

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E A  
JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA\***

**THE TAX RESPONSIBILITY OF BUSINESS PARTNER AND THE  
JURISPRUDENCE OF THE SUPERIOR COURT OF JUSTICE**

Paulo Roberto Lyrio Pimenta\*\*  
Rafael Barbosa Figueredo\*\*\*

**RESUMO:** A sujeição passiva tributária sempre despertou muitos debates doutrinários e jurisprudenciais, desde a edição do Código Tributário Nacional. Ultrapassado meio século de vigência desse diploma normativo, ainda restam várias questões que ainda não encontraram uma solução adequada, que possibilitasse uma aplicação da lei de forma segura e coerente. Um desses temas é a responsabilidade pessoal dos sócios, diretores, gestores e administradores pelos débitos tributários das pessoas jurídicas das quais participam. Sobre esse assunto, existem vários problemas que vêm sendo enfrentados e solucionados pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, todavia, alguns deles ainda não encontraram uma definição pacífica no âmbito desta Corte. O presente estudo, partindo de algumas premissas teóricas acerca da responsabilidade tributária, buscará examinar os principais pontos objeto de decisões pelo mencionado Tribunal, acerca da responsabilidade tributária dos sócios, quais sejam; necessidade de exercício do poder de gerência para ser responsabilizado, impossibilidade de responsabilização diante do mero inadimplemento da obrigação tributária, presunção de legitimidade da Certidão de Dívida Ativa, redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente; definição do sócio gerente para o qual a ação de execução fiscal poderá ser redirecionada. Ao final do estudo, serão apresentadas as conclusões, numa tentativa de contribuir com o debate existente sobre a matéria.

**Palavras chaves:** Responsabilidade Tributária; Sócio; Jurisprudência.

---

\* Recebido em 17.10.2017  
Aceito em: 12.11.2017

\*\* Pós-Doutorado na Universidade de Munique. Doutor em Direito pela PUC-SP. Professor da UFBA e da UCSAL. Juiz Federal na Bahia. **Bahia – BA. E-mail: p-pimenta@uol.com.br**

\*\*\* Mestrando em Direito pela UFBA. **Bahia – BA. Advogado. Email: rafaelbcf@gmail.com**

**ABSTRACT:** Passive tax subjection has always aroused many doctrinal and jurisprudential debates since the publication of the National Tax Code. After a half-century of validity of this normative document, there are still several questions that still have not found an adequate solution that would enable law enforcement in a safe and coherent way. One of these topics is the personal responsibility of the members, directors, managers and administrators for the tax debts of the legal entities in which they participate. On this subject, there are several problems that have been addressed and settled by the jurisprudence of the Superior Court of Justice, however, some of them have not yet found a peaceful definition within this Court. The present study, based on some theoretical assumptions about tax liability, will seek to examine the main points subject to decisions by the aforementioned Court, regarding the tax liability of the members, that is; Need to exercise management power to be held accountable, impossibility of accountability due to mere default of the tax obligation, presumption of legitimacy of the Certificate of Active Debt, redirection of fiscal execution to the managing partner; Definition of the managing partner for which the enforcement action can be redirected. At the end of the study, the conclusions will be presented in an attempt to contribute to the existing debate on the subject.

**Keywords:** Tax Responsibility; Partner; Jurisprudence.

## 1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade pessoal dos sócios e diretores de pessoas jurídicas por débitos tributários em muitos casos é a última chance de o Fisco conseguir satisfazer o crédito tributário, no entanto, tal responsabilização tem sempre que atender os requisitos legais para a sua aplicação, sob pena de se configurar cobranças ilegais. Por isso, o tema é bastante corriqueiro na jurisprudência dos Tribunais Pátrios e envolve uma histórica disputa entre Fisco e Contribuintes.

Se por um lado, o Fisco, em alguns casos, tende a ver, equivocadamente, os sócios das pessoas jurídicas como garantidores dos créditos tributários constituídos em desfavor das pessoas jurídicas das quais são sócios, por outro, em verdade, há contribuintes que, de fato, buscam se esquivar o pagamento de tributos e utilizam a personalidade jurídica da empresa para praticar atos de sonegação.

Neste contexto, cabe aos Tribunais Pátrios, principalmente ao Superior Tribunal de Justiça, determinar os limites de interpretação da norma esculpida no art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal dos sócios, bem como dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, quanto aos débitos tributários destas.

O presente trabalho ocupa-se das principais questões julgadas e definidas pela mencionada Corte de Justiça sobre esse tema.

## 2. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

### 2.1. sujeito passivo

A hipótese de incidência tributária, ou antecedente da norma de incidência tributária, é formada pelo critério material – conduta do sujeito passivo; critério espacial – local onde é praticada esta conduta; e critério temporal – momento da ocorrência da conduta; e, quando concretizada, enseja a ocorrência do conseqüente da norma de incidência tributária, constituído pelo critério pessoal, formado pelo sujeito ativo e **sujeito passivo**; e pelo critério quantitativo, composto por base de cálculo e alíquota.

Desta forma, uma vez praticada certa conduta prevista na lei, em determinado lugar e tempo, o agente que a praticou passa a figurar como sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, que consiste em entregar ao sujeito ativo uma determinada quantia em dinheiro (tributo).

A sujeição passiva tributária pode decorrer da prática do fato gerador; da ocorrência de norma posterior que modifique o polo passivo; ou de uma norma concomitante à hipótese de incidência tributária que altere o critério pessoal do conseqüente da norma de incidência, sendo o sujeito passivo, respectivamente, o contribuinte, o responsável por transferência ou o substituto tributário.

#### 2.1.1. Contribuinte

A obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador, o qual se configura com a concretização, no mundo fenomênico, da situação hipotética prevista de forma geral e abstrata na lei.

Esta lei que institui o tributo é editada conforme as normas de competência previstas na Constituição, que descrevem as condutas em razão das quais os entes tributantes estão autorizados a instituir tributos.

Estas condutas ensejadoras da cobrança do tributo traduzem situações dotadas de relevância econômica, que revelam a riqueza das pessoas envolvidas. A relevância econômica é imprescindível à imposição do tributo, pois o Estado só pode se apropriar de parcela de riqueza existente. Admitir-se a tributação de situações desprovidas de conteúdo econômico, conferindo ao Estado o poder de escolher qualquer fato como hipótese de incidência do tributo, acarretaria na eleição arbitrária de situações isoladas, o que configuraria nítida punição e não tributo<sup>1</sup>.

Diante disto, constituem materialidade das hipóteses de incidência, por exemplo, a propriedade de um automóvel (IPVA), a prestação de um serviço (ISS), a venda de uma mercadoria (ICMS), o auferimento de renda (IR). Em todas estas situações, há uma presunção de riqueza possuída por aquele que pratica o fato gerador, refletindo, por conseguinte, a sua capacidade econômica.

Pode-se dizer então que do critério material da hipótese de incidência se infere o sujeito passivo da obrigação tributária. Ou seja, a princípio, só poderá ser eleito como sujeito passivo aquele titular da riqueza representada na conduta que faz nascer o dever de pagar o tributo.

Assim, o sujeito passivo do IPVA é o proprietário do veículo, bem como o prestador do serviço é quem deve o ISS, o comerciante que aliena a mercadoria deve recolher o ICMS, e o dono da renda auferida deve pagar o IR.

---

<sup>1</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 221.

Há, portanto, na hipótese de incidência tributária, a indicação do destinatário legal tributário<sup>2</sup>, que é o titular da riqueza tributada, ou seja, aquele que detém a capacidade contributiva<sup>3</sup>.

Contribuinte, por sua vez, é aquele que, além de praticar o fato gerador, tem a obrigação de pagar o tributo ao Fisco, logo, considera-se um equívoco denominar contribuinte quem apenas pratica o fato imponible, mas não integra o polo passivo da obrigação tributária porque é substituído por terceiro indicado na lei.

O destinatário legal tributário é, portanto, somente quem pratica o fato gerador da obrigação tributária. Acaso o destinatário seja eleito como sujeito passivo da obrigação tributária poder-se-á chamá-lo de contribuinte, de outro modo, ocorrendo a incidência de uma norma que eleja outra pessoa como responsável pelo recolhimento do tributo, não haverá a figura do contribuinte, apenas a do destinatário legal tributário e a do responsável.

O Código Tributário Nacional, art. 121, I, define contribuinte como aquele que *tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*.

Logo, se o contribuinte é aquele que guarda relação pessoal com o fato gerador, e este fato gerador pressupõe uma situação representativa de riqueza, o contribuinte só pode ser o titular desta riqueza.

Portanto, o contribuinte só poderá ser aquele titular do patrimônio indicado no fato signo presuntivo de riqueza. Há situações, entretanto, em que o

---

<sup>2</sup> VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. trad. por Roque Antonio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 109-110.

<sup>3</sup> Como no Sistema Constitucional Brasileiro as possíveis hipóteses de incidência tributária estão previstas na Constituição, Marçal Justen Filho entende que é melhor falar em destinatário constitucional tributário (Op. cit., p.110).

Estado precisa atribuir a obrigação de recolher o tributo devido à pessoa diversa daquela titular da riqueza objeto da incidência tributária, o que a doutrina convencional denomina sujeição passiva tributária indireta, composta pelas figuras do responsável tributário *stricto sensu* e do substituto tributário.

### 2.1.2. Responsável

O disposto nos arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional não faz distinção entre responsabilidade e substituição, pois apenas prevê, de forma genérica, o instituto da responsabilidade.

Assim, responsável tributário é aquele que, apesar de não ser titular da riqueza tributada, tem a obrigação de entregar ao Fisco a prestação pecuniária referente ao tributo, ou seja, aquele que, nada obstante não guardar relação direta com o fato gerador, responde pelo crédito tributário perante o Fisco. A responsabilidade a que o CTN faz menção é no sentido lato, e engloba a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência (responsabilidade *stricto sensu*).

Entendemos que as normas do CTN são confusas, pois misturam dois institutos distintos que são a substituição tributária e a responsabilidade tributária. Aliamo-nos às vozes da doutrina que preferem chamar de responsabilidade tributária a situação pela qual o dever de pagar o tributo nasce para o contribuinte, todavia, por ocorrência de um fato superveniente, previsto na norma que institui a responsabilidade tributária, recai para terceira pessoa.

Sendo assim, responsabilidade tributária seria o instituto pelo qual uma pessoa diversa do contribuinte assume a obrigação de pagar o tributo – que originariamente era do contribuinte – em razão de incidência de uma norma jurídica posterior à hipótese de incidência tributária.

Nesse sentido, são os ensinamentos de Berliri<sup>4</sup>, para quem a diferença fundamental entre o responsável e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, dessa forma, a posição do contribuinte.

Para Marçal Justen Filho, tanto na responsabilidade por transferência como na substituição existem duas endonormas tributárias. A primeira é a norma tributária comum (que atribui ao contribuinte o dever de pagar o tributo), enquanto a segunda (acessória, não autônoma) descreve uma situação de poder, em sua hipótese de incidência, consistente em se encontrar um terceiro qualquer em situação de poder jurídico perante o destinatário legal tributário. Sendo assim, enquanto na substituição tributária, a situação de poder é sobre o gozo da riqueza que conduz ao nascimento do tributo, na responsabilidade a situação de poder envolve o controle e a fiscalização do cumprimento da prestação tributária, já existente e devida, o que permite que o responsável exija e verifique o cumprimento da prestação devida pelo contribuinte. Caso o responsável descumpra a conduta prevista na hipótese da norma secundária, incidirá o mandamento desta norma, o qual determina que o sujeito destinatário da responsabilidade passará a ter o dever de pagar o tributo.<sup>5</sup>

Outrossim, vale ressaltar que diferentemente da responsabilidade por transferência, a substituição tributária faz nascer, desde a incidência do tributo, o

---

<sup>4</sup> BERLIRI, Antonio. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. Milano, Giuffrè, 1965, p. 125.

<sup>5</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986, p. 287-302 e 352



dever de recolher o tributo para uma pessoa estranha ao fato gerador, ou seja, nesta, o contribuinte, em momento algum, assume a obrigação<sup>6</sup>:

Deste modo, há de se observar que, segundo o CTN, o responsável tributário previsto nos arts. 121, II, e 128 pode ser o i) substituto tributário (responsável por substituição); ou ii) responsável por transferência.

## 2.2. Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade tributária de terceiros está prevista nos arts. 134 e 135 do CTN, contudo, há grande diferença entre esses dois dispositivos legais. Isso porque enquanto o art. 134 se enquadra nas hipóteses de meras ações ou omissões praticadas pelos possíveis responsáveis, o art. 135 exige a ocorrência de um ato ilícito (praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos).

Ao nosso ver, o art. 134 não deve ser interpretado como uma responsabilidade subsidiária automática. Ele deve ser interpretado no sentido de que para a responsabilização do terceiro é imprescindível a exigência de relação de causa e efeito entre a participação deste terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas<sup>7</sup>.

As pessoas arroladas no art. 134 somente serão responsáveis pelo pagamento do tributo se este for devido em razão de alguma ação ou omissão de sua parte. É elucidativo o exemplo citado por Luis Eduardo Schoueri<sup>8</sup>: nos casos de falência é normal que a massa falida não tenha condições de arcar com

---

<sup>6</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975, p. 93

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 753

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 639

os débitos tributários, o que não justifica que o síndico seja responsável por estes, salvo quando o tributo deixar de ser pago por ato ou omissão do síndico, situação em que ele será responsável tributário.

Discordamos, portanto, do entendimento de Renato Lopes Becho<sup>9</sup>, que entende que o art. 134 se trata de nítida norma de representação, regra processual dirigida à cobrança do tributo, decorrente da impossibilidade jurídica de se exigir o tributo das pessoas representadas. Isso porque tal interpretação transformaria os terceiros indicados no art. 134 em verdadeiros garantidores dos débitos tributários nos casos ali arrolados.

Por outro lado, interpretar o art. 134 do CTN desta forma desembocaria na conclusão de que não se trata norma de natureza tributária, e sim de natureza fiduciária, conforme defendia Alfredo Augusto Becker<sup>10</sup>.

Sendo assim, concluímos que a responsabilidade tributária instituída no art. 134 decorre da conjugação de dois requisitos: i) de uma ação ou omissão do terceiro indicado na lei, a qual não necessariamente precisa ser um ato ilícito, que implique na ausência de pagamento do tributo pelo contribuinte; e ii) seja impossível exigir o tributo do contribuinte<sup>11</sup>.

Por sua vez, o art. 135 determina que a responsabilidade pessoal dos terceiros surgirá quando a obrigação tributária for resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

---

<sup>9</sup> BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo. Dialética 2000, p. 151

<sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Cejus, 1998, p. 561

<sup>11</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 3ª Edição. Noeses. 2013, p. 128

Neste ponto há de se frisar a expressão "*resultantes*" constante no *caput* do art. 135 do CTN. Mediante esta expressão, a norma de responsabilidade tributária prevista neste dispositivo legal condiciona que a obrigação tributária seja consequência desse ato ilícito praticado por algum dos responsáveis arrolados nos arts. 134 e 135.

Como ensina Schoueri<sup>12</sup> sobre o tema, esta expressão denota a ocorrência de um ato/fato jurídico complexo, composto de três aspectos: i) um ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato ou estatuto social; ii) fato jurídico tributário (lícito); iii) uma relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito.

Ressalte-se, desde já, que a falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador, pois o fato ilícito não-tributário que origina é necessariamente anterior ao vencimento da obrigação. O ilícito opera-se em momento que antecede a efetivação do evento tributário.

Assim, entende-se que a responsabilização pessoal prevista no art. 135 do CTN imputa ao responsável o recolhimento do tributo devido originariamente pelo contribuinte, em virtude de o responsável ter praticado algum ato ilícito que tenha implicado na ocorrência do fato gerador.

### 2.2.1. Responsabilidade Tributária do Sócio

É possível a responsabilização pessoal do sócio pelos débitos tributários das pessoas jurídicas de que faz parte, no entanto, esta deve ser efetuada de acordo com as normas dos arts. 134 e 135 do CTN.

---

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed., p. 557e ss.

Vale ressaltar que não há que se cogitar a existência de solidariedade entre o sócio e a pessoa jurídica em razão de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN).

Ora, o interesse comum que justifica a existência da solidariedade prevista nesse dispositivo legal está relacionado à situação que representa a ocorrência do fato gerador, ou seja, o critério material da hipótese de incidência tributária tem que interessar a mais de uma pessoa para que seja verificada a solidariedade ali prevista.

O interesse comum no fato gerador representa uma posição comum entre os devedores solidários do tributo, tal como a dos coproprietários de um imóvel pelo pagamento do IPTU. A solidariedade nada mais é do que a pluralidade de sujeitos em uma mesma situação jurídica.

O art. 134, VII, do CTN, prevê a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, quando o tributo não puder ser pago pela pessoa jurídica e quando os sócios interferirem no descumprimento da obrigação tributária por ação ou omissão (exigência dos dois requisitos).

Neste ponto, vale ressaltar que este dispositivo tem aplicação restrita, pois somente se enquadra nos casos de liquidação de pessoas jurídicas que se enquadrem na classificação de sociedades de pessoas, as quais são constituídas *intuito personae*, ou seja, em razão da relação que os sócios possuem entre si, diferentemente das sociedades de capital, em que se verifica o *intuito pecuniae*, pois os sócios reúnem recursos para o desenvolvimento da atividade empresarial. São exemplos de sociedade de pessoas as sociedades simples, em nome coletivo, em comandita simples, e em conta de participação, por outro lado, a sociedade anônima e a em comandita por ações são exemplos de sociedade de capital.

Por sua vez, o art. 135, I, faz referência à possibilidade de os sócios, uma vez que mencionados no art. 134, bem como os mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, responderem pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica quando praticarem ato ilícito com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social, que implique na ocorrência de fato gerador de tributo.

Ressalte-se que o simples fato de ser sócio não permite a responsabilidade pessoal. Isso porque, ainda que os sócios tenham sido mencionados no art. 134, VII, ao qual o inciso I do art. 135 faz referência, uma das condições para imputação da responsabilidade pessoal prevista no art. 135 é de que o ato ilícito praticado pelo responsável tenha acarretado a ocorrência do fato gerador. Essa exigência desemboca na conclusão de que somente aqueles que tenham poder de gerência na pessoa jurídica podem ser responsabilizados pessoalmente com base no art. 135, pois sem exercer a gerência não seria possível a prática de um ato ilícito que fosse causa da obrigação tributária (requisitos para configuração da responsabilidade pessoal do art. 135). Ademais, o sócio que é referido no art. 134, VII, é somente aquele da sociedade de pessoas, e não todo e qualquer sócio.

Portanto, conforme determina o CTN, a responsabilização pessoal do sócio-gerente dependerá sempre da comprovação, pelo Fisco, da prática de um ato ilícito (excesso de poderes ou ofensa a contrato ou a estatuto social) que tenha uma relação de causalidade com a ocorrência do fato gerador praticado pela pessoa jurídica.

### **3. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: ANÁLISE CRÍTICA**

#### **3.1. necessidade de prática de poder de gerência**

O Superior Tribunal de Justiça<sup>13</sup> sedimentou o entendimento de que somente o sócio que exerça poderes de gerência na sociedade pode ser responsabilizado pessoalmente com base no art. 135, I, do CTN. Trata-se de um acerto da jurisprudência, pois, conforme já explicitado acima, somente aquele que tem poderes para administrar a sociedade, tomando decisões, pode cometer um ato com excesso de poder, de ofensa à lei, contrato ou estatuto social que acarrete em obrigação tributária.

#### **3.2. impossibilidade de responsabilização do sócio por mero inadimplemento de tributo**

Outrossim, resta pacificado o entendimento, tanto em verbete sumular (Súmula 430) como em recurso repetitivo<sup>14</sup>, no sentido de que o mero inadimplemento de tributo não configura ilícito a justificar a responsabilização pessoal do sócio. Esse posicionamento está em consonância com o quanto previsto no CTN e defendido pela doutrina, conforme acima examinado, uma vez que o motivo da aplicação do art. 135 do CTN é a prática de um ato ilícito que acarrete no surgimento da obrigação tributária, e não o descumprimento desta.

---

<sup>13</sup> STJ, REsp 852.801, 1ª. Turma, Rel. Min. José Delgado, 02/10/2006.

<sup>14</sup> STJ, REsp 1101728, 1ª. Seção. Rel. Min. Teori Zavascki, 23/03/2009.

### 3.3 presunção de legitimidade da cda na qual é incluído o nome do sócio

Por outro lado, resta pacificado o entendimento, em sede de recurso repetitivo<sup>15</sup> de que há presunção de legitimidade da Certidão de Dívida Ativa que inclui o nome do sócio como codevedor do crédito tributário, e que, portanto, cabe ao responsável o ônus probante para comprovar que não praticou qualquer ato que implique em responsabilidade pessoal.

De fato, a Certidão de Dívida Ativa tem presunção de liquidez e certeza, conforme determina o art. 204 do CTN, contudo, não se pode perder de vista que esta presunção decorre do fato de que a constituição do crédito tributário é realizada mediante processo administrativo que conta com a participação do contribuinte, garantindo-lhe o exercício da ampla defesa e do contraditório, e que representa um autêntico controle de legalidade do lançamento tributário realizado pelo Fisco.

Tanto é assim que o art. 202, III e V, do CTN, determina que o termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: a) a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; e b) sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Ao nosso ver, as únicas hipóteses em que a Certidão de Dívida Ativa não indicará expressamente o número do processo administrativo referente à constituição do crédito tributário serão i) as hipóteses de lançamento de homologação em que o débito confessado pelo contribuinte não é pago e; ii) nos casos em que, oportunizada a defesa, o contribuinte deixou de apresentá-la. Nos

---

<sup>15</sup> STJ, REsp 1104900, 1ª. Seção, Rel. Min. Denise Arruda, 11/04/2009.

demais casos, necessariamente deverá ser indicado o processo administrativo que precedeu a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

O pressuposto de fato da sujeição passiva tributária indireta consiste na previsão legislativa de um fato que, uma vez ocorrido no mundo fenomênico, possibilita a exigência do tributo por pessoa diversa do contribuinte. Sendo assim, em razão do princípio constitucional da ampla defesa é garantido ao administrado o direito de se manifestar sobre a atribuição de responsabilidade no processo administrativo fiscal. Além disso, o quanto disposto no art. 142 do CTN, que diz que o lançamento é ato destinado a identificar o sujeito passivo, corrobora tal entendimento. De igual modo, os arts. 201 e 202, I, do CTN, ao se referirem a *“decisão final proferida em processo regular”* e à inclusão do nome do codevedor na CDA, reforçam a necessidade da participação do responsável no processo administrativo<sup>16</sup>.

Assim, para que seja constituído crédito tributário contra o responsável é necessário que seja comprovada duas hipóteses, a primeira do fato gerador praticado pelo contribuinte, e a segunda da norma de responsabilidade que atribui o dever de pagar ao terceiro.

Destarte, nos casos do art. 135 do CTN, em que o ato ilícito que enseja a responsabilização do sócio-gerente ocorrerá necessariamente em momento anterior à ocorrência do fato gerador do tributo, quando da constituição do crédito tributário será necessária a lavratura de um *“termo de responsabilidade”* conjuntamente com a própria autuação fiscal, atribuindo, de forma

---

<sup>16</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Da Necessidade de Apuração da Responsabilidade Tributária no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal**, Revista Dialética de Direito Tributário nº 211, p. 147-154



fundamentada a responsabilidade pessoal ao terceiro, e permitindo que este exercite o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Em que pese tal procedimento já ser adotado pela Receita Federal, muitos Estados e Municípios da Federação ainda não adotam tal conduta, e, em muitos casos a inclusão do nome do sócio é feita de ofício pelo Fisco, sem possibilitar qualquer oportunidade de defesa para o responsável.

Neste ponto, o entendimento do STJ seria de melhor tom se condicionasse a presunção de legitimidade da CDA que indica o sócio como corresponsável pelo pagamento do débito tributário aos casos em que efetivamente foi oportunizado direito de defesa em âmbito administrativo para este. Ou seja, somente tem presunção de liquidez e certeza se cumprir o quanto previsto no próprio CTN (ats. 201 e 202) e indicar o processo administrativo que apurou a responsabilidade pessoal do sócio.

Note-se que, para o sócio que é incluído na CDA sem um prévio processo administrativo, é extremamente gravosa e onerosa a discussão judicial com a finalidade de comprovar a ausência de prática da conduta prevista no art. 135. Em muitas das vezes, lhe é atribuída até mesmo o ônus da prova negativa. Isso sem falar no fato de que tais alegações muitas vezes somente podem ser aduzidas em sede de Embargos à Execução Fiscal, para os quais é imprescindível a apresentação de garantia ao juízo, sendo permitida a discussão de tal matéria mediante Exceção de Pré-Executividade somente nos casos em que não seja necessária a dilação probatória, conforme decidiu o STJ em sede de recurso repetitivo.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> STJ, REsp 1104900, 1ª. Seção, Rel. Min. Denise Arruda, 11/04/2009.

### 3.4 redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente em caso de dissolução irregular da sociedade

Resta pacificado em verbete sumular (Súmula 435/STJ) o entendimento de que presume-se a dissolução irregular do sociedade quando a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes, e que tal situação permite o redirecionamento da cobrança do crédito tributário contra o sócio-gerente. A justificativa para tal responsabilização pessoal é a constatação de um ilícito societário, uma vez que nos termos da lei civil, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. Segundo entende o STJ, o descumprimento desses encargos por parte dos sócios-gerentes corresponde, irremediavelmente, à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN

Vale ressaltar que esta construção jurisprudencial não se enquadra perfeitamente à previsão constante do art. 135 do CTN. Conforme vimos acima, tal dispositivo se aplica aos créditos tributários cujos fatos geradores foram ocasionados pelo ilícito cometido pelo sócio-gerente, logo, não poderia ser aplicado aos casos de dissolução irregular, nos quais o ilícito ocorre em momento bem posterior à ocorrência do fato gerador.

De fato, é imprescindível que o Poder Judiciário tenha meios processuais razoáveis, adequados e necessários a serem aplicados nos casos em que os contribuintes se esvaíam com o intuito de não satisfazer o crédito tributário, todavia, a solução para estes casos não deve ser a atribuição da responsabilidade tributária prevista no art. 135. Tal crítica também é adotada por

Schoueri<sup>18</sup>, que alerta que o dispositivo legal previsto para os casos de liquidação de sociedades é o art. 134, VII, e não o art. 135. Em nosso sentir, a solução para tais casos deveria ser a desconsideração da personalidade jurídica, e não a responsabilidade tributária.

### 3.5 definição do sócio contra o qual recai o redirecionamento da execução fiscal em caso de dissolução irregular da sociedade

A questão referente à definição de para qual sócio é redirecionada a execução fiscal nos casos de dissolução irregular de sociedade é tema que ainda não está sedimentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e aguarda definição em sede de recurso repetitivo (Resp 1.377.019/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães).

Existem três possíveis posicionamentos quanto a esta matéria, são eles: i) sócio que tenha exercido poder de gerência na época da ocorrência do fato gerador, mesmo que tenha se retirado antes da dissolução irregular; ii) sócio que tenha exercido poder de gerência na época da dissolução irregular da sociedade, ainda que tenha ingressado após a ocorrência do fato gerador; iii) sócio que tenha exercido poder de gerência concomitantemente na época do fato gerador e quando da dissolução irregular.

A Procuradoria da Fazenda Nacional defende, no Resp 1.377.019/SP, que a atribuição da responsabilidade pessoal pode se dar, alternativamente, em qualquer das hipóteses (i) e (ii), ou seja, defende que é possível redirecionar a execução fiscal tanto para o sócio que exercia poder de gerência somente na época do fato gerador como para o sócio que somente exerceu poder de gerência quando da dissolução irregular.

---

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed., p. 557 e seguintes

Por sua vez, o entendimento atual da Primeira Turma do STJ<sup>19</sup> é no sentido da hipótese (iii), qual seja, a existência de um requisito duplo, o sócio tem que exercer poder de gerência na época dos fatos geradores e também na época da dissolução irregular.

Por sua vez, a Segunda Turma do STJ adota o posicionamento da hipótese (ii), qual seja, de que pouco importa o exercício de poder de gerência do sócio no momento do fato gerador, sendo suficiente o seu exercício no momento da dissolução irregular da sociedade, ato ilegal que justifica a responsabilização pessoal<sup>20</sup>.

Entendemos que a hipótese (i), referente à possibilidade de se atribuir a responsabilidade pessoal ao sócio que somente exercia a gerência quando da ocorrência do fato gerador, e não mais quando da dissolução irregular é desprovida de qualquer fundamento legal ou jurisprudencial.

Isso porque o art. 135 do CTN somente possibilita a responsabilização pessoal do sócio-gerente quando este praticar ato ilícito que seja causa da ocorrência do fato gerador, situação que não se enquadra com a dissolução irregular, cujo fato ilícito somente ocorreu em momento posterior.

Por outro lado, ainda que se aplique o entendimento do STJ no sentido de que a dissolução irregular representa hipótese de responsabilidade pessoal prevista no art. 135, a justificativa para tanto seria o ilícito societário representado pela dissolução irregular. Sendo assim, jamais poderia ser responsabilizado por tal ato ilícito um sócio que não mais exercia poder de gerência quando da dissolução irregular. Imagine-se o problema que seria a situação de um sócio que

---

<sup>19</sup> Entendimento da Primeira Turma do STJ até a conclusão deste trabalho: AgRg no AREsp 327.674/SC; AgInt no REsp 1569844/SP e AgRg no AREsp 841408/SP.

<sup>20</sup> Entendimento da Segunda Turma do STJ até a conclusão deste trabalho. AgRg no AREsp 615.303/RS e AgRg no REsp 1541209/PE.

se retira da sociedade, deixando-a funcionando regularmente, e, após vários anos, é surpreendido com a sua responsabilização pessoal em razão da dissolução irregular realizada por outra pessoa, posteriormente à sua saída.

A hipótese (ii), adotada atualmente pela Segunda Turma do STJ, não leva em consideração que não se poderia responsabilizar pessoalmente alguém que não tenha qualquer vinculação com o fato gerador da obrigação tributária, sob pena de ofensa ao art. 128 do CTN.

Para que fosse possível a responsabilização pessoal com base no art. 135 do CTN, não se poderia perder de vista a prescrição contida no art. 128, que determina a vinculação do responsável com o fato gerador.

Sendo assim, o posicionamento mais correto é o adotado atualmente pela Primeira Turma do STJ no sentido da exigência dos dois requisitos: exercer poder de gerência à época do fato gerador e também quando da dissolução irregular.

Poder-se-ia questionar tal posicionamento alegando que isso acobertaria os casos em que os contribuintes se utilizam de interpostas pessoas para assumir a gerência da sociedade e realizar a sua dissolução irregular, esquivando-se de forma fraudulenta do pagamento dos tributos devidos.

Todavia, a ocorrência de tal conduta, ao nosso ver, representa nítida simulação, a qual deve ser afastada com base no art. 167, §1º do Código Civil, pois haveria o contraste entre a declaração externa, que as partes querem que seja operante perante a terceiros (o fisco, inclusive), e a declaração interna ou

contradecaração, que as partes querem que seja operante entre elas, e que é necessária para a eficácia da verdadeira vontade das partes.<sup>21</sup>

Ou seja, nestes casos de simulação desconsideraria a alteração societária que colocou interposta pessoa na gerência da empresa e recairia a cobrança tributária contra quem de fato exercia o poder gerência à época da dissolução irregular, desde que este também o tenha exercido à época do fato gerador.

Sendo assim, aguarda-se a definição do tema pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no recurso repetitivo (Resp 1.377.019/SP) e espera-se que prevaleça o entendimento da Primeira Turma do STJ no sentido de se exigir os dois requisitos para redirecionamento do débito tributário ao sócio: de que este exerça poder de gerência na época dos fatos geradores e também na época da dissolução irregular.

#### 4. CONCLUSÕES

É acertada a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o sócio só responde pelas dívidas tributárias das empresas quando houver prova de que exerceu a gerência com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, que justifique a aplicação do art. 135 do CTN, pois sem exercer a gerência não seria possível a prática de um ato ilícito que fosse causa da obrigação tributária.

Mostra-se igualmente correto o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o mero inadimplemento de tributo não configura ilícito a justificar a responsabilização

---

<sup>21</sup> SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª ed. São Paulo. Buschatsky. 1977, p. 37-40

peçoal do sócio, uma vez que responsabilizar o sócio por conta do descumprimento da obrigação tributária principal por parte da empresa da qual faz parte significaria transformá-lo em garantidor do crédito tributário, situação que não é prevista na lei e que, caso o fosse, representaria nítida ofensa à isonomia tributária, capacidade contributiva e às normas de competência para instituição de tributos.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça referente à presunção de legitimidade da CDA (Certidão de Dívida Ativa) que inclui o sócio como corresponsável pelo crédito tributário há de ser revista. De fato, a presunção de liquidez e certeza é uma característica conferida à CDA pela lei (art. 204, CTN), no entanto, ela somente é justificada pela existência de prévio processo administrativo no qual é oportunizado ao sujeito passivo o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório. É mediante a instauração do processo administrativo que a Administração exerce a sua autotutela administrativa de controle de legalidade dos atos de lançamento tributário. Diante disso, a reconhecida presunção de legitimidade da CDA que incluiu o sócio como corresponsável pelo crédito tributário deveria ser condicionada aos casos que este sócio teve a oportunidade de participar do processo administrativo, defendendo-se da imputação da prática dos atos previstos no art. 135 do CTN, ou quaisquer outros que tenham justificado a sua responsabilização pessoal.

O entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça que determina que a dissolução irregular de sociedade dá ensejo à responsabilização pessoal do sócio com fundamento no art. 135 do CTN não nos parece correto. Isso porque o referido dispositivo legal trata das hipóteses em que o ato ilícito tenha sido causa da obrigação tributária, o que não ocorre nas situações de dissolução irregular de sociedades. A justificativa de tal entendimento

jurisprudencial se encontra tão somente no efeito prático decorrente da consecução dos fins executivos, mas não está alinhado com o quanto prescrito no CTN.

Admitindo-se como correto o entendimento do STJ quanto à responsabilização pessoal dos sócios nos casos de dissolução irregular de sociedade, há de se observar que o redirecionamento da execução fiscal somente poderá atingir os sócios que: i) façam parte da empresa quando da ocorrência do fato gerador, em razão do quanto prescrito no art. 128 do CTN, que exige que o responsável tenha vinculação com o fato gerador; e ii) também façam parte da empresa no momento da dissolução irregular (ilícito societário que justifica a aplicação do art. 135 do CTN). Entender de forma diversa acarretaria ofensa aos dispositivos legais que disciplinam a responsabilidade tributária, bem como a própria natureza do instituto da responsabilidade tributária, pois somente é possível atribuir a responsabilidade tributária a quem tenha poder de exigir e fiscalizar que o contribuinte adimpla à obrigação tributária principal.

Defender que, nos casos de dissolução irregular de sociedade, é possível redirecionar a execução contra o sócio que fez parte da pessoa jurídica somente na época do fato gerador, tendo se retirado da sociedade antes da sua dissolução irregular, representaria nítida ofensa ao art. 135 do CTN, pois o sócio não teria praticado ilícito algum que justificasse a sua responsabilização pessoal. Tal entendimento seria contrário ao entendimento jurisprudencial e doutrinário já pacificado há muitos anos de que o mero inadimplemento não é caso de responsabilidade pessoal do sócio.

Por outro lado, o entendimento de que é possível o redirecionamento contra o sócio que não fazia parte do quadro societário da empresa quando da ocorrência do fato gerador, fazendo parte desta somente na



época da dissolução irregular, representa nítida ofensa ao quanto previsto no CTN (art. 128) e ao instituto da responsabilidade tributária. Ora, se a responsabilidade depende de uma situação de poder que permita ao responsável zelar pelo adimplemento do tributo pelo contribuinte, como poderia um sócio exigir e fiscalizar que a empresa pague o tributo se ele ingressou na pessoa jurídica em momento posterior ao da ocorrência do fato gerador? Entende-se que neste caso o sócio, por não ter qualquer relação com o fato gerador, jamais poderia ser eleito como sujeito passivo tributário. O sócio que se enquadra em tal situação somente poderia ser alcançado pela desconsideração da personalidade jurídica, pois não pode ser eleito como responsável tributário pelo recolhimento de um tributo que sequer teve conhecimento da ocorrência do fato gerador.

## 5. REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Cejus, 1998

BERLIRI, Antonio. **Corso istituzionale di Diritto Tributario**. Milano, Giuffrè, 1965.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª ed. São Paulo. Buschatsky. 1977.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª Edição. São Paulo: Noeses. 2013

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Da Necessidade de Apuração da Responsabilidade Tributária no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal**, Revista Dialética de Direito Tributário nº 211, São Paulo, Dialética, abr/2013, pp. 147-154

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975

VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. trad. por Roque Antonio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980