup>

Em excelente voto o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho defende que a dissolução irregular não poderia implicar na inversão do ônus probatório e consequente redirecionamento da execução fiscal para a responsabilização do administrador. Veja-se:

“A Súmula 435 do STJ diz que 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 contra o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no

---

<sup>12</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 15 dez. 2012.

<sup>13</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Resp n. 638.326. Relator Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200400229615&dt\\_publicacao=08/11/2004](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200400229615&dt_publicacao=08/11/2004)>. Acesso em: 16 ago. 2013.

endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio, a teor dos arts. 134 e 135 do CTN.”<sup>14</sup>

Por meio desse entendimento é possível infirmar, portanto, a necessidade de se apurar o elemento subjetivo da conduta do administrador, a intenção dele de realizar uma fraude ao encerrar a empresa sem dar baixa nos seus atos constitutivos, não sendo bastante a mera constatação da dissolução irregular a fim de gerar a responsabilidade tributária.

Fábio Canazaro, citado por Leandro Paulsen, aduz o seguinte:

“O simples fato de a sociedade não possuir bens para arcar com o seu passivo tributário, ainda que nesse caso tenha ela fechado suas portas, não se configura dissolução ou encerramento irregular, que possa ser definido como hipótese de infração à lei nos termos do art. 135 do CTN. Essa modalidade de responsabilização, em face de sua carga sancionatória, não pode ser presumida, ou seja, irá sempre depender de comprovação prévia do ilícito – de que os dirigentes agindo com dolo, dilapidaram o patrimônio da sociedade, resultando tal conduta em determinada obrigação tributária.”<sup>15</sup>

É de se acrescentar a esse raciocínio que por vezes as atividades são encerradas irregularmente justamente pela ausência de recursos para a quitação dos débitos tributários, mas sem que tenha havido qualquer intenção em fraudar o Fisco por parte dos administradores. Assim, como o mero inadimplemento de tributo não enseja responsabilidade tributária, também não poderia ensejar no caso de a dissolução irregular decorrer da simples ausência de capital para quitar tais débitos.

Veja-se que a intenção dos sócios ao dissolverem a sociedade sem promover a baixa nos atos constitutivos deve ser a de se esquivar do pagamento de tributos; no caso de uma sociedade que tenha operado com prejuízo financeiro, onde os sócios não tenham recebido qualquer distribuição de lucros ou apuração de haveres no encerramento e que não tenha patrimônio suficiente para solver suas dívidas fiscais deve ser aplicado o disposto na súmula 430 do STJ, uma vez que haveria nesta hipótese um mero inadimplemento.

---

<sup>14</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 199509. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201201402403&dt\\_publicacao=12/12/2012](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201201402403&dt_publicacao=12/12/2012)>. Acesso em: 16 ago. 2013.

<sup>15</sup> CANAZARO *apud* PAULSEN, p. 970.

Segundo o professor Leandro Paulsen, o mero inadimplemento da obrigação tributária não seria suficiente para configurar a responsabilidade do artigo 135 do CTN, uma vez que o seu pressuposto não é a “violação à simples norma tributária impositiva, mas a outras leis, contrato social ou estatutos, violação esta não posterior ao surgimento da obrigação, mas prévia ou concomitante”.<sup>16</sup>

Quanto ao aspecto colocado por Paulsen, de que a infração à lei, contrato social ou estatutos não possa ser posterior ao surgimento da obrigação tributária, o argumento se mostra adequado se analisado sob a estrita dicção legal; de fato, a lei em seu artigo 135 é bastante clara ao dispor que a obrigação tributária apta a gerar a responsabilização das pessoas ali previstas deve ser resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatutos, exigindo-se sob esse prisma que a violação seja prévia ou concomitante ao nascimento da obrigação.

Todavia, sob tal ponto de vista, a dissolução irregular jamais se enquadraria no art. 135, pois embora seja ela entendida como violação legal conforme exige o artigo, ela sempre será posterior ao surgimento da obrigação tributária e não possui qualquer correlação com esta.

Hugo de Brito Machado, citado por Leandro Paulsen, conclui que “os atos praticados e com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente”. Para o autor, essa conclusão afastaria a injustificável redução da norma jurídica em análise promovida pela interpretação segundo a qual a obrigação tributária desde o seu nascimento há de ser resultante de atos irregularmente praticados, o que excluiria a responsabilidade toda vez que tais atos fossem posteriores ao surgimento da obrigação, como é o caso da dissolução irregular da sociedade<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup>PAULSEN, *Op. Cit.*, p. 968.

<sup>17</sup> MACHADO *apud* PAULSEN p. 968.

Eduardo Domingos Botalho, catedrático aposentado da USP, defende que “ o que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador, a tornarem-se responsáveis, é a causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomado isoladamente.”<sup>18</sup>

Para mencionado autor, seria preciso investigar-se as causas da inadimplência tributária a fim de se verificar se, entre elas, estariam fatos capazes de serem enquadrados como “excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto”<sup>19</sup>.

Logo, o artigo 135, III do CTN somente poderia ser aplicado se demonstrado pelo Fisco que a inadimplência decorreu de alguma das causas do artigo 50 do Código Civil, entendimento que reforça o argumento de que a dissolução irregular deve ter como pano de fundo a fraude praticada por meio da dilapidação patrimonial.

Assim, como alternativa aos pedidos indiscriminados de redirecionamento, aponta-se para que seja primeiramente realizada a citação da sociedade na pessoa dos sócios quando ela não seja encontrada em seu domicílio fiscal . Nesse sentido, veja interessante lição do Juiz Federal Renato Lopes Becho, *in verbis*:

Quando muito, admitir-se-ia, na hipótese de não localizar a empresa, a citação do indigitado administrador, em nome da pessoa jurídica, mas não para pagar o tributo ou oferecer bens à penhora com seu patrimônio. Seria para fazê-lo com o patrimônio da empresa, inclusive informando o seu (da empresa) paradeiro. Nesse caso, o administrador não passou a compor o pólo passivo da execução fiscal, que se manteve no contribuinte e devedor originário<sup>20</sup>

Logo, é de se defender que antes mesmo de se redirecionar a execução fiscal para o sócio-administrador, o magistrado determine a citação da pessoa jurídica em nome daquele que consta como administrador na última alteração contratual, a fim de que preste explicações quanto ao paradeiro da empresa e seus bens, colocando-se à disposição do juízo para prestar outras informações que sejam relevantes.

---

<sup>18</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário*. In: Betina Treiger Gruppenmacher (Coordenadora). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 192.

<sup>19</sup> *Ibid.* p. 193.

<sup>20</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 148.

Ainda, ressalte-se que os sócios-administradores responsáveis pelo pagamento do crédito tributário serão aqueles que tenham estado na gerência da sociedade à época da dissolução irregular e não do nascimento da obrigação tributária, como é de costume nas demais hipóteses estabelecidas no artigo 135, III do CTN.<sup>21</sup>

Por fim, é de se observar que o recente posicionamento do STF que obriga a fazenda a intimar as pessoas sobre as quais possa recair a responsabilidade tributária para se defenderem dos atos que lhes são imputados somente se aplica nos casos em que no momento do lançamento tributário, ou no curso do PAF, já se possa verificar a ocorrência das práticas descritas no artigo 135, do CTN.

Tal decisão, contudo, é incompatível com a dissolução irregular, pois em regra ela ocorre ou é descoberta pelo Fisco somente após a distribuição da execução fiscal.

Diante disso, não faria sentido exigir do Fisco a intimação dessas pessoas se não houvesse ao menos indícios que pudessem gerar a desconfiança quanto à ocorrência ou possibilidade de ocorrência da dissolução irregular, posterior ao nascimento da obrigação tributária.

## **CONCLUSÃO**

No presente estudo não se tem a intenção de esgotar o assunto, mas possibilitar uma discussão para a sistematização da aplicação do redirecionamento da execução fiscal.

O tema, como visto, está longe de ser pacífico. Há necessidade de que haja uma uniformização nas decisões judiciais dada a grande repercussão econômico-social que o redirecionamento da execução fiscal acarreta.

A dissolução irregular, embora seja entendida pela jurisprudência dominante como uma espécie de ato contrário à lei, apto a ensejar a responsabilidade dos sócios da pessoa

---

<sup>21</sup> Superior Tribunal de Justiça, Resp n. 1363809, Relator Ministro Hermann Benjamin. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=dissolu%E7ao+e+irregular+e+responsabilidade+e+subsidiaria+e+socio+e+gerente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=dissolu%E7ao+e+irregular+e+responsabilidade+e+subsidiaria+e+socio+e+gerente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)> Acesso em: 31 jul. 2013.

jurídica nos termos do art. 135, do CTN, não pode levar ao indiscriminado redirecionamento sem que sejam apuradas as reais causas da sua ocorrência.

É preciso se analisar as causas do inadimplemento tributário diante de uma dissolução irregular de sociedade. A presunção de que trata a súmula 435 do STJ quanto à ocorrência de dissolução irregular quando a empresa não for encontrada em seu domicílio fiscal deve ser apenas no sentido do encerramento de suas atividades sem baixa dos atos constitutivos, não devendo abranger também a presunção de fraude (ou seja, presunção da culpa ou dolo na extinção irregular).

Com isso quer-se dizer que pelo simples fato de a empresa não ser localizada não é possível presumir-se a intenção fraudulenta dos administradores; as causas da dissolução irregular devem ser apuradas e comprovadas pelo Fisco para que a dissolução possa levar à responsabilidade tributária dos administradores/sócios da pessoa jurídica, sendo inadequada a inversão do ônus probatório nessa hipótese.

Em síntese, a dissolução irregular pode e deve ser entendida como ato suficiente a caracterizar a responsabilidade do art. 135, III, do CTN, mas não da maneira que tem sido realizada nos dias atuais pelos procuradores de fazenda e juízes das varas de execuções fiscais.

Com alternativa à sistemática atual, aponta-se para a citação da pessoa jurídica na figura de seus sócios antes mesmo de o juiz autorizar o redirecionamento, a fim de que possam se pronunciar quanto ao encerramento da empresa e à existência de bens para garantir a dívida fiscal.

Se após a prática de todos os atos processuais em contraditório e ampla defesa ficar constatada a conduta fraudulenta que culminou na dissolução irregular da pessoa jurídica é cabível o redirecionamento da execução para que sejam alcançados os bens pessoais dos sócios-administradores.

## REFERÊNCIAS

- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário*. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. AI n. 0041637. Relator Ministro Justino Ribeiro. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/juritfr/toc.jsp?livre=responsabilidade+e+tributaria&&b=TFRC&p=true&t=&l=20&i=81>> Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 814272. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=%22814272%22&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%22814272%22&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 608.426 no AgRg/PR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%29%28608426.NUME.+OU+608426.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bhuymqx>>. Acesso em: 05 fev. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 1368377. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201300404410&dt\\_publicacao=14/08/2013](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201300404410&dt_publicacao=14/08/2013)>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Resp n. 1200879. Relator Ministro Luiz Fux Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001258988&dt\\_publicacao=21/10/2010](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001258988&dt_publicacao=21/10/2010)> Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Resp n. 638.326. Relator Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200400229615&dt\\_publicacao=08/11/2004](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200400229615&dt_publicacao=08/11/2004)>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 199509. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201201402403&dt\\_publicacao=12/12/2012](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201201402403&dt_publicacao=12/12/2012)>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 1363809, Relator Ministro Hermann Benjamin. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=dissolu%E7ao+e+irregular+e+responsabilidade+e+subsidiaria+e+socio+e+gerente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=dissolu%E7ao+e+irregular+e+responsabilidade+e+subsidiaria+e+socio+e+gerente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)> Acesso em: 31 jul. 2013.
- BRASIL. Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 15 dez. 2012.
- CANAZARO, Fábio *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- CARNEIRO, Cláudio. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2012.

LOPES, Mauro Luis Rocha. *Processo Judicial Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário* à luz da doutrina e da jurisprudência. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário* à luz da doutrina e da jurisprudência. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. 3ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2012.