

DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ: ERROS E ACERTOS

2

Considerações de direito comparado

LUCIANO GOMES FILIPPO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Universidade Panthéon-Assas, Paris II.
Advogado.

Área do Direito: Tributário

Resumo: No total, o STJ já se manifestou sobre 10 questões diversas, que concernem à responsabilidade dos sócios em matéria tributária. Alguns entendimentos estão mais consolidados que outros. Há também alguns pontos controversos, para os quais a Corte não deu a correta interpretação, a nosso ver. Em outros, o Tribunal seguiu entendimento que melhor se adequa a esse tipo de responsabilização. Assim, no presente artigo pretendemos analisar a jurisprudência do STJ quanto aos arts. 134 e 135 do CTN, bem como o tratamento que a doutrina e a jurisprudência de outros países dispensam ao mesmo tema.

Palavras-chave: Responsabilidade do sócio – Jurisprudência – Direito comparado.

Abstract: In total, the STJ has judged ten different cases concerning the liability of partners on tax matters. Some understandings are more consolidated than others. In some of these cases, controversial issues remain and it seems that a better interpretation could have been reached. In other cases, the STJ decided on solid grounds. This article intends to analyze the STJ's case law in regards to articles 134 and 135 of the Brazilian National Tax Code, which will be completed by some comparative law comments.

Keywords: Partner's liability – Case law – Comparative law.

Sumário: 1. Introdução – 2. Da jurisprudência atual do STJ: 2.1 Do mero inadimplemento do crédito tributário; 2.2 Da inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/1993; 2.3 Da dissolução irregular da sociedade e a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN; 2.4 Da não localização da empresa como presunção *iuris tantum* de dissolução irregular; 2.5 Inscrição do sócio na CDA e o ônus da prova; 2.6 Da permanência do sócio na sociedade na época do fato gerador; 2.7 Momento da saída do sócio da sociedade e dissolução irregular; 2.8 Do efetivo exercício do poder de gerência como requisito para responsabilização prevista no art. 135 do CTN; 2.9 Da responsabilidade do dirigente: solidária, subsidiária ou substitutiva?; 2.10 Da prescrição do direito de pleitear o redirecionamento da ação executiva – 3. Conclusão e perspectivas.

1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade dos sócios, diretores, gerentes, representantes e administradores pelo pagamento de créditos tributários é objeto de grande e saudável preocupação da doutrina e da jurisprudência. Não só advogados, procuradores e juízes se interessam pelo tema, mas cada vez mais se observa um envolvimento crescente dos próprios empresários, alvos frequentes da Administração Fiscal.

Evidentemente, a responsabilização de terceiros – pessoas físicas – por débitos fiscais não é criação do direito brasileiro. No exterior, o tema também apresenta elevada importância, sendo bastante abordado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência. Assim, acreditamos que uma breve análise do direito de alguns países pode trazer elementos que ajudem a identificar uma lógica comum desse tipo de responsabilização e que sirvam de norte para uma aplicação e interpretação mais correta em alguns pontos.

No Brasil, o assunto é tratado pelo Código Tributário Nacional, que disciplina a responsabilidade de terceiros em seus arts. 134 e 135, abaixo transcritos:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- 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 tabelães, escriturais 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.

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.”

Não se pretende, no presente artigo, realizar uma extensa análise de todos os pontos controversos e questionados dos dois artigos. O objetivo é tão somente elaborar um panorama geral das principais orientações traçadas pelo STJ, realizando uma análise crítica, bem como apontar para algumas questões de direito comparado.

2. DA JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO STJ

A atribuição da responsabilidade aos agentes previstos nos dois dispositivos acima transcritos vem sendo objeto de várias controvérsias ao longo de décadas. Antes da vigência da atual Constituição, o STF se manifestou inúmeras vezes sobre o tema, tendo o STJ seguido algumas de suas orientações. Atualmente, pode-se dizer que há 10 orientações principais do STJ quanto ao assunto. Algumas menos tortuosas que outras. Há também aquelas sobre as quais ainda não há orientação definitiva.

2.1 Do mero inadimplemento do crédito tributário

A primeira discussão que surgiu no STJ, em torno do art. 135 do CTN, versava sobre a responsabilização do dirigente da sociedade pelo mero inadimplemento do crédito tributário. No passado, o STJ entendia que o mero inadimplemento de tributo ensejava a responsabilização do sócio-gerente.¹ Esse en-

1. STJ, REsp 7.303/RJ, 2.ª T., j. 17.06.1992, rel. Min. José de Jesus Filho, DJ 03.08.1992; REsp 1.674/GO, 2.ª T., j. 16.10.1995, rel. p/ acórdão Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 06.11.1995.

tendimento foi revisito e o Tribunal passou a entender que do inadimplemento das obrigações fiscais não decorre a responsabilidade do sócio com espeque no art. 135 do CTN. A propósito, veja-se o trecho abaixo:

"Tributário e processual civil. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, CTN.

Precedentes.

(...)

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária de ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

(...)

9. Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 276.779/SP, 1.ª T., j. 20.02.2001, rel. Min. José Delgado, DJ 02.04.2001).

Registre-se que esse entendimento foi ratificado em julgamento posterior, no qual o STJ, afastando divergência invocada pelo contribuinte, consolidou em definitivo o posicionamento do Tribunal.²

Mostra-se acertado o posicionamento do STJ, uma vez que o patrimônio da sociedade e do sócio são, em princípio, incommunicáveis, salvo nas hipóteses previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, bem como no art. 158, I e II, da Lei 6.404/1976.³ Um dos pressupostos para a aplicação de tais dispositivos é o ato

2. STJ, EREsp 174.532/PR, 1.ª Seção, j. 18.06.2001, rel. Min. José Delgado, DJ 20.08.2001.

3. "Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão, responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I – dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II – com violação da lei ou do estatuto. (...)

ilícito, praticado culposa ou dolosamente pelo agente responsável, sem o qual seu patrimônio resta imune.

Resalte-se que ainda há países em que a responsabilidade do dirigente é objetiva, bastando o mero descumprimento da obrigação tributária. É o caso, por exemplo, da Argentina, onde a responsabilidade dos dirigentes é prevista nos arts. 6.º e 8.º da Lei 11.683/1978,⁴ que é clara ao instituir o mero inadimplemento da obrigação tributária como fato gerador da norma de responsa-

§ 2.º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. (...)

§ 5.º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto.

4. Art. 6.º (Responsables del cumplimiento de la deuda ajena) – "Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables, del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, mandantes, acredores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley. (...)

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5.º en sus incisos b) y c).

e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente, y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. (...)"

Art. 8.º (Responsables en forma personal y solidaria con los deudores) – "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas.

6.º Quando, por incumprimento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17.º No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes de suenen debidamente a la Administración Federal impositiva con respecto a quienes de suenen debidamente a la Administración Federal impositiva de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales".

bilização do dirigente, salvo no caso de comprovação da impossibilidade de cumpri-la. Nesse sentido, veja-se a lição de Osvaldo H. Soler:

"La falta de pago del tributo importa para dichos sujetos, en principio, la consecuencia de responder con sus propios bienes por la omisión sustancial, salvo que pudieren demostrar debidamente que se los ha colocado en la imposibilidad de cumplir. En punto a las sanciones pecuniarias derivadas de las infracciones incurridas, son personalmente responsables de las mismas.

En ambos casos (afectación de bienes propios por el tributo omitido, o por la multa) la AFIP ha pretendido darle a la responsabilidad un mero carácter objetivo, sin tomar en cuenta elemento subjetivo de la acción u omisión."

2.2 Da inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/1993

Outra discussão acirrada foi a que envolveu a legitimidade da responsabilidade estabelecida pelo art. 13 da Lei 8.620, de 05.01.1993, que instituiu cláusula de responsabilidade automática e solidária do sócio para os casos de débito perante a seguridade social. Em passado não tão distante, quando da análise de um dos primeiros casos apresentados, o STJ entendeu que o referido dispositivo era perfeitamente aplicável (AgRg no REsp 410.080/PR). O Tribunal entendeu que os sócios das sociedades limitadas responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à seguridade social. Confira-se a ementa do referido precedente:

"Tributário. Execução fiscal. Responsabilidade solidária do sócio-cotista. Débitos da seguridade social contraiados pela sociedade. Art. 13, Lei 8.620/1993.

1. Em se tratando de débitos da sociedade para com a Seguridade Social, decorrentes do descumprimento das obrigações previdenciárias, há responsabilidade solidária de todos os sócios, mesmo quando se trate de sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Aplicação do art. 13 da Lei 8.620/1993, que alterou as regras das Leis 8.212/1991 e 8.213/1991.

2. Nestes casos, a responsabilidade atribuída pela lei ao sócio-cotista tem respaldo no art. 124, II, do CTN e independe de comprovação, pelo credor exequente, de que o não recolhimento da exação decorreu de ato abusivo, praticado com violação à lei, ou de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora.

5. SOLER, Osvaldo H. *Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria*. Buenos Aires: La Ley, 2003. p. 87. Sobre a responsabilidade do dirigente argentino, veja-se também: VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2005. p. 335-341.

3. Agravo regimental parcialmente provido" (STJ, AgRg no REsp 410.080/PR, 1.^a T., j. 04.03.2004, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 10.05.2004).

Esse precedente foi seguido de calorosas discussões em sede doutrinária, que contribuíram decisivamente para a reviravolta que houve nos anos seguintes. Com efeito, o entendimento contrário firmado posteriormente na jurisprudência do STF⁶ o STJ reconheceu a ilegitimidade do referido dispositivo no julgamento do REsp 1.153.119/MG – julgado sob o rito do art. 543-C do CPC –, abaixo ementado:

"Tributário. Execução fiscal. Responsabilidade pessoal dos sócios por obrigações da sociedade junto à seguridade social. Inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/1993 declarada pelo STF (RE 562.276/PR).

Recurso provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Res. STJ 08/2008" (STJ, REsp 1.153.119/MG, 1.^a Seção, j. 24.11.2010, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 02.12.2010).

Entendemos igualmente acertado o referido entendimento, uma vez que a indigitada norma padecia de inconstitucionalidade formal, uma vez que Constituição de 1988 atribui à lei complementar a competência, para estabelecer regras gerais de definição de contribuintes (art. 146, III, *a*, da CF/1988). Assim, ao vincular a simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, o art. 13 da Lei 8.620/1993 estabeleceu exceção desautorizada à norma geral de direito tributário contida no art. 135, III, do CTN, o que evidencia a invasão da esfera reservada à lei complementar pelo referido dispositivo constitucional.

Por outro lado, ao submeter o patrimônio pessoal do sócio à satisfação dos débitos junto à Seguridade Social, independentemente do exercício efetivo da gerência e da prática de infração, o art. 13 da Lei 8.620/1993 infringia também os arts. 5.^o, XIII, e 170, parágrafo único, da CF/1988 que, respectivamente, estabelece a liberdade do exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e assegura o livre exercício de qualquer atividade econômica.

2.3 Da dissolução irregular da sociedade e a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN

No início da década de 90, o STJ passou a entender que a dissolução irregular da sociedade constitui um dos fatos geradores da responsabilidade insuflada pelo art. 135, III, do CTN. Nesse sentido, veja-se a ementa abaixo transcrita:

6. STF, RE 562.276/PR, Pleno, j. 03.11.2010, rel. Min. Ellen Gracie, DJe 10.02.2011, julgado de acordo com o art. 543-B, § 3.^o, do CPC.

"Execução fiscal. ICM. Embargos. Sociedade por quotas, responsabilidade do sócio-gerente. O sócio-gerente, de acordo com o art. 135 do CTN, é responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração da lei, considerando-se como tal a dissolução irregular da sociedade, sem o pagamento dos impostos devidos. Recurso provido" (STJ, REsp 7.745/SP, 2.^a T., j. 10.04.1991, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 29.04.1991).

Em seu curto voto, o Min. Ilmar Galvão afirmou que a controvérsia já havia sido pacificada pelo STF, que entendeu que a dissolução irregular enquadrar-se-ia no conceito de infração de lei previsto no caput do art. 135 do CTN, motivo pelo qual seriam responsáveis diretores, gerentes ou representantes da sociedade dissolvida. Invocou em seu apoio o RE 96.607, no qual o Min. Soares Munoz destacou que:

"Verificada a infração resultante do desaparecimento da sociedade, sem a prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas fiscais, a espécie se situa no art. 135, caput, do CTN, com a consequente responsabilidade pessoal do sócio-gerente, *ex vi* do inc. III do mencionado dispositivo."

Ocorre que tal entendimento é fruto de evidente confusão, uma vez que a dissolução da sociedade é prevista especificamente como fato desencadeador da responsabilidade prevista no art. 134, VII, do CTN, que estabelece responsabilidade diversa da prevista no art. 135 do CTN.

Há o entendimento de que a dissolução irregular deveria ser enquadrada como infração de lei, prevista no caput do art. 135 do CTN. Todavia, esse entendimento inutilizaria o inc. VII do art. 134 do CTN (liquidação de sociedade de pessoas), motivo pelo qual deve ser rejeitado. Ora, o art. 134, VII, do CTN trata exatamente de dissolução irregular de sociedade, pois, evidentemente, se a dissolução fosse regular, não restariam tributos a pagar. Assim, percebe-se que a dissolução de sociedade somente pode ser enquadrada no art. 134 do CTN.

Além disso, para que seja aplicado o art. 135 do CTN, é imperioso que o crédito tributário decorra do ato ilícito, o que nunca será o caso da dissolução irregular, ato jurídico que jamais dará ensejo ao nascimento de uma obrigação tributária. Note-se que, no caso em tela, o STJ reformou acórdão proferido pelo Tribunal *a quo*, que atentou acertadamente para esse fato. Nesse sentido, veja-se o trecho do voto do Ministro-relator, abaixo transcrito:

"O v. acórdão impugnado entende que a responsabilidade por substituição, de que cuida o inc. III do art. 135 do CTN, diz respeito à obrigação tributária

resultante de infração legal, o que não teria ocorrido, na hipótese *sub judice*, porque a indigitada infração — irregular dissolução da sociedade — não poderia ensejar o crédito, porque este antecedeu aquela."

Na prática, a diferença reside no destinatário da norma que atribui a responsabilidade. Ao passo que o art. 134, VII, do CTN, diz que somente os sócios são responsáveis pela liquidação da sociedade, o art. 135, III, do CTN, atribui a responsabilidade aos *diretores, gerentes e representantes da entidade*. Em outras palavras, o STF, na antiga decisão acima mencionada, e o STJ, no seu posicionamento atual, estenderam, indevidamente, a responsabilidade a outras pessoas que não somente o sócio.

Além disso, deve-se registrar que o atual posicionamento do STJ anula o benefício de ordem da responsabilidade subsidiária do art. 134 do CTN. É que, não obstante o texto literal do referido dispositivo indicar que se trata de responsabilidade solidária, trata-se de verdadeira responsabilidade subsidiária. Nesse sentido, veja-se a lição de Hugo de Brito Machado:

"Como decorrência da primeira das mencionadas condições pode-se colocar a questão de saber se a responsabilidade atribuída ao terceiro pelo art. 134 do CTN é realmente *solidária*, tendo-se em vista que a primeira das condições colocadas para que se consubstancie tal responsabilidade consiste precisamente em assegurar ao terceiro o benefício de ordem. Poder-se-á argumentar que aquele dispositivo utilizou a qualificação da responsabilidade no sentido de sua abrangência. Seria solidária porque correspondente à totalidade do crédito tributário. Ocorre que o parágrafo único daquele artigo diz que a responsabilidade nele definida não abrange as penalidades que não sejam de caráter moratório. Nem sempre haverá, portanto, responsabilidade do terceiro pela totalidade do crédito tributário. Assim, melhor teria sido evitar a qualificação daquela responsabilidade. A palavra *solidariamente* na verdade pode ser excluída do art. 134 do CTN sem causar nenhum prejuízo, e com vantagem do ponto de vista da coerência terminológica."

Assim, em se tratando de dissolução irregular, é possível que haja bem em nome da empresa, uma vez que ela não foi corretamente liquidada. Nessa situação, o sócio-gerente, ao ser citado em execução fiscal, poderá indicar bem da sociedade que deverá ser penhorado antes de seu patrimônio pessoal, dado o

7. STF, RE 96.607/RJ, 1.^a T., j. 27.04.1982, rel. Min. Soares Munoz, DJ 21.05.1982.

8. Machado, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Artigos 96 a 138. São Paulo: Atlas, 2004, vol. 2, p. 571-572. No mesmo sentido: Amaro, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1000, p. 200.

benefício de ordem que a responsabilidade subsidiária comporta. Dessa forma, a Fazenda deverá obrigatoriamente preferir os bens que eventualmente ainda integrem o patrimônio da sociedade aos do sócio-gerente.

Alías, merece destaque a pouca importância que o STJ vem atribuindo à necessária relação entre o ato ilícito praticado e o surgimento da obrigação tributária. Como já afirmado acima, para fins de responsabilização com base no art. 135 do CTN, é necessário que o crédito cobrado necessariamente decorra do ato praticado ilegalmente pelo sócio. A doutrina brasileira aponta para esse “detalhe” que parece ignorado pelo STJ. Por todos, veja-se o ensinamento da Prof. Misabel Derzi:

“A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contrária em nome do contrário, mas contrariamente a seus interesses” (BALEIRO, Allomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 757).

A necessidade da relação causa-efeito entre o ato ilícito praticado pelo dirigente e o surgimento da obrigação tributária existe no direito de outros países. Na França, por exemplo, a responsabilidade dos dirigentes é disciplinada pelo art. L 267 do Código de Processo Tributário (*Libre des Procédures Fiscales*), abaixo traduzido:

“Quando o dirigente de uma sociedade, pessoa moral ou qualquer outro grupo, é o responsável por manobras fraudulentas ou descumprimento grave e reiterado das obrigações fiscais, que impossibilitem a cobrança dos impostos e penalidades devidas pela sociedade, pessoa moral ou grupo, tal dirigente pode (...) ser declarado solidariamente responsável pelo pagamento de tais impostos e penalidades pelo Presidente do Tribunal de Grande Instância.”

A partir de tal dispositivo, a doutrina identificou a relação ou nexo de causalidade (*lien de causalité*) como um dos critérios fundamentais para o desencadeamento da responsabilização do dirigente, critério utilizado ativamente pela jurisprudência francesa.⁹ Assim, não basta que o agente tenha praticado manobras fraudulentas ou descumprimento reiterado das obrigações fiscais; não basta também a impossibilidade da cobrança de impostos e penalidades da sociedade. É necessário que do primeiro requisito (ato ilícito) surja o segundo

(inadimplemento da sociedade), nexo sem o qual não há que se falar em responsabilização.¹⁰

Vale ressaltar que o STF, quando da análise do RE 562.276/PR – julgado nos termos do rito previsto pelo art. 543-B, § 3.º, do CPC –, relatado pela Min. Ellen Gracie e publicado em 09.02.2011, recolocou em seu devido lugar a importância do nexo de causalidade, em precedente que pode ajudar a esclarecer o real significado das normas contidas nos arts. 134 e 135 do CTN. No voto por ela proferido, a Ministra afirma:

“Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco; deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária.”

Portanto, andou mal o STJ ao firmar a orientação em análise. É necessário que, atentando-se para a redação dos arts. 134 e 135 do CTN, o Tribunal enquadre corretamente a dissolução da sociedade como fato gerador da responsabilidade prevista naquele dispositivo, excluindo diretor, gerente e representante (desde que não sejam sócios) do aspecto pessoal da referida norma. É preciso também que o Tribunal privilegie o nexo de causalidade criado pela lei, atribuindo-lhe a mesma importância que a lei deu.

2.4 Da não localização da empresa como presunção iuris tantum de dissolução irregular

Tema relacionado ao entendimento do item anterior é o que diz respeito à consequência jurídica da não localização da empresa no local informado. Nos termos da jurisprudência atual do STJ, a certidão negativa do oficial de justiça, atestando a não localização da empresa no local por ela indicado, vale como presunção *iuris tantum* (presunção relativa, a que admite prova em contrário) de dissolução irregular, autorizando o redirecionamento da ação executiva para o sócio.

O entendimento foi fixado quando do julgamento do EREsp 716.412/PR, relatado pelo Min. Herman Benjamin. Veja-se a ementa:

9. O Tribunal do Comércio, anulando acórdão proferido pela Corte de Apelação de Li-moges, entendeu que a dirigente de uma sociedade não poderia ser responsabilizada pelos débitos fiscais, tendo em vista justamente a ausência do nexo de causalidade (Com., 11.01.2005).

10. Sobre o assunto, cf.: CHAVENT-LAGLERE, Anne-Sophie. Les fondements des responsabi-lités du dirigeant d'entreprise. *Revue de Droit Fiscal*, n. 16, p. 24, Paris: LexisNexis, de 16.04.2009; e *Mémento pratique français Lefebvre*. Paris: Éditions Francis Lefebvre, 2008, p. 1126.

"Tributário. Não localização da empresa. Dissolução irregular. Responsabilidade do gestor. Art. 135, III, do CTN.

1. Hipótese em que o Tribunal a quo decidiu pela responsabilidade dos sócios-gerentes, reconhecendo existirem indícios concretos de dissolução irregular da sociedade por 'impossibilidade de se localizar a sede da empresa, estabelecimento encontrado fechado e desativado etc.'.

2. Dissídio entre o acórdão embargado (segundo o qual a não localização do estabelecimento nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal não permite a responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da sociedade) e precedentes da 2.ª Turma (que decidiu pela responsabilidade em idêntica situação).

3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151 do CC/2002, e arts. 1.º, 2.º, e 32 da Lei 8.934/1994, entre outros). A não localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução.

4. Embargos de Divergência providos" (STJ, ERsp 716.412/PR, 1.ª Seção, j. 12.09.2007, rel. Min. Herman Benjamin, Dje 22.09.2008).

Vale ressaltar que a questão em debate foi sumulada. Veja o enunciado da Súmula 435, do STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

Muito embora parte da doutrina já tenha se manifestado contra tal presunção,¹¹ acreditamos que o STJ acertou em sua orientação. Com efeito, se a sociedade simplesmente fecha as portas do(s) estabelecimento(s), sem comunicar tal ato perante a junta comercial, não é desarrazado supor que houve dissolução irregular. Frise-se que, por se tratar de presunção relativa, nada impede que o sócio citado apresente provas que demonstrem, por exemplo, a ausência de dissolução da empresa ou a regular liquidação da mesma, provas cuja obtenção não apresenta elevado grau de dificuldade.

11. Entendendo que se trata de verdadeira presunção absoluta, cf.: Bm, Eduardo Fortunaio. Dissolução irregular da empresa não ensina a responsabilidade tributária de seus administradores. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 41/119-144, São Paulo: Ed. RT, nov-dez. 2001, p. 130.

O que não se afigura justo, em nossa opinião, é que o Fisco seja encarregado, por duas ou mais vezes, de localizar a empresa devedora em suas peregrinações. A prova de que a Administração dispõe já é apresentada quando do ajuizamento da ação executiva e consiste no endereço apontado em sua inicial, extrai-do ou de seus próprios sistemas ou do sistema da competente junta comercial.

2.5 Inscrição do sócio na CDA e o ônus da prova

Ainda na esteira da discussão quanto à distribuição do ônus da prova, deve-se registrar o entendimento consolidado pelo STJ quando do julgamento do REsp 1.104.900/ES, julgado de acordo com o rito do art. 543-C do CPC. Nesse precedente, a Corte entendeu que quando o sócio é inscrito na Certidão de Dívida Ativa (CDA) cabe a ele o ônus da prova de que não agiu ilícitamente. Quando na CDA não consta o nome do sócio, o ônus da prova é da Fazenda Pública. Confira-se trecho importante da ementa:

"Processual civil. Recurso especial submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC. Execução fiscal. Inclusão dos representantes da pessoa jurídica, cujos nomes constam da CDA, no polo passivo da execução fiscal. Possibilidade. Matéria de defesa. Necessidade de dilação probatória. Exceção de pré-executividade. Inviabilidade. Recurso especial desprovido.

1. A orientação da 1.ª Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

(...)

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c Res. 8/2008 – Presidência/STJ" (STJ, REsp. 1.104.900/ES, 1.ª Seção, j. 23.03.2009, rel. Min. Denise Arruda, Dje 01.04.2009).

O presente julgado também suscitou controvérsias – quanto à distribuição do ônus da prova – não só da doutrina, mas de integrante do próprio Tribunal. Com efeito, em recente julgamento, a Min. Eliana Calmon proferiu voto inovador (REsp. 1.182.462/AM), no qual tentou, sem êxito, rever o posicionamento emplacado no REsp. 1.104.900/ES, acima ementado.

De acordo com a Ministra, para responsabilização com esteio no art. 135 do CTN, torna-se imperiosa a instauração de processo administrativo para inves-

titigação de possíveis atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Veja-se, nesse sentido, importante trecho de seu voto, abaixo destacado:

“Considerando que a responsabilidade tributária nestes casos não é objetiva, mas sim subjetiva, tendo como causa determinante a efetiva comprovação da prática de atos dolosos ou ao menos culposos dos sócios-gerentes ou administradores, a pretensa responsabilização mediante mera indicação de nomes no título executivo contraria frontalmente os ditames do art. 135 do CTN.

(...)

Entendo que, para a execução ser redirecionada ao gestor da sociedade, torna-se imprescindível à apuração prévia da efetiva ocorrência do fato desencadeador de sua responsabilidade fundada no art. 135 do CTN, ainda que o nome do sócio conste do título executivo, uma vez que o fundamento da presunção de certeza e liquidez da dívida ativa é o regular processo administrativo.

Assim, inexistindo processo administrativo em que se verificou a ocorrência de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, a presunção da CDA não pode alcançar o sócio-gerente, por ausência de título executivo em seu desfavor. Afinal, nos termos do art. 201 do CTN, o fundamento da presunção da CDA é o regular procedimento administrativo.

(...)

A constituição de título contra o sócio da empresa executada sem a observação do procedimento do contraditório e da ampla defesa e sem a indicação do fundamento legal para a sua responsabilização, caracteriza vício na própria constituição do título, não havendo, por isso de considerar-se a presunção de certeza e liquidez da CDA quanto ao gestor.

Trata-se de ocorrência de vício em momento anterior, qual seja, a formação válida e regular do ato administrativo que deu origem à constituição do próprio título. Entretanto, não tem sido esse o entendimento jurisprudencial desta Corte, que admite o redirecionamento da execução contra sócio-gerente, apenas pela indicação de seu nome na CDA, sob o argumento de presunção de certeza e liquidez do título executivo.

Entendo, pois, que tal premissa deve ser reanalisada, pois o lançamento que se resume à apuração da ocorrência do fato gerador, indicar o tributo devido, identificar o contribuinte e intimá-lo para pagar, não dá suporte para que o crédito seja exigido de terceiros, em face da responsabilidade subjetiva regulada pelos termos do art. 135 do CTN.

A simples indicação do nome do responsável é, pois, absolutamente insuficiente para legitimar a respectiva pretensão executória contra este.”

Ao final, a Ministra alega que, na prática, “em função da liberalidade da jurisprudência, o Fisco não se preocupa em constatar previamente a responsabilidade do gestor”. De fato, o exercício da advocacia tem nos mostrado que a Administração, sem qualquer apuração prévia acerca da prática de atos ilícitos, inscreve indiscriminadamente o sócio-gerente na CDA e ajuiza a execução em seu nome. Nos termos da jurisprudência do STJ, cabe ao sócio-gerente provar que não praticou ato ilícito. Sabe-se, contudo, da dificuldade em produzir prova negativa, autêntica “prova do diabo” (*diabolica probatio*), que acaba por transformar em absoluta a presunção relativa.

Assim, entendemos que o STJ não só errou em sua orientação, como perdeu excelente oportunidade de revisar sua jurisprudência incorreta, quando da análise do excelente voto apresentado pela Min. Eliana Calmon.

Frise-se, por oportuno, que outros países também dividem o ônus da prova, atribuindo-lhe à Administração em algumas situações e aos contribuintes noutras. Na França, por exemplo, a prova de inobservância grave e repetida das obrigações fiscais cabe à Administração. Por outro lado, deve o contribuinte provar a ausência do nexo de causalidade entre o ato ilícito e a impossibilidade de se cobrar o tributo.¹²

O ônus da prova também é repartido em Portugal, onde a responsabilidade tributária dos sócios é atualmente regulamentada pelo art. 24.º da LGT (Lei Geral Tributária),¹³ que traz duas hipóteses em que a dívida poderá ser cobrada dos dirigentes:

(a) débitos cujo fato gerador tenha ocorrido no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega de declaração tenha

12. Cass. com. 17 dezembro 2002, n. 2146 FS-P. Monfort, RJF 4/03, n. 502; Cass. com. 7 dezembro 1993, n. 1943 D. Navarro: RJF 3/94, n. 346.

13. “Art. 24. Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos

1. — Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exercam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si.

2. — Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação.

terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o patrimônio da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação;

(b) débitos cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Assim, segundo a doutrina, assim fica a distribuição do ônus da prova:

"Em relação às primeiras a responsabilidade só pode ser exercida depois de a administração fiscal provar que foi por culpa do administrador, director ou gerente que o patrimônio social se tornou insuficiente; em relação às segundas verifica uma inversão do ônus da prova, significando que, para afastar essa responsabilidade, quem tem de provar que não tem culpa na falta de pagamento são os administradores, directores ou gerentes. Trata-se neste último caso de uma 'presunção de culpa', compreensível em face do disposto no art. 32 da LGT que estabelece em relação aos mesmos a incumbência de cumprir os deveres tributários das entidades por si representadas."¹⁴

2.6 Da permanência do sócio na sociedade na época do fato gerador

O STJ já pacificou em sua jurisprudência que, para haver a responsabilidade do sócio, gerente ou representante, é requisito a sua permanência na

b) Pelas dividas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento."

14. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 277. No mesmo sentido: "Na verdade, a exigência de prova de ausência de culpa, justamente porque assenta numa inadequada ponderação entre os bens jurídicos constituidos, de um lado, pelo interesse público na percepção dos impostos que está por detrás da responsabilidade dos administradores e gerentes e, de outro, pelos diversos direitos (como o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económica ou empresarial) destes particulares, que uma tal presunção de culpa acarreta, revela-se, a nosso ver, não inteiramente conforme com os princípios da igualdade e da proporcionalidade" (NABAS, José Casalta. *Direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 282). Criticando a exigência de prova negativa de ausência de culpa, tal qual ocorre no Brasil, confira-se ainda a lição de Casalta Nabais: "Efectivamente, estamos perante uma situação cujo grau de injustiça impressiona sobretudo pelo facto de, por essa via e sem que o Fisco reitre daí qualquer proveito visível, a administração ou gestão das sociedades se converter, em certa medida, numa actividade de alto risco que ou atinja os administradores ou gestores sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à aplicação de tão severos efeitos" (NABAS, José Casalta. Op. cit., p. 283).

sociedade na época do fato gerador. Assim, não pode ser responsabilizado o sócio que ingressou nos quadros societários após a ocorrência do fato que desencadeou o nascimento da obrigação que se pretende cobrar. Ou ainda o sócio que da sociedade se retirou antes da ocorrência do fato impositivo.

A orientação foi traçada em meados da década de 90 e tem como *leading case* o acórdão abaixo ementado:

"Tributário. Responsabilidade do sócio por dívida da sociedade limitada. Requisitos necessários. Precedentes.

– O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação a lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos.

– Precedentes da corte.

– Recurso conhecido e provido" (STJ, REsp 33.681/MG, 1.ª T., j. 04.04.1994, rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJ 02.05.1994).

Tal orientação, dada sua coerência com o sistema de responsabilização dos dirigentes estabelecido pelo CTN, mantém-se até o presente momento.¹⁵

Registre-se que alguns países escolheram como aspecto temporal da norma de responsabilização dos dirigentes a época do lançamento ou do pagamento do crédito tributário, e não o momento da ocorrência do fato gerador. É o caso, por exemplo, da Alemanha. Nesse sentido, veja-se a lição de Klaus Tiptke e Joaquin Lang:

"(...) o representante legal e gerente, administrador de patrimônio e quem quer que se apresente como autorizado a dispor respondem conforme ao § 69 AO i. V. m. §§ 34; 35 AO na medida em que créditos atinentes à relação de débito fiscal (§ 37 AO) em consequência de ofensa dolosa ou grosseiramente culposa aos deveres a eles cominados não forem oportunamente lançados ou cumpridos (...)"¹⁶

O mesmo ocorre atualmente na França, como se nota da simples redação do art. L 267, do Código de Processo Tributário, acima transcrito. No sistema francês, o alvo é o dirigente que, mediante manobras fraudulentas ou descum-

15. Cf. STJ, AgRg no Agn 1.173.644/SP, 1.ª T., j. 07.12.2010, rel. Min. Luiz Fux, DJe 14.12.2010.

16. Tiptke, Klaus; Lang, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 379.

primento grave e reiterado das obrigações fiscais, impossibilite a cobrança dos impostos e penalidades devidas pela sociedade. Não importa se o dirigente participou ou não do ato que ensejou o surgimento da dívida, mas se ele dificultou ou impossibilitou o seu pagamento.

Sistema semelhante era o previsto na legislação portuguesa antes da reforma que implantou o atual sistema tributário, ocasião na qual a responsabilidade dos dirigentes era disciplinada pelo Código das Sociedades Comerciais, instituído pelo Dec.-lei 262/1986.¹⁷ Segundo J. L. Saldanha Sanches, era responsável o dirigente que optasse por não entregar ao Estado um imposto cobrado ou retido, desviando-o para outro fim, ou praticasse atos que impossibilitasse o pagamento de impostos, pela sociedade ou por outros gerentes.¹⁸

Nesse tipo de sistema que foca no descumprimento da obrigação tributária – do qual o Brasil não faz parte –, é indiferente se o dirigente fez ou não parte da sociedade da época do fato gerador, pois o que o legislador pretende censurar é o inadimplemento culposo ou doloso de obrigações contraídas pela empresa.¹⁹ A atitude que se deseja incentivar é a efetiva satisfação dos créditos tributários existentes. Assim, o que importa é a composição da empresa na época do vencimento da obrigação ou, ainda, do prazo legal para realização do lançamento ou apresentação da declaração.²⁰

2.7 Momento da saída do sócio da sociedade e dissolução irregular

Outra discussão pacificada na jurisprudência do STJ diz respeito ao aspecto temporal da norma de responsabilização dos dirigentes. O STJ decidiu acertadamente que para haver a responsabilização do sócio, tendo como causa a dis-

17. "Artigo 78.º (Responsabilidade para com os credores sociais)

1 – Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos."

18. SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2007. p. 276.

19. Sobre a necessária existência de culpa para a responsabilização dos dirigentes, cf. FAVEIRO, Vítor António Duarte. *O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Ed., 2002. p. 576 e ss.

20. Nesse sentido: "De onde resulta serem [responsáveis] os gestores do momento em que a obrigação se torna exigível e não os gestores da ocorrência dos factos tributários (...)" (FAVEIRO, Vítor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal português*. Coimbra: Coimbra Ed., 1984. p. 423).

solução irregular da sociedade, é necessária a sua permanência na época do ato ilícito. Em outras palavras, não pode ser responsabilizado o dirigente que se desliga da sociedade antes da infração que enseja a responsabilização. Trata-se de entendimento antigo, também firmado em meados da década de 90. Nesse sentido, veja-se a ementa abaixo:

"Embargos de terceiro. Responsabilidade tributária. Ex-sócio. Penhora. Dissolução de sociedade. Divergência pretoriana não demonstrada. Art. 135, I a III, CTN. Se, quando da dissolução irregular da sociedade, o sócio, que já mais exerceu cargo de gerência, não fazia mais parte da mesma, não pode ser considerado responsável pelos tributos não pagos.

– Para caracterização do dissídio jurisprudencial e imprescindível que os acórdãos em confronto tenham sido proferidos em idênticas hipóteses.

– Recurso não conhecido" (STJ, REsp 33.364/SP, 2.ª T., j. 06.06.1994, rel. Min. Américo Luiz, DJ 27.06.1994).

Levando-se em consideração o sistema de responsabilidade adotado no Brasil, pode-se dizer correto o entendimento do STJ. Contudo, vale ressaltar que o Código Tributário Nacional não disciplina somente a dissolução irregular como hipótese de responsabilização do dirigente. O art. 135 do CTN é claro ao dispor que diretores, gerentes e representantes são pessoalmente responsáveis pelas obrigações decorrentes de qualquer ato ilícito por eles praticado.

Seria o caso, por exemplo, do gerente que culposa ou dolosamente deixa de apresentar declaração, surgindo daí a aplicação de multa. Decorrendo diretamente do ato ilícito praticado, pelo gerente, dele pode ser cobrada a dívida, já que se trata de responsabilidade solidária. Nesse caso, o aspecto temporal da responsabilização não terá nenhuma relação com a época do fato gerador do tributo.

2.8 Do efetivo exercício do poder de gerência como requisito para responsabilização prevista no art. 135 do CTN

Nos termos da jurisprudência do STJ, não basta a simples qualificação de sócio para que seja aplicada a regra prevista no art. 135 do CTN. É necessário que o sócio exerça efetivamente poderes de gerência, requisito para que possa praticar atos contrários à lei. Ora, impossível se torna a responsabilização do sócio que em momento algum praticou atos ilegais, como no caso típico do sócio investidor. Nesse sentido, confira-se a ementa abaixo:

"Execução fiscal – Sociedade por quotas de responsabilidade limitada – Penhora de bens de patrimônio de sócio que não exerceu função de direção

– Art. 16 do Dec.-lei 3.708/1919 e art. 135, III, do CTN – Divergência jurisprudencial.

É impossível a penhora dos bens de sócio que jamais exerceu a gerência, a diretoria ou mesmo representasse a empresa executada.

Há de ser utilizada a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica, prevalecendo o princípio da responsabilidade subjetiva, e não a simples presunção.

Recurso conhecido, mas desprovido” (STJ, REsp 8.711/RS, 2.ª T., j. 21.10.1992, rel. Min. Pecanha Martins, DJ 17.12.1992).

Esse entendimento, que se mantém até os dias atuais,²¹ revela-se correto. Não se pode pretender cobrar o crédito tributário daquele que de fato não exerce poder gerência, uma vez que nenhum de seus atos terá relação com o surgimento da dívida ou com a liquidação da sociedade. Frise-se que, na França, a prova do exercício do poder de gerência deve ser produzida exclusivamente pela Administração.²²

2.9 A responsabilidade do dirigente: *solidária, subsidiária ou substitutiva?*

Deve-se ainda registrar a discussão sobre a espécie de responsabilidade prevista nos arts. 134 e 135 do CTN. Há quem a qualifique de *solidária*, *subsidiária* ou *substitutiva* (a dívida somente poderia ser cobrada do dirigente), essa última apenas quanto ao art. 135 do CTN. O STJ, mesmo sem analisar detidamente o assunto, se posicionou quanto ao caráter substitutivo responsabilidade prevista no art. 135 do CTN. Apesar da existência de precedentes isolados em contrário, esse é o posicionamento majoritário da Corte. Nesse sentido:

“Tributário. Execução fiscal. Sociedade por conta de responsabilidade limitada. Sócio-gerente. Citação.

I – O sócio-gerente de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, responsável por substituição (art. 135, III, CTN), pode ser citado e ter seus bens penhorados, embora seu nome não conste do título executivo. Precedentes.

II – Recurso provido” (STJ, REsp 18/RJ, 1.ª T., j. 25.10.1989, rel. Min. Geraldo Sobral, DJ 20.11.1989).

21. STJ, REsp 656.860/RS, 2.ª T., j. 07.08.2007, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 16.08.2007.

22. Inst. codificatrice CP 1.º juin 1994, 95-74-A titre 3 chap. 1 n. 2-1-1-2. “L'article L 267 du LPF peut être mis en œuvre contre toute personne assurant la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement, l'administration devant apporter la preuve d'une telle direction de fait.”

Vale ressaltar que em momento algum a questão do enquadramento da responsabilidade do dirigente foi debatida levando-se em consideração os mais importantes argumentos que o tema envolve.²³ O STJ tão somente seguiu entendimento do STF que, também sem que houvesse discussão a respeito, afirmou-se tratar de responsabilidade substitutiva. Nesse sentido, veja-se o antigo precedente do STF abaixo ementado, julgado em 1980:

“Execução fiscal. Legitimação passiva. As pessoas referidas no inc. III do art. 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, se lhes aplica o disposto no art. 568, V, do CPC, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial. Assim, podem ser citadas – e ter seus bens penhorados – independentemente de processo judicial prévio para a verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no art. 135, *caput*, do CTN, matéria essa que, no entanto, poderá ser discutida, amplamente, em embargos de execução (art. 745, parte final, do CPC). Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, RE 99.551/RJ, 2.ª T., j. 10.06.1983, rel. Min. Francisco Rezek, 01.07.1983).

Esse entendimento, a nosso ver, é incorreto. Quanto ao enquadramento da responsabilidade prevista no art. 134 do CTN, já nos manifestamos no item 2.3 acima. Trata-se de verdadeira responsabilidade subsidiária, nos termos das lições de Hugo de Brito Machado e Luciano Amaro. Quanto ao art. 135 do CTN, acreditamos se tratar de responsabilidade solidária e não substitutiva, como entendem o STJ e o STF. E isso por duas razões diferentes.

A primeira é que, mesmo tendo sido prejudicada pelo ato ilícito praticado pelo dirigente que age com excesso de poderes, viola lei ou estatuto, a sociedade

23. No REsp 242.345/SP o Min. rel. Milton Luiz Pereira analisou a questão ora discutida de maneira mais detalhada, em um único parágrafo no qual abordou a análise do prazo prescricional para inclusão dos sócios no polo passivo da ação executiva. Confira-se o que o Ministro disse:

“Agrega-se que, a falar de responsabilidade dos sócios (assentando-se que o citado exerceu atividades de diretor ou de gerente), pela viseira do art. 135, III, CTN, não há que se falar em solidariedade, apropriada à expressões hipóteses legais (art. 134, I a VII, CTN), mas, isto sim, de substituição tributária (ou substitutiva), a qual, (...) não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés de contribuintes (...). Assim, se a responsabilidade prevista no art. 135, III, CTN, é subsidiária especial ou por substituição (passam a ser os responsáveis ao invés de contribuinte), a interrupção da prescrição contra o contribuinte opera também contra o responsável subsidiário ou por substituição” (Baleiro, Alimmar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 448).”

dade tem parcela mínima de culpa, por ter colocado o infrator no importante cargo de direção (*culpa in eligendo*). Assim sendo, não é desrazoado que a responsabilidade seja estendida à empresa, observado o direito de regresso contra o infrator que lhe causou prejuízo.

Além disso, na verdade, ao se penalizar o sócio-gerente com sujeição passiva exclusiva, a cobrança do crédito fica de certa forma preterida, em prejuízo para a própria Administração Fiscal. Isso porque, na imensa maioria das vezes, é mais fácil cobrar o crédito tributário de empresa do que de pessoa física. Assim, ao se entender como solidária a responsabilidade do art. 135 do CTN, está se preservando os interesses da Fazenda Pública. Essa é a solução adotada pela Argentina, França e Portugal.

2.10 Da prescrição do direito de pleitear o redirecionamento da ação executiva

Por fim, deve-se mencionar a discussão sobre o prazo prescricional do direito de a Fazenda Pública pleitear o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. No passado, foram proferidas algumas decisões no sentido de que a prescrição, quando interrompida em desfavor da pessoa jurídica, também atinge os responsáveis solidários.²⁴

Contudo, prevaleceu o entendimento majoritário do STJ, no sentido de que o direito de a Fazenda Pública pleitear o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescreve em cinco anos a contar da citação da empresa. Tal orientação foi consolidada quando do julgamento do Agrg nos EREsp 761.488/SC, relatado pelo Min. Hamilton Carvalhido e publicado em 07.12.2009:

“Agravo regimental em embargos de divergência em recurso especial. Tributário. Execução fiscal. Redirecionamento. Prescrição intercorrente.

1. A 1.ª Seção do STJ, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

2. Agravo regimental improvido” (STJ, Agrg nos EREsp 761.488/SC, 2.ª T., j. 25.11.2009, rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe 07.12.2009).

24. STJ, Agrg no REsp 279.342/SR, 2.ª T., j. 04.06.2002, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 16.12.2002.

Entendemos correta a orientação do STJ nesse caso, uma vez que, privilegiando a segurança jurídica, limita no tempo o direito da Administração Pública pleitear o redirecionamento da ação executiva para o dirigente da empresa.

3. CONCLUSÃO E PERSPECTIVAS

Algumas das regras de responsabilização dos dirigentes de empresas vem sendo aplicadas de maneira equivocada (como visto acima) e extremamente restrita no Brasil. Apesar de a lei contemplar hipóteses amplas, os tribunais reduziram a aplicação das regras para poucos casos.

Com efeito, a análise da jurisprudência revela que a responsabilidade dos sócios é aplicada, basicamente, no caso de dissolução irregular das empresas. Mesmo assim, essa dissolução, na maioria das vezes, é presumida e decorre da não localização da empresa no local indicado. A partir daí, a jurisprudência se volta para determinação do aspecto temporal da regra de responsabilização (permanência do sócio na época do fato gerador e da dissolução irregular), da distribuição do ônus da prova, da comprovação do efetivo exercício do poder de gerência, da qualificação da responsabilidade e, finalmente, da prescrição do direito de pleitear o redirecionamento da ação executiva contra o dirigente.

Todavia, as hipóteses previstas no art. 135 do CTN são mais amplas e oferecem outras possibilidades. Ora, a prática de atos com excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatutos contemplam situações que vão muito além da mera dissolução irregular da sociedade. A jurisprudência francesa, por exemplo, entendeu que nas *manobras fraudulentas* ou *desemprenhadas graves e reiteradas* das obrigações fiscais, previstas na legislação francesa, se enquadraram atos como a não entrega reiterada de declaração fiscal ou, ainda, a não emissão de notas fiscais, desde que (a) sejam atos deliberados do dirigente; (b) presente um dos elementos subjetivos (*dolo* ou *culpa*); e (c) existente o nexo de causalidade.

Percebe-se que os exemplos dados acima poderiam se enquadrar perfeitamente nas regras brasileiras. Todavia, para que o campo de aplicação das regras de responsabilidade seja devidamente ampliado no Brasil, nos limites da lei, é necessário que tanto os tribunais quanto a própria Fazenda Pública se atentem para situações ilegais diversas da dissolução irregular da sociedade. Por fim, deve-se deixar claro que eventuais novas hipóteses de responsabilização dos sócios não podem desprezar o direito de defesa dos contribuintes.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- Das execuções fiscais e da responsabilidade dos sócios das empresas limitadas à luz da jurisprudência do STF, de Eduardo Jobim – *RTrib* 3/451;
- Responsabilidade dos sócios e administradores pelos débitos tributários da pessoa jurídica, de Ari Timóteo dos Reis Júnior – *RTrib* 74/15;
- Responsabilidade patrimonial pessoal de sócios e administradores na sociedade limitada: análise com maior referência à responsabilidade tributária, de Fabrício Machado de Moraes – *RTrib* 86/73;
- Responsabilidade tributária dos sócios e o lançamento, de Maria Antonieta Lynch – *RTrib* 72/98; e
- Responsabilidade tributária dos sócios. Inteligência do inc. VII do art. 134 e do inc. III do art. 135, ambos do CTN, de Allison Garcia Costa – *RTrib* 63/82.

Veja também Jurisprudência

- Falência que não evidencia a irregularidade na dissolução da empresa e a admissibilidade da solidariedade de sócio-gerente pela obrigação fiscal: *RTrib* 64/339;
- Inadmissibilidade da responsabilização solidária de ex-sócio por dívidas fiscais se não agiu com excesso de poderes, ou infração do contrato social ou estatutos, inteligência dos arts. 158, I e II, da Lei 6.404/76 e 135, III, do CTN: *RTrib* 79/215;
- Inadmissível a responsabilização de sócio-gerente se não comprovada a dissolução irregular da sociedade, que tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos: *RTrib* 872/195; e
- Responsabilidade, por substituição, dos sócios-gerentes da empresa extinta se houver dissolução irregular da sociedade ou comprovação de atuação dolosa ou culposa: *RTrib* 830/167.