



UNIVERSIDADE TIRADENTES
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO-ARTIGO CIENTÍFICO

Pedro Leônidas Santana Tenório

José Gomes de Britto Neto-orientador

**CONTROVÉRSIAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO
SÓCIO-GERENTE NO PROCEDIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

ARACAJU-SE

2015

PEDRO LEÔNIDAS SANTANA TENÓRIO

CONTROVÉRSIAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE NO PROCEDIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso-Artigo-
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Tiradentes-UNIT, como
requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Aprovada em ____ / ____ / ____.

BANCA EXAMINADORA

Professor Orientador
Universidade Tiradentes

Professor Examinador
Universidade Tiradentes

Professor Examinador
Universidade Tiradentes

CONTROVÉRSIAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE NO PROCEDIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Pedro Leônidas Santana Tenório¹

RESUMO

O presente artigo trata sobre as controvérsias da responsabilidade tributária do sócio-gerente das empresas, que é denominada de responsabilidade de terceiro previsto nos artigos 134, VII e artigo 135, III, ambos do Código Tributário Nacional. Por meio de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais, que tem como escopo principal identificar os vários aspectos controvertidos dessa espécie de responsabilidade tributária, procurou-se, inicialmente, tratar a lógica da sujeição passiva tributária, com a finalidade de compreender o instituto da responsabilidade tributária, e em seguida a natureza jurídica dos dispositivos do CTN que tratam da responsabilidade tributária de terceiros do sócio-gerente, elencando as controvérsias que existem na doutrina e na jurisprudência. Abordou-se, posteriormente, a dissolução irregular como ato ilícito da responsabilidade do administrador da empresa, bem como as divergências da doutrina sobre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica como causa do encerramento irregular da empresa e, finalmente, a possibilidade do redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente nas hipóteses de dívidas ativas não tributárias. Com isso se buscou-se identificar a responsabilidade tributária mais plausível do sócio-gerente em face do inadimplemento de determinadas obrigações perante o Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade Tributária. Artigo 134, VII. Artigo 135, III. Código Tributário Nacional. Sócio-Gerente.

¹Graduando em Direito pela Universidade Tiradentes-UNIT. E-mail: leonycontato@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa ora apresentada teve como tema "Controvérsias acerca da responsabilidade tributária do sócio-gerente no procedimento da execução fiscal", motivada pelo alto índice de insucesso de empresas que deixam de adimplir os tributos devidos à Fazenda Pública, gerando destarte um grande volume de execuções fiscais que tramitam no judiciário brasileiro. Dentro desse contexto, buscou-se investigar acima de tudo a essência da responsabilidade tributária do sócio-gerente no âmbito da execução fiscal.

O grande propósito do trabalho é difundir, com base no conhecimento adquirido, apoio de doutrinas, pareceres e jurisprudências sobre o significado e os reflexos da responsabilidade tributária do administrador de empresas e mostrar o alcance da responsabilização tributária dos sócios e buscar, na medida do possível, contribuir na sedimentação do tema proposto.

Assim a pesquisa pautou-se em identificar e apontar os limites da responsabilidade tributária do sócio-gerente no âmbito tributário da execução fiscal, em seguida fragmentou-se o objetivo principal a fim de explicar as facetas e regras para a responsabilização do administrador de empresas, com intuito da Fazenda Pública ter sua pretensão em ver seu crédito satisfeito.

Desta forma, o tema escolhido foi fruto de certa quantidade de experiência, adquirida durante o estágio na Procuradoria da Fazenda Nacional, com sede em Aracaju-Sergipe. Observando *in loco* os procedimentos no bojo da execução fiscal, percebe-se que a responsabilidade tributária do administrador de empresas é bastante suscitada, seja pela Fazenda Nacional como exequente, seja pelo devedor como executado em sua defesa, ou seja, o assunto possui grande importância na dogmática tributária. Incluindo o fato de ser muito atual, por existir jurisprudências recentes com vários entendimentos, o que palpita reflexões acerca da responsabilidade tributária do sócio-gerente.

Em termos de controvérsias de vários aspectos da responsabilidade tributária do sócio-gerente, gera grande polêmica no âmbito do Direito Tributário e permanece dividindo opiniões em salas de aula, órgãos fazendários, escritórios de

advocacia e até mesmo aos gabinetes dos magistrados em todos os graus de jurisdição.

Nesta toada, a relevância prática do tema é notada com grande facilidade, haja vista a imensa quantidade de julgados sobre o assunto nos tribunais superiores e inferiores, somada ainda com a pluralidade de teses doutrinárias e a repercussão na prática forense, demonstrando seu grande interesse em termos científicos. Com este cenário rico em posições divergentes, pretende-se buscar no desenvolvimento do trabalho analisar, refletir, ponderar e trazer os raciocínios das questões envolvidas desta temática.

Tendo em vista que o presente trabalho se propõe a trazer as controvérsias acerca da responsabilidade tributária do sócio-gerente no âmbito da execução fiscal, o método a ser utilizado será o dialético, expondo teses e argumentos dos pontos divergentes dessa responsabilidade e trazendo reflexões a respeito dessas discordâncias na realidade prática, permitindo assim um desenvolvimento do presente estudo, utilizando-se da análise doutrinária, legislação e jurisprudência que envolve a matéria em discussão.

Além disso, esse trabalho é desenvolvido com um estudo qualitativo, de cunho bibliográfico, em que por meio dessa abordagem do método auxiliar, se torna mais compreensível qual a importância dessa responsabilidade do administrador de empresas para os mestres renomados doutrinadores e em nossa jurisprudência, de maneira a analisar como tais ideias permeiam na vida prática de todos os operadores do Direito.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

As pessoas que cumprem as obrigações tributárias são as que envolvem dois sujeitos: uma que tem o direito de receber o tributo e a outra que tem o dever de pagá-lo. A primeira, o sujeito ativo, e a segunda é o sujeito passivo, onde podemos observar de maneira pontual no art. 121 do Código Tributário Nacional², *in verbis*:

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

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

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

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

Com isso o sujeito passivo pode ser ou o contribuinte ou aquela outra pessoa denominada como responsável. A expressão responsável poder ter seu sentido amplo coincidindo com a expressão sujeito passivo, assim aquele que deve cumprir com a obrigação tributária e no seu sentido estrito a espécie de sujeito passivo responsável tributário. De acordo com os ensinamentos do professor Hugo Brito Machado:

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2011, p.151)

Com efeito, o sujeito passivo de qualquer obrigação tributária, nada mais é que a pessoa obrigada às prestações que constituam o objeto desta obrigação, prestações estas que variam de acordo com a natureza da obrigação. O sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto, foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em principais

² Lei 5.172 de 1966

ou acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação acessória³.

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, conforme visto acima no art. 121 CTN se amoldando a definição desse tipo de obrigação previsto no art. 113, §1º do mesmo diploma legal⁴. Já o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada ao cumprimento das prestações que constituam o objeto desta obrigação, ou seja, fazer ou não fazer alguma coisa, que não seja oferecer dinheiro, nos termos do art. 113 §2º do referido Código⁵.

Tanto o contribuinte quanto o responsável possuem relação com o fato gerador, no entanto, a diferença das espécies do sujeito passivo é que, aquele tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária e este não se reveste da condição de contribuinte, mas sua obrigação de pagar o tributo ou penalidade decorre de expressa disposição legal.

Dentro do estudo e análise das espécies do sujeito passivo, quando o CTN fala do sujeito passivo da obrigação acessória não o divide em espécies, apenas quando trata do sujeito passivo da obrigação principal, conforme visualizado no parágrafo único do art. 121 do CTN. Dessa forma, essa é a conclusão da sistemática adotada dentro da sujeição passiva tributária no CTN, onde focaliza no tributo que sujeito passivo da obrigação tributária na modalidade contribuinte é aquela pessoa que tem o dever de pagar o tributo em razão de ter praticado o fato gerador. Um exemplo seria o contribuinte do ISS (Imposto sobre serviço de qualquer natureza), onde a pessoa que pratica o fato gerador do imposto, ou seja, o prestador de serviço

³ Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

⁴ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

⁵ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

de qualquer natureza assim definido em lista anexa em lei complementar⁶. Outro exemplo seria o contribuinte do imposto de renda, que é a pessoa que auferir renda ou proventos de qualquer natureza.

Assim, são duas as características que qualificam o contribuinte, uma tem o dever de pagar o tributo e em razão de ter o mesmo praticado o fato gerador. Se praticar o fato gerador, mas não tem que pagar o tributo não é contribuinte, da mesma forma tem que pagar o tributo, mas não pratica o fato gerador.

No que diz respeito ao responsável possui da mesma forma como o contribuinte o dever de pagar o tributo, mas seu dever decorre de uma norma legal que o obriga a tanto. A responsabilidade tributária deve ocorrer segundo determinados critérios que vão desde conveniência do ente político até a sua real necessidade. Quando se pensa assim em responsabilidade tributária é uma verdadeira comodidade do fisco do ponto de vista do Estado, entretanto um dos princípios da incidência da tributação é a praticidade, ou seja, quanto mais prático for o tributo não é vantajoso somente para o ente público, mas também para toda a sociedade tornando menos oneroso, reduzindo assim a imposição tributária.⁷

Importante ainda salientar a limitação do CTN na definição de contribuinte que segundo o professor Luciano Amaro tem conceito jurídico-formal. “É contribuinte quem a lei identificar como tal, observados os parâmetros que decorrem da Constituição e do próprio Código Tributário Nacional”. Luciano Amaro (2011, p.328)

Com isso, uma vez delineado o panorama da sujeição passiva da obrigação tributária, podemos definir a responsabilidade tributária, na qual, não está sendo empregada no seu sentido comum da palavra, mas sim em uma ideia de responsabilidade fixada dentro de uma imposição de um dever, onde a lógica da

⁶ Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

⁷ “Razões de ordem prática na arrecadação tributária fizeram com que o Direito Tributário introduzisse expediente vários em prol da comodidade administrativa entre eles, a transferência da responsabilidade pelo crédito tributário do sujeito passivo natural para um terceiro, desde que haja expressa previsão legal. Só que a lei não poderá atribuir essa responsabilidade de forma arbitrária, ou seja, a qualquer pessoa que nada tem a ver com o fato gerador da obrigação tributária. Por isso, o art. 121, II, do CTN, deve ser interpretado articuladamente com o disposto em seu art.128, retrotranscrito”. (HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2012 p.476)

obrigação tributária vai surgir. Com isso, além do art.121, parágrafo único, II do CTN, o art. 128 traz de forma clara que o responsável tributário deve necessariamente vir indicado na lei de forma explícita ou expressa.

Vejamos o art.128 do CTN, *in verbis*:

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

Percebe-se que os dispositivos são claros em exigir que o responsável venha ser indicado na lei e não em norma infralegal e de modo expresso.

2.1 Classificação Da Responsabilidade Tributária no CTN

Essa divisão adotada pelo CTN tem seus méritos e defeitos. O mérito é que a sua sistemática em relação à sistemática da doutrina, foi a retirada de plano da responsabilidade tributária o caso da solidariedade, isto porque, no caso desta, prevista no art.124⁸, quando as pessoas têm interesse em comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, não são responsáveis, mas na verdade contribuintes, segundo a classificação e a definição adotada pelo art. 121, parágrafo único do código tributário. Assim, nesse aspecto, o código andou bem ao tratar da figura da solidariedade tributária no capítulo dedicado à obrigação tributária de modo geral e não na parte especificamente da responsabilidade tributária.

Em contrapartida, a sistemática adotada pelo CTN tem a desvantagem de ter mencionado, juntamente com as demais espécies de responsabilidade, a figura chamada responsabilidade por infrações, isto porque esta não trata de tributos como as demais espécies⁹. A responsabilidade por infrações trata de pagamento de multa

⁸Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem

⁹Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

que é um assunto à parte e distinto, então, o código acabou tratando dessa matéria em local inadequado e impróprio.

Diante disso, segundo o CTN, há três espécies de responsabilidade tributária por transferência, a responsabilidade dos sucessores, a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações¹⁰.

3 A NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE

3.1 A Responsabilidade Tributária De Terceiros

Previsto nos artigos 134 e 135 do código tributário, é o cerne da temática central, onde um dos incisos de ambos os artigos traz responsabilidades do sócio ou administrador de empresas com suas particularidades e diferenças. Entretanto, importante salientar, inicialmente, que essa terminologia adotada pelo CTN não é das melhores, pois fala da responsabilidade de terceiros, para falar apenas nas situações dos artigos acima citados, quando na verdade, se analisarmos de forma minuciosa o tema, veremos que todo responsável é terceiro, seja ele sucessor, substituto, etc, pois não foi ele que praticou o fato gerador, é uma terceira pessoa que tem alguma relação com a obrigação tributária, mas que é chamada expressamente pela lei a se responsabilizar pelo débito. Diante disso, o termo terceiro impregnado nessa espécie de responsabilidade é inadequado.

Vejamos primeiramente o teor do artigo 134 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente

¹⁰ Além da classificação do Código, existe a classificação doutrinária que segundo o professor Luciano Amaro, já que (...) “já antes do advento do Código Tributário Nacional, costumava identificar duas modalidades básicas: a da substituição e a da transferência. A diferença entre ambas estaria em que, na substituição, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um substituto legal tributário. Diversamente, na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada em razão de algum evento” (AMARO, Luciano. Direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva 2011, p.307).

com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. (Grifou-se)

Podemos notar que a definição de terceiro no art.134 que seria aquela pessoa que não praticou o fato gerador da obrigação tributária, mas tem o dever de pagar o tributo em razão de duas situações. A primeira delas quando é impossível cobrar do devedor original que é o caso do caput do art. 134 do CTN, o segundo seria que esse terceiro foi responsável indiretamente por aquela dívida, causado de alguma forma aquela dívida, ou ter falhado algum dever.

No entanto, conforme as palavras de Renato Lopes Brecho as expressões dificultam uma interpretação uniforme sobre tal dispositivo:

A existência de diversas teorias que explicam o art.134 do CTN pode ser um reflexo das palavras usadas pelo legislador. Afinal, a hermenêutica jurídica começa pela interpretação gramatical. E, nessa seara, a voz impossibilidade é vaga e imprecisa, muito mais do que outras expressões usadas pelo legislador em textos legais que não oferecem tanta margem a discussão como o indigitado artigo. Prova disso pode ser buscada no art.130 do CTN: aquisição (no texto indicado consta adquirentes) é uma palavra que não oferece tantas dificuldades quanta impossibilidade. O mesmo pode ser dito de “fusão, transformação ou incorporação”, constantes do art. 132 do mesmo Código. O estudo do direito comercial é capaz, sem maiores obstáculos, de apresentar os significados de tais palavras. (BRECHO, 2014, p.68)

Várias teorias se debruçam para traçar a natureza jurídica do artigo 134 do código¹¹, no entanto, a mais coerente é aquela que estabelece duplo requisito, ou seja, a impossibilidade econômica juntamente com a intervenção ou omissão do responsável. Assim, o responsável terá que intervir de maneira culposa ou se omitido para gerar destarte a insolvência do contribuinte. A lógica desse raciocínio é que essa responsabilidade é obviamente subjetiva e principalmente subsidiária, apesar de equivocadamente o legislador se valer da expressão “solidariamente”, já que a responsabilidade solidária na sistemática do CTN, não comporta benefício de ordem¹².

Reforçando esse pensamento a professora Maria Rita Ferragut nos ensina:

A responsabilidade é subsidiária na medida em que a lei permite que o terceiro responsabilize-se pela dívida sem que o credor certifique-se de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível. Primeiro, faz-se necessário exigir do contribuinte o cumprimento do objeto da prestação para, somente depois, se comprovada a impossibilidade da satisfação do crédito por esse sujeito-vale dizer, se efetivamente tiverem sido utilizados os meios disponíveis para a cobrança, que ainda assim restou infrutífera-cobrar do responsável tributário o valor em aberto. Com isso, o nascimento da relação jurídica de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento jurídico de que o contribuinte não pôde cumprir com a sua obrigação. Some-se a esse fato a intervenção ou omissão do responsável. (FERRAGUT, 2013, p.129)

¹¹ A teoria da substituição prevê essa responsabilidade do artigo 134 como uma substituição, distinta das substituições, onde a lei já prevê um terceiro responsável para o recolhimento do tributo, tendo como principal expoente o doutrinador Geraldo Ataliba. Outra teoria é aquela defendida principalmente por Alfredo Augusto Becker em que visualiza esse dispositivo como uma responsabilidade como garantia, de maneira que, a impossibilidade econômica gerava a possibilidade de o Fisco receber seu crédito do contribuinte ou do responsável.

¹² Nesse sentido vejamos o entendimento da natureza jurídica do dispositivo segundo a PGFN (Procuradoria Da Fazenda Nacional), através do Parecer nº1407/2013:

6. Trata-se de norma específica de solidariedade, em contraposição à norma genérica contida no art. 124 do CTN. Os responsáveis solidários por dependência possuem benefício de ordem, ou seja, **o crédito deve primeiramente ser exigido do contribuinte e, desde que não satisfeito, deve ser exigido do responsável dependente**. Entretanto, a alegação desse benefício é ônus do responsável solidário por dependência, que deve se opor expressamente à execução. **Em todo caso, é ônus da Administração Tributária provar que as pessoas elencadas nos incisos do art. 134 intervieram ou foram omissas quanto aos atos relacionados ao fato gerador.** (Grifou-se)

Aplicando ao inciso VII do mencionado dispositivo, que trata da responsabilidade dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas¹³, irá ocorrer numa fase na extinção formal da pessoa jurídica chamada liquidação, que se trata de atos que visam levantar o ativo, pagar o passivo e destinar o que sobrar (líquido), mediante partilha aos membros da sociedade, conforme os ditames da lei, contrato social ou estatuto. É o momento que antecede a extinção da pessoa jurídica e nessa fase o liquidante terá as mesmas responsabilidades do administrador¹⁴.E caso descumpra algum dever de maneira culposa, seja como um ato ou uma omissão gerará a responsabilidade do artigo 134, VII. ” 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 tenha agido ou se omitido, provocando-lhe a insolvência”. (BRECHO, 2014, p.86). Importante ainda salientar que apenas os sócios que detiverem poderes de gerencia e, durante o exercício desse encargo tiver intervindo ou se omitido de maneira culposa, contribuindo para a insolvência do contribuinte da obrigação tributária, incidirá na responsabilidade do artigo 134, VII do CTN.

Finalmente, o parágrafo único nos informa que em matéria de penalidades desse artigo só incide às de caráter moratório, assim, exclui-se nesse caso as

¹³ “O que define se uma sociedade é de capital ou de pessoas é o seu elemento preponderante. Nas de capital, o elemento primordial é a contribuição dos sócios para a constituição da sociedade. Nas de pessoas, o que importa é a figura do sócio, isto é, a pessoalidade, o caráter intuitu personae dos sócios. Requião a affectio societatis é um elemento característico do contrato de sociedade, servindo para distingui-la de outros tipos de contratos. Forma-se a sociedade de pessoas em razão dos próprios integrantes, isto, é em consideração às qualidades pessoais e subjetivas dos sócios, daí porque a cessão da participação de cada sócio na constituição do capital social desse tipo de sociedade é restrita, ou proibida, exatamente para preservar a intenção inicial de constituição e evitar o ingresso de terceiros estranhos aos quadros sociais. A sociedade de capital leva em conta a contribuição dos sócios para a sociedade. Não são importantes a figura do sócio ou suas qualidades pessoais. O que determina a associação entre eles é a parcela do capital com que cada um contribui para a constituição da sociedade. A negociação de suas participações é livre, permitida a entrada de terceiros à sua conformação inicial” (GUSMÃO, Monica. Lições de Direito Empresarial. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris,2009, p.63).

¹⁴. Art. 217 da Lei 6404/76. O liquidante terá as mesmas responsabilidades do administrador, e os deveres e responsabilidades dos administradores, fiscais e acionistas subsistirão até a extinção da companhia.

Art. 211 do Regulamento do Imposto de Renda/99 - 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 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 134):

IV - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

multas de ofício e as decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias e deve ter previsão expressa na Certidão de Dívida Ativa juntamente com a petição inicial, onde deverá conter pedido específico contra o responsável subsidiário, sob pena de excesso na execução.

Outro dispositivo que trata da responsabilidade de terceiros é o artigo 135 do Código Tributário Nacional:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (Grifou-se)

Inicialmente cumpre frisar que existe uma grande celeuma doutrinária, bem como na jurisprudência sobre a natureza jurídica desse dispositivo, isso em decorrência mais uma vez pelas expressões do legislador¹⁵. Nesse caso, o termo pessoalmente gera grande divergência. Doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon, Eduardo Sabbag, Maria Rita Ferragut, entre outros, defendem que a responsabilidade não é nem solidária nem subsidiária e sim exclusiva. Essa corrente atualmente é a majoritária. Defendendo a presente tese, Eduardo Sabbag apresenta a seguinte justificativa:

Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no artigo 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas pessoalmente, sobre o responsável citado quando

¹⁵ O STF antes 1988 e o STJ nos primeiros anos de sua existência defendia a tese da responsabilidade objetiva e solidária, em que o mero inadimplemento da pessoa jurídica gerava a responsabilidade pessoal do sócio gerente, tendo em vista que o administrador tinha interesse econômico juntamente com a pessoa jurídica contribuinte na ocorrência do fato gerador da obrigação, no entanto tal entendimento está superado, já que a responsabilidade do sócio-gerente ou diretor é subjetiva, como prevê os atos ilícitos no caput do art.135 do CTN.

houver (I) excessos de poderes ou (II) infração da lei, contrato social ou estatutos (SABBAG, 2014, p.781)

Defendendo a mesma teoria da responsabilidade exclusiva do sócio-administrador, Maria Rita Ferragut apresenta os seguintes elementos necessários para a configuração da responsabilidade no artigo 135, III do CTN:

Elemento Pessoal- refere-se ao sujeito passivo responsável pelo crédito tributário: executor material, partícipe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito;

Elemento Fático- refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Com isso, é evidente que há necessidade de dolo, denotando ser uma responsabilidade subjetiva, que pratica os atos ilícitos discriminados no caput do artigo 135, III do código, bem como que o sujeito tenha poderes de gerência e que efetivamente contribua para a prática do ilícito. No entanto, essa teoria se mostra equivocada, ao responsabilizar pessoalmente o sócio-gerente, excluindo a empresa contribuinte, como vítima dos atos ilícitos praticados pelo administrador, já que beneficiaria aquela, premiando pelos erros cometidos de seu administrador e consequentemente dificultando bastante o recebimento do crédito da Fazenda Pública, já que há situações em que o patrimônio da empresa é esvaziado, ocultando em nome do sócio, e há casos onde o patrimônio do sócio administrador é que esta ocultando em nome da empresa.

Outra teoria afirma ser a responsabilidade subjetiva e solidária é a mais acertada e coerente, perfilhada por alguns doutrinadores como Ricardo Lobo Torres e Hugo de Brito Machado (corrente minoritária), esse nos esclarece que:

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o artigo 135 cuida de hipótese de substituição, e que por isso a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da

responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independente de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei diga expressamente. Isto, alias, é o que se depreende do disposto no art.128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, 'a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário de terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte. (MACHADO, 2011, p.163)

Com essas palavras, isso significa que existe uma relação solidária entre a empresa contribuinte e o sócio administrador, mas que não comporta benefício de ordem, como aquela prevista no artigo 124 do CTN, ou seja, o Fisco pode cobrar tanto de um quanto de outro, desde que o administrador pratique atos dolosos que enseje sua reponsabilidade. Tal raciocínio parte da premissa que essa responsabilidade do artigo 135 tem natureza tributária e é uma responsabilidade por transferência, uma vez que a lei não põe a principio a responsabilidade do administrador, já que apenas surge com o cometimento dos atos ilícitos. Além disso, o entendimento de Hugo Britto Machado sobre a necessidade de lei para excluir o contribuinte da relação tributária é a que melhor revela a natureza do artigo 135, III do CTN, tanto no aspecto sistemático, quanto no teleológico do código¹⁶.

¹⁶ Corroborando esse entendimento a PGFN aduz, através do parecer nº1407/2013:

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

24. Assim, a partir da efetiva ciência acerca da caracterização do evento motivador da responsabilidade descrita no art. 135 do CTN, está autorizada a Fazenda Nacional a efetuar a cobrança em face do responsável. A partir daí – não antes –, será possível tanto a propositura da execução já em face do responsável, como o redirecionamento do executivo fiscal, caso tal sujeito já não conste como parte do feito.

Ademais, reforçando o pensamento da responsabilidade subjetiva e solidária do administrador, um informativo do Superior Tribunal de Justiça que reforça a necessidade da permanência do sócio administrador no cometimento de ato ilícito:

Informativo STJ Nº: 0550

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PERMANÊNCIA DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA APESAR DO REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL PARA SÓCIO-GERENTE. Nos casos de dissolução irregular da sociedade empresária, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente não constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica. O STJ possui entendimento consolidado de que “Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei” (EREsp 174.532-PR, Primeira Seção, DJe 20/8/2001). Isso, por si só, já seria suficiente para conduzir ao entendimento de que persiste a responsabilidade da pessoa jurídica. Além disso, atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o “fato gerador” de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito). Além do mais, não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (CTN e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. Entender de modo diverso, seria concluir que o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito – dissolução irregular –, ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credora). REsp 1.455.490-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26/8/2014. (Disponível: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/informativos/ramosde_direito/informativo_ramos_2014.pdf).

Esse informativo é um importante precedente do STJ no que diz respeito da necessidade da lei atribuir a responsabilidade tributária a terceiro de forma expressa, conforme previsão do artigo 128 do CTN, assim também da exclusão dessa responsabilidade do contribuinte, sem desprezar o fato que o artigo 135 é omissivo quanto à essa exclusão do contribuinte da relação jurídico tributária. Além disso, a finalidade da responsabilidade tributária é aumentar a eficácia da cobrança do crédito e essa teoria se mostra mais acertada.

3.2 A Dissolução Irregular Como Causa Da Responsabilidade Tributária Do Sócio-Gerente

A dissolução formal da pessoa jurídica apresenta um conjunto de atos, onde haverá a extinção da pessoa jurídica, e como visto no item anterior, existe uma fase prévia de liquidação, em que há um levantamento de valores que constitui o patrimônio da empresa (ativo e passivo) e em seguida, ocorre o pagamento das dívidas, com a finalização do procedimento com a partilha, em caso de resultado positivo a distribuição entre os sócios.

Ocorre que, tais formalidades não são suficientes para a baixa da empresa no registro comercial e nos cadastros fiscais. Exige-se, além disso, a observância dos artigos 1.102 e 1.109 do Código Civil¹⁷, de maneira que todas as suas obrigações sejam quitadas, inclusive as de natureza fiscal. Apesar de a dissolução irregular configurar um ato ilícito que enseja a responsabilidade do artigo 135, III do código, parte da doutrina discorda que a dissolução irregular gere essa responsabilidade do pagamento decorrente de uma obrigação tributária. Posicionamento adotado pelo professor Renato Lopes Brecho:

Nossa dificuldade de tipificar a dissolução irregular no art.135 do CTN advém da impossibilidade de aplicação de núcleo do dispositivo ao caso em comento. Em outras palavras, a dissolução (regular ou

¹⁷Art. 1.102. Dissolvida a sociedade e nomeado o liquidante na forma do disposto neste Livro, procede-se à sua liquidação, de conformidade com os preceitos deste Capítulo, ressalvado o disposto no ato constitutivo ou no instrumento da dissolução.

Parágrafo único. O liquidante, que não seja administrador da sociedade, investir-se-á nas funções, averbada a sua nomeação no registro próprio.

Art. 1.109. Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbado no registro próprio a ata da assembleia.

Parágrafo único. O dissidente tem o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, devidamente averbada, para promover a ação que couber.

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.123 nem no art. 135 do Código. (BRECHO, 2014, p.116)

Entretanto, não procede o posicionamento que afirma que a dissolução irregular não gera a responsabilidade tributária, pois o STJ, por meio da súmula 435, rechaça as inúmeras situações concretas em que ocorre dissolução informal da empresa, constatada no curso da execução fiscal:

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.

O redirecionamento no enunciado da referida súmula é uma técnica da Fazenda Pública, por meio da qual faz valer o recebimento de seu crédito, quando ficar constatado o cometimento de ato ilícito do sócio administrador no período de sua gestão. Sobre este tema, válido mencionar a redação do artigo 2º, parágrafo único, da Portaria PGFN nº 180/2010, alterada pela Portaria PGFN nº 713/2011:

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 da pessoa jurídica é fraudulenta.

Assim entende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que, além do sócio administrador, respondem pela dissolução irregular terceiros não sócios, que tenham poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os que geriam a pessoa jurídica na época do fato gerador, mas desde que tenham se retirado de maneira fraudulenta, colocando pessoas como “laranjas”.

3.3 Impossibilidade de encerramento irregular como única causa para a desconsideração da personalidade jurídica

Uma vez delineado o alcance da dissolução irregular, há necessidade de verificar se é uma causa idônea para aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Inicialmente vigora no Direito brasileiro o princípio da autonomia patrimonial, em que, as pessoas jurídicas são sujeitos de direitos, ou seja, possuem personalidade jurídica distinta de seus membros. “A pessoa jurídica é uma criação do Direito, em razão da própria necessidade de conjugar vontades para a consecução de objetivos impossíveis à atividade individual isolada” (GUSMÃO, 2009, p.53).

No entanto, nosso próprio ordenamento prevê algumas situações em que essa autonomia patrimonial pode ser afastada. Tais hipóteses são chamadas, justamente, de desconsideração da personalidade jurídica ou “disregard of legal entity”¹⁸. Quando se aplica a desconsideração da personalidade jurídica, os bens pessoais dos administradores ou sócios são utilizados para pagar dívidas da pessoa jurídica. No âmbito das relações civis gerais, esta disciplinada no art. 50 do CC¹⁹:

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

Desse modo, na desconsideração da personalidade jurídica, o juiz, mediante requerimento, autoriza que os bens pessoais dos administradores ou sócios sejam utilizados para pagar as dívidas da pessoa jurídica, mitigando, assim, a autonomia patrimonial.

Ocorre que, é muito comum na prática nas relações tributárias a súmula 435 do STJ ser suscitada para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica prevista no Código Civil. O próprio STJ vem entendendo que o encerramento das

¹⁸ “Foi no âmbito da common law, principalmente a norte-americana, que se desenvolveu, inicialmente na jurisprudência, a desconsideração da personalidade jurídica” (REQUIÃO, apud GUSMÃO, 2009, p.105-106).

¹⁹ A desconsideração da personalidade jurídica não é prevista apenas no Código Civil, mas também no Código de defesa do Consumidor e da Lei ambiental (lei nº9605/98), em que estes dois últimos microssistemas adotam a teoria menor, isso porque para que haja a desconsideração da personalidade jurídica nas relações envolvendo consumo ou responsabilidade civil ambiental, basta provar a insolvência da pessoa jurídica, já aquele adota a teoria maior, pois, o artigo 50 do CC, além da insolvência, deve provar o desvio de finalidade(teoria maior subjetiva) ou a confusão patrimonial(teoria maior objetiva).

atividades ou dissolução, ainda que irregulares, da sociedade não é causa por si só, para a desconsideração da personalidade jurídica prevista no CC²⁰. Essa também é a posição da doutrina majoritária, conforme previsto no Enunciado da IV Jornada de Direito Civil:

282- Art.50: O encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só, não basta para caracterizar abuso da personalidade jurídica.

Isso não significa que o encerramento da sociedade nunca será causa da desconsideração de sua personalidade, mas pode ser um indício de que houve abuso da personalidade, seja por desvio de finalidade ou confusão patrimonial, mas serão necessárias outras provas para que se cumpra o que exige o artigo 50 do CC.

Portanto, o raciocínio do enunciado da súmula 435 do STJ não pode ser aplicado para as relações de Direito Civil, pois o Código Civil traz especificidades sobre o tema, diferente do Código Tributário Nacional, já que essa súmula não trata de desconsideração da personalidade, mas sim, sobre o redirecionamento da execução fiscal de acordo com as próprias regras do CTN.

3.4 Redirecionamento da execução Fiscal para o sócio-gerente nas hipóteses de dívidas não tributárias

A Execução Fiscal é regulamentada pela lei 6830/80, em que se trata de uma execução fiscal proposta pela Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal e Municípios e suas respectivas autarquias e fundações). Nesse processo, poderão ser cobrados do devedor créditos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa²¹.

²⁰ STJ. 2ª Seção. EREsp 1306553/SC, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, julgado em 10/12/2014.

²¹ Lei 4320/64 (Normas gerais de Direito Financeiro)

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

Durante os tramites da Execução fiscal, por exemplo, é comum quando não consiga fazer a citação da empresa, porque ela não mais está funcionando no endereço indicado como seu domicílio fiscal, é possível concluir que ela foi dissolvida irregularmente, ensejando o redirecionamento da execução, conforme já visto o entendimento da súmula 435 do STJ. No entanto, um dos argumentos utilizados pelos advogados para evitar o redirecionamento era o de que o artigo 135 do Código Tributário Nacional não pode ser aplicado para dividas não tributárias.

Para superar essa alegação, existem dispositivos da legislação civil e empresarial que preveem a possibilidade de que o sócio-gerente da sociedade seja responsabilizado caso tenha havido infração à lei:

Lei nº 6404/76

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

- I- Dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
- II- Com violação da lei ou estatuto

Decreto nº 3.708/19

Art.10. Os sócios gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

Como bem pontuou o Ministro do STJ Mario Campbell no julgado de um caso concreto, não há como compreender que o mesmo fato jurídico “dissolução irregular” seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

tributário e não o seja para execução fiscal de débito não tributário²². Portanto, quando a sociedade empresária for dissolvida irregularmente, é possível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da pessoa jurídica executada mesmo que se trate de dívida não tributária, sendo desnecessário nesse caso provar existência de dolo por parte do sócio. Assim, a súmula 435 do STJ pode ser aplicada tanto para execução fiscal de dívida tributária e dívida não tributária.

4 CONCLUSÃO

A responsabilidade tributária surge a partir do instante em que a relação jurídica tributária se instaura, uma vez o sujeito passivo possuindo o dever do pagamento do tributo. E esse sujeito passivo, ao contrário do contribuinte, possui uma relação indireta com o fato gerador, ficando a cargo da lei expressamente prever, e por isso é denominado de terceiro.

Dentre as modalidades da responsabilidade tributária, existe uma chamada responsabilidade de terceiros, que apesar da redundância, já que todo terceiro responsável tem previsão nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. O primeiro artigo 134 trata da responsabilidade subsidiária, na medida em que na impossibilidade do cumprimento da obrigação por parte do contribuinte, o responsável, uma vez intervindo de forma culposa, demonstrada pela Administração tributária, deverá responder pelo adimplemento da mesma. Essa é a teoria dentre várias na doutrina que é a mais correta por considerar a impossibilidade econômica do contribuinte somada à omissão ou ação do responsável que leve a essa situação. O segundo dispositivo, o artigo 135, trata dos atos em que as pessoas do artigo 134, mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes de pessoas jurídicas de direito privado cometerem atos ilícitos tipificados em seu *caput*. Dessa forma, em consonância com os aspectos sistemáticos e teleológicos, a natureza do artigo em exame é subjetiva e solidária, de maneira que, uma vez detectado pela Fazenda Pública os atos perpetrados pelos administradores em geral das empresas, estes responderam solidariamente com o contribuinte pela dívida, com a finalidade de garantir uma maior efetividade na execução fiscal. E um desses atos ilícitos do artigo 135 mais corriqueiro é a dissolução irregular como causa idônea para o

²² Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. REsp 1.371.128-RS, Relator: Ministro. Mauro Campbell Marques, julgado em 10/09/2014 (recurso repetitivo) (informativo 547).

redirecionamento da execução fiscal, como uma forma de compartilhar a reponsabilidade da dívida com o contribuinte.

Além disso, nesse contexto a dissolução irregular da empresa, não é uma única causa para gerar a desconsideração da personalidade jurídica, em que desconsidera momentaneamente a pessoa jurídica, para responsabilizar o sócio, nos casos excepcionais previstos em lei, e sim um dos indícios para a caracterização da dissolução irregular da empresa, não sendo, portanto, uma única causa para gerar tal ato ilícito. E finalmente os créditos não tributários, previstos em leis esparsas, preveem a responsabilidade também do sócio se causarem prejuízo a terceiros, infringindo lei ou contrato social e estatuto, agindo além de seus poderes de forma irregular.

REFERÊNCIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Brasil. Ministério Da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Do parecer no tocante às alterações dos modelos de Certidão de Dívida Ativa e de petição inicial. Nota PGFN/CDA Nº 176/2012. Exame dos itens “d”, “e”, “f”, “g” e “h” da conclusão da referida nota. Parecer nº 1407 de 16 de Julho de 2013.

BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135 / Renato Lopes Becho. São Paulo: Saraiva 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GUSMÃO, Monica. Lições de Direito Empresarial. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (Brasil). Portaria nº 180 de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Diário Oficial Da União. Brasília, DF, Seção 1, 18 de fev.2010.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 14 abr.15.

DISPUTE ABOUT SOCIAL AND MANAGER'S TAX LIABILITY IN TAX ENFORCEMENT PROCEDURE

ABSTRACT

This article discusses the controversies of the tax liability of the managing partner of the company, which is called the third responsibility envisaged in Articles 134, VII and Article 135, III both the National Tax Code. Through doctrinal and jurisprudential research, whose main scope to identify the various controversial aspects of this kind of tax liability, so that will be initially treated the logic of the tax passive subjection, in order to understand the institute's tax liability, then the legal nature of the CTN provisions addressing the tax liability of the third managing partner, listing the controversies that exist in doctrine and jurisprudence, will be addressed after the irregular dissolution as tort the company administrator's responsibility, then the differences the doctrine of piercing the Institute of legal personality as a cause of the abnormal termination of the company and finally the possibility of redirecting the tax lien to the managing partner in the event of non-tax debts active.

KEYWORDS: Tax Liability. Redirection. Managing Partner.