

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR: BREVE ANÁLISE CRÍTICA DO JULGAMENTO DOS TEMAS REPETITIVOS 962 E 981 DO STJ

Andréa Darzé Minatel¹

Gustavo Froner Minatel²

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça definiu, com efeito vinculante, no julgamento dos nos Temas 962 e 981 dos recursos representativos de controvérsia, a quem se deve atribuir responsabilidade tributária nos casos de dissolução irregular.

A questão submetida à julgamento no Tema STJ 962 consistiu na possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o *sócio* que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou,

1. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP Professora do curso de pós-graduação do IBET e do COGEAE. Ex-Conselheira da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Sócia do Minatel Advogados.

2. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP Professor de Direito Tributário nos cursos de graduação da PUC-Campinas e FACAMP Professor de pós-graduação do IBET. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Sócio do Minatel Advogados.

sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária. No Tema STJ 981, por sua vez, discutiu-se se, à luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.

Como é possível perceber, os casos concretos submetidos à julgamento nesses dois paradigmas eram completamente opostos: enquanto no Tema STJ 962 o sócio a quem se pretendia imputar responsabilidade tributária possuía poderes de gerência à época dos fatos geradores dos tributos executados, mas não à época da dissolução irregular da pessoa jurídica, no Tema STJ 981 o pretense responsável não era sócio administrador à época dos fatos geradores ou do vencimento dos tributos exigidos, mas o era quando da dissolução irregular da empresa. A despeito disso, em ambos os casos o fundamento do pedido de redirecionamento da execução fiscal consistia única e exclusivamente na própria dissolução irregular da pessoa jurídica, não havendo acusação, muito menos comprovação da prática de qualquer outro lícito qualificável como excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto à época do fato gerador ou do vencimento dos tributos executados.

Embora num primeiro momento tenha sido determinado o julgamento conjunto desses dois paradigmas, uma particularidade da questão afetada ao Tema STJ 962, qual seja, a identificação de que a controvérsia versava justamente sobre

o ponto de convergência da jurisprudência de ambas as Turmas do STJ sobre a matéria, motivou o apartamento dos processos e a sua análise antecipada.

Com efeito, como estava sedimentado na Primeira Turma do STJ o entendimento de que, em casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, somente poderia responder pelo débito tributário o sócio que tinha poderes de gestão na empresa à época do fato gerador, mas também ao tempo da dissolução irregular, e considerando que a jurisprudência da Segunda Turma do STJ, desde 2015³, passou a ser pacífica no sentido de que, nessas situações, somente era legítima a imputação de responsabilidade àquele que exercia a gestão da pessoa jurídica quando da dissolução irregular, independentemente de a exercer ou não à época do fato gerador ou do vencimento do tributo, constatou-se que era ponto de convergência de ambas as Turmas o posicionamento que não poderia responder pelo crédito tributário o sócio que não tinha poderes de gestão à época da dissolução irregular, que era exatamente a situação concreta submetida à julgamento no Tema STJ 962.

Diante deste cenário jurisprudencial e se limitando a analisar os limites já fixados na Súmula STJ nº 430⁴ e no Tema 97 dos recursos repetitivos (REsp 1.101.728)⁵, foi julgado o Tema 962, fixando-se a seguinte tese:

O redirecionamento da execução fiscal, quando **fundado na dissolução irregular** da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, **não** pode ser autorizado contra o **sócio ou o terceiro não sócio** que, embora exercesse

3. Com o julgamento do REsp 1.520.257/SP, de relatoria do Ministro OG FERNANDES (DJe de 23/06/2015)

4. Súmula STJ 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

5. Tese Firmada no Tema 97:

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN ⁶

Com efeito, partindo da premissa de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que implica a responsabilidade tributária do administrador, sendo indispensável, para tanto, a comprovação de que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, a Primeira Seção do STJ, à unanimidade de votos, refutou o argumento da Fazenda de que a retirada da sociedade com débitos tributários, independente do concurso para a sua posterior dissolução irregular, seria fato suficiente para autorizar a incidência do art. 135, III, do CTN⁷. Isso porque, vai subentendido no raciocínio dos

6. Publicação 24/11/2021. Trânsito em julgado 10/03/2022.

7. A Ministra Relatora chamou à atenção para o fato de a própria Fazenda Nacional ter oficialmente revisto seu entendimento sobre o tema ao editar a “Registre-se que a própria FAZENDA NACIONAL, embora, a princípio, defendesse a responsabilização do sócio-gerente à época do fato gerador, curvou-se à tese prevalecente no Superior Tribunal de Justiça, como se depreende da alteração da Portaria PGFN 180/2010, promovida pela Portaria PGFN 713/2011, in verbis:

“Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

~~Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.~~

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários: (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

I - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular; (Incluído(a) pelo(a) Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

II - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta. (Incluído pela Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

enunciados vinculantes previamente fixados *que a responsabilidade pelo débito tributário deve recair sobre aquele que pratica o fato ensejador da responsabilidade; não tendo o ex-sócio concorrido para a dissolução irregular da pessoa jurídica executada, não pode ele ser responsabilizado por este fato.*⁸

Ainda que o presente julgamento mantenha plena coerência com os limites previamente fixados pelo STJ em matéria de responsabilidade tributária dos administradores, a fixação de tese negativa (apenas se definiu quem não pode ser responsabilizado, mas nada foi dito a respeito de quem o deva ser) contribuiu muito pouco para o equacionamento das principais dúvidas que gravitavam em torno do presente tema, em especial no que diz respeito ao ponto de divergência da jurisprudência das Turmas do STJ: é necessário ser administrador simultaneamente à época do fato gerador e da dissolução para se legitimar a responsabilização ou bastava ter poderes de gestão à época da dissolução irregular da pessoa jurídica?

Outro ponto que merece censura no presente julgamento é que, a despeito de restar claro que a questão submetida à análise se circunscrevia à responsabilidade daqueles que exerciam ou exerceram poderes de gerência na pessoa jurídica executada, tanto no tema afetado como na tese fixada verifica-se o uso do termo sócio, o que pode gerar problemas interpretativos, ampliando injustificadamente o espectro daqueles que podem ser alcançados pelo comando positivado, o que não se justifica⁹.

8. Neste ponto, a Ministra Relatora esclarecer que “obviamente, ficam ressalvados da conclusão os casos de fraude, simulação e ilícitos análogos, na dissolução irregular da pessoa jurídica devedora, bem assim as hipóteses em que o sócio-gerente que se retirou tenha praticado, quando do fato gerador, ato com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, o que não é a situação dos presentes autos, em que o acórdão recorrido não registra e a recorrente não alega a prática de qualquer ato ilícito, pelo ex-sócio, quando da ocorrência do fato gerador”.

9. A inconveniente referência ao “sócio” fica ainda mais visível nas decisões citadas no próprio paradigma repetitivo: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. INCABIMENTO.1. O redirecionamento da

Prova dos desdobramentos equivocados que o uso indevido da categoria *sócio* na delimitação da responsabilidade tributária pode provocar se constata na fixação pela própria tese da “retirada regular da sociedade” como critério de exclusão da responsabilidade nesses casos. Ora, se o que é relevante é a pessoa ter poderes de gestão, independentemente de ser sócio ou terceiro (como expressamente consignado na própria tese repetitiva), então seria lógico que o critério eleito fosse a saída/retirada da gerência, e não da sociedade, como se fez.

Essa impropriedade pode implicar iniciativas indevidas de responsabilização de sujeito que, a despeito de não mais exercer a gerência da pessoa jurídica quando da dissolução irregular, permanecia à época na condição de sócio, o que vai de encontro com as próprias razões de decidir do paradigma vinculante. Insista-se: o que é relevante para imputação de responsabilidade com fundamento no art. 135, III, do CTN, nos termos do próprio julgamento repetitivo, é a circunstância da pessoa ter poderes de gestão, independentemente de pertencer ao quadro societário da pessoa jurídica

Mas o ponto do julgamento da Tese 962 dos repetitivos que merece maior crítica está na circunstância de não ter sido enfrentado, nem mesmo de revista, a questão fundamental que gira em torno deste tema: a dissolução irregular é fato

execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução. 2. Precedentes de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção. 3. Embargos de divergência acolhidos” (STJ, EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/02/2011).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR OCORRIDA APÓS A RETIRADA DA SÓCIA-GERENTE. 1. O Tribunal de origem consignou que, após a retirada da sócia, a empresa continuou a exercer atividade, e que a posterior dissolução irregular não lhe pode ser imputada. 2. Nesse contexto, a tese da Fazenda Pública – de que é lícito o redirecionamento porque o débito teve fato gerador concomitante ao exercício da gerência pela sócia que posteriormente veio a se retirar da pessoa jurídica – não deve ser acolhida, pois implicaria o restabelecimento da superada orientação jurisprudencial no sentido de que o simples inadimplemento configura infração à lei, imputável à pessoa do sócio. 3. Recurso Especial não provido” (STJ, REsp 1.463.751/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/09/2014).

que se enquadra no art. 135, III, do CTN? De forma mais direta, é possível afirmar que nos casos de dissolução irregular se verifica a existência de *créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*?

A resposta a esta pergunta somente foi apresentada no julgamento do Tema STJ 981, que se propôs a definir o conteúdo e alcance do art. 135, III, do CTN, que assim dispõe:

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.

Pois bem. Antes de tratar particularmente do referido julgamento, convém recordar que, para a fixação da responsabilidade tributária, o legislador se vale tanto de fatos lícitos como ilícitos. No caso do artigo 135, do CTN, tamanha é a clareza do seu texto que não resta dúvida de que o fato que enseja a responsabilização dos sujeitos nele relacionados é ilícito e, por isso mesmo, estranho àquele acontecimento do mundo qualificado pelo legislador como fato tributário. A providência sancionatória aparece aqui de maneira clara, revelando a existência de *animus puniendi* motivando o legislador no momento da fixação do enunciado normativo.

O *caput* do artigo é expresso ao prescrever que a responsabilidade dos sujeitos decorre de atuação com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o que evidencia a exigência de elemento volitivo, mais especificamente, de dolo para a configuração do seu suporte factual.

Quanto ao presente tema, Ives Gandra da Silva Martins esclarece que “o elemento, todavia, fundamental, a nosso ver,

reside no fato de cuidar o artigo de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, mas exclusivamente os representantes”¹⁰.

Assim, não basta, por exemplo, que a pessoa jurídica deva tributos para que o administrador possa vir a ser chamado a satisfazê-lo. É preciso mais que isso: a comprovação, por meio da linguagem das provas, que atuou com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social/estatuto e que dessa sua atitude decorreu a inadimplência da sociedade perante o Fisco ou o surgimento de obrigações tributárias atípicas, que não decorreriam do exercício regular da empresa.

Noutras palavras, duas são as condições para a incidência do presente dispositivo legal: *i.* que os sócios, diretores, gerentes ou representantes pratiquem atos de gestão e *ii.* que obrigação tributária ou seu inadimplemento voluntário decorra de atos contrários à lei, contrato social ou estatuto.

Diante desse contexto, coloca-se mais uma dúvida: a dissolução irregular (que, por razões óbvias, não se enquadra como ato contrário ao estatuto ou contrato social) pode ser incluído na classe “infração à lei”¹¹ para fins de aplicação do art. 135, III, do CTN?

10. MARTINS, Ives Gandra. Responsabilidade Tributária à Luz do Artigo 135 do CTN. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998, p. 53.

11. Renato Lopes Becho chamou a atenção para a circunstância de as infrações a que se referem os artigos 134 e 135 terem acompanhado as alterações promovidas pelo Código Civil de 2002, na medida em que são as leis civis que definem algumas das obrigações dos administradores. Ives Gandra Martins fecha seu pensamento ao afirmar que “a responsabilidade tributária está ocorrendo não porque o Código Civil alterou a responsabilidade tributária, mas porque a lei de responsabilidade tributária manda respeitar-se o direito civil. (Cf. BECHO, Renato Lopes; MARTINS, Ives Gandra. Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 57, 77).

As lições de Renato Lopes Becho bem elucidam o conteúdo e alcance com que a expressão *infrações à lei* foi empregada pelo legislador no presente enunciado normativo:

Literalmente e fora do contexto normativo, infração à lei significa qualquer descumprimento de regra cogente. Deixar de recolher tributo, estacionar o veículo em local proibido, emitir cheque sem fundos a serem sacados e tudo o mais que seja veiculado por normas jurídicas pode significar infração à lei. Se fosse essa a interpretação melhor para o conteúdo do art. 135, do CTN, teríamos que considerar que apenas há separação de personalidade jurídica entre contribuinte e responsável para os casos de absoluta licitude. [...] Por tudo isso, podemos afirmar que a lei referida no art. 135, do CTN, é a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Como o inc. I traz para o seu núcleo todos os sujeitos listados no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis [...]. Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do art. 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas, será a lei comercial.¹²

Com efeito, admite-se a responsabilização tributária de terceiros exatamente pela prática de ato que extrapola os limites do exercício de função que lhe compete – pátrio poder, curatela, tutela, administração civil de bens de terceiros etc. – e que resulta na ocultação do fato jurídico tributário, na criação de efeitos tributários atípicos ou ainda no seu inadimplemento doloso

A despeito de a literalidade do texto do *caput* do art. 135 do CTN sugerir que os administradores deveriam responder apenas pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, apenas por ilícitos realizados anterior ou concomitantemente ao fato gerador, como a presente regra tem natureza de pena, tendo sido estabelecida justamente com a finalidade de desestimular a prática

12. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1045-1046.

de atos que turbam a fiscalização e arrecadação de tributos, sua interpretação teleológica conduz à conclusão de que ela alcança também a prática de ilícitos que implicam a insolvência ou inadimplência definitiva, consciente e voluntária da pessoa jurídica (e não o não pagamento puro e simples, é bom reafirmar), como se verifica nos casos de dissolução irregular.

Afinal, nesses casos por ato do administrador (encerramento) esvazia-se por completo qualquer possibilidade de pagamento do tributo pela empresa devedora. Como pontuado no julgamento do Tema STJ 981, *é obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 a 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 – onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência – ou na forma da Lei 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.*

Por outro lado, importa destacar que o simples fato de a pessoa jurídica ter sido extinta, por si só, não afasta a necessidade de demonstração da prática de ato com excesso de poderes, infração de lei, ao contrato social ou estatuto. Mesmo nesta situação, permanece a necessidade de o Fisco comprovar que o administrador agiu com dolo ou fraude, só que, desta vez, no próprio processo de encerramento da empresa. Ou seja, para que o administrador possa figurar no polo passivo da obrigação tributária é necessário que fique comprovado que a extinção da empresa se deu de forma irregular, fraudulenta. Isso porque o Fisco, para cancelar a extinção voluntária da sociedade, deveria fiscalizá-la, deferindo o pedido do contribuinte apenas na hipótese de verificar o adimplemento de todas as obrigações tributárias. Assim, depois de encerrada a sociedade, surge para o Fisco o direito de cobrar tributos não pagos apenas e tão somente se demonstrar que a

ratificação da baixa da empresa se deu em virtude da prática de atos ilícitos por parte dos administradores.

Ao enfrentar especificamente o conteúdo e alcance do art. 135, III, do CTN, no julgamento do Tema 981, a Ministra Relatora Assusete Magalhães esclareceu que ele comporta três possibilidades interpretativas: (i) o resultado da conduta consiste no surgimento da própria obrigação tributária (literal); (ii) o resultado da conduta consiste no não recebimento do crédito pelo sujeito ativo (extensiva); (iii) o resultado da conduta consiste no não recebimento do crédito pelo sujeito ativo associado à impossibilidade ou redução da possibilidade de obtenção desse valor junto à sociedade (sistemática - escorada nas razões de decidir do REsp 1.201.990 - Tema 444 STJ¹³).

Segundo a Ministra Relatora, não se pode perder de vista que este preceito normativo foi “importado” de outros âmbitos de regulação jurídica, sem a adaptação necessária aos fins colimados pelo direito tributário. Assim, interpretação literal brigaria com a própria finalidade da regra de responsabilidade que é estabelecer meios para assegurar o adimplemento do tributo.

Por conta disso, tomando de empréstimo as lições de Paulo de Barros Carvalho e Maria Lucia Aguilera concluiu que *o caminho, portanto, não é investigar se a obrigação resulta ou não da conduta infratora do administrador, mas se a*

13. (...) 7. Dissolução irregular como ato ilícito para os fins do art. 135, III, do CTN No que concerne ao encerramento clandestino das atividades empresariais, é preciso deixar claro que a jurisprudência do STJ, no julgamento de outro recurso repetitivo (**REsp 1.371.128/RS**, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 17.9.2014), analisando a possibilidade de redirecionar a Execução Fiscal na cobrança da dívida ativa **de natureza não tributária**, expressamente consignou que esse evento (dissolução irregular) **corresponde à prática de ato de infração a lei, subsumindo-se à norma do art. 135, III, do CTN (dívida ativa tributária) e à legislação civil e empresarial esparsa que, com base no art. 4º, § 2º, da Lei 6.830/1980, autoriza o redirecionamento também na cobrança da dívida ativa não tributária**. O fundamento que justificou a orientação adotada é que **a responsabilidade tributária de terceiros, para os fins do art. 135 do CTN, pode resultar tanto do ato de infração à lei do qual resulte diretamente a obrigação tributária, como do ato infracional praticado em momento posterior ao surgimento do crédito tributário que inviabilize, porém, a cobrança do devedor original**.

impossibilidade da cobrança em face da empresa decorre de ato atribuível ao administrador (inadimplência dolosa)¹⁴.

Fixada a premissa de que a dissolução irregular é infração à lei que se enquadra no art. 135 do CTN e que se trata do próprio fundamento para a atribuição da responsabilidade tributária, concluiu a Ministra Relatora, em nosso sentir corretamente, que deve prevalecer o atual entendimento da Segunda Turma do STJ, inaugurado com o julgamento do REsp 1.520.257/SP, de relatoria do Ministro OG FERNANDES (DJe de 23/06/2015), no sentido de que a responsabilização pessoal do sócio-gerente está condicionada a um único requisito: encontrar-se no exercício da administração da pessoa jurídica executada no momento de sua dissolução irregular ou da prática de ato que faça presumir a dissolução irregular, sendo irrelevante o fato de estar na gerência à época do fato gerador ou do vencimento do tributo executado. Nas suas palavras:

O fundamento para tanto consiste na conjugação do art. 135, III, do CTN com o enunciado 435 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça. De fato, na medida em que a hipótese que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração à lei, evidenciada pela dissolução irregular da pessoa jurídica executada, revela-se

14. Por isso que se tem reconhecido, em âmbito jurisprudencial, a aplicação do preceito para os casos de dissolução irregular da sociedade. Sobre essa linha de interpretação, registra MARIA LÚCIA AGUILERA: ‘Na verdade, os Tribunais Superiores operaram uma alteração no preceito contido no caput do art. 135, III, do CTN, ao dispensar que a obrigação tributária fosse necessariamente resultante dos atos ilícitos praticados pelos administradores, bastando que se configurasse uma outra relação de causalidade: entre o ilícito societário (dissolução irregular) e a impossibilidade de adimplemento do crédito tributário pela sociedade’. Na linha de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, portanto, o resultado decorrente da conduta do administrador, apto a gerar responsabilização, acaba sendo, de um modo genérico, o inadimplemento adicionado à impossibilidade de solução do débito no patrimônio da sociedade. É verdade que esse tribunal não demonstra explicitamente os fundamentos que provocaram tal ruptura com a literalidade. Todavia, pensamos que, implicitamente, esse entendimento se deve ao próprio desajuste entre a forma redacional do art. 135 do CTN, copiada do direito privado, e o contexto da obrigação tributária, conforme expusemos no tópico anterior. Trata-se, portanto, de adequar a literalidade ao influxo dos princípios e demais regras que regem o direito tributário, pois, como bem recorda PAULO DE BARROS CARVALHO, ‘não há texto sem contexto.’ (ob. cit., p. 328-333).

indiferente o fato de o sócio-gerente responsável pela dissolução irregular não estar na administração da pessoa jurídica à época do fato gerador do tributo inadimplido. Concluiu a Segunda Turma, no aludido REsp 1.520.257/SP, alterando sua jurisprudência sobre o assunto, que “o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência – encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) –, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito”. Após a mudança jurisprudencial, o novo entendimento foi reafirmado noutras oportunidades: (...) Além das pertinentes considerações feitas pelo Ministro OG FERNANDES, no sentido de que o fato ensejador da responsabilidade tributária é a dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou a presunção de sua ocorrência – o que configura infração à lei, para fins do art. 135, III, do CTN –, é preciso observar que a posição da Primeira Turma pode gerar uma estrutura de incentivos não alinhada com os valores subjacentes à ordem tributária, sobretudo o dever de pagar tributos. Com efeito, o entendimento pode criar situação em que, mesmo diante da ocorrência de um ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, inexistirá sanção, em hipótese em que, sendo diversos os sócios-gerentes ou administradores, ao tempo do fato gerador do tributo inadimplido e ao tempo da dissolução irregular da pessoa jurídica executada, a responsabilidade tributária não poderia ser imputada a qualquer deles. Ademais, o entendimento da Segunda Turma encontra respaldo nas razões de decidir do Recurso Especial repetitivo 1.201.993/SP (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 12/12/2019), no qual se discutiu a prescrição para o redirecionamento da execução fiscal e no qual o Relator consignou que “o fundamento que justificou a orientação adotada é que a responsabilidade tributária de terceiros, para os fins do art. 135 do CTN, pode resultar tanto do ato de infração à lei do qual resulte diretamente a obrigação tributária, como do ato infracional praticado em momento posterior ao surgimento do crédito tributário que inviabilize, porém, a cobrança do devedor original. (...) ou seja, a responsabilidade dos sócios

com poderes de gerente, pelos débitos empresariais, pode decorrer tanto da prática de atos ilícitos que resultem no nascimento da obrigação tributária como da prática de atos ilícitos posteriores à ocorrência do fato gerador que impossibilitem a recuperação do crédito tributário contra o seu devedor original”.

De fato, se o único fundamento do pedido de redirecionamento da execução fiscal consistia na própria dissolução irregular da pessoa jurídica, não havendo acusação, muito menos comprovação da prática de qualquer outro lícito qualificável como excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto à época do fato gerador, não há razões jurídicas para condicionar a validade da imputação de responsabilidade à circunstância de sujeito exercer poderes de gestão também à época dos fatos. Trata-se, em nosso sentir de mero desdobramento dos enunciados vinculantes previamente fixados pelo STJ em matéria de *responsabilidade pelo débito tributário, no sentido de que ela deve recair exclusivamente sobre aquele que pratica o seu fato ensejador (no caso, a própria dissolução irregular da pessoa jurídica executada).*

Agregar esse novo requisito à responsabilidade, além de subverter o próprio regime jurídico da matéria, representaria grande estímulo à gestão rotativa fraudulenta como forma de se furtar ao pagamento de tributos¹⁵, o que não se justifica.

15. Trecho do acórdão:

ESTÍMULO À GERÊNCIA ROTATIVA FRAUDULENTA: UTILIZAÇÃO DE “LARANJA” 13. Dito de outro modo, a se adotar a tese do eminente Relator, o gerente da época do fato gerador e o gerente ao tempo da dissolução irregular, se distintos, não poderiam ser responsabilizados. A empresa, por seu turno, encontrar-se-ia extinta de fato. Quid juris? Haveria o reconhecimento da existência de atos ilícitos (o descumprimento do dever de pagar tributos e a dissolução societária contra legem) e a chancela judicial, pelo Tribunal da Cidadania, de que não há responsável a ser identificado. Mais que isso, o STJ estabeleceria injustificável incentivo para que as empresas institucionalizassem, grosso modo, o exercício da gerência em caráter mais transitório possível, com o escopo de esvaziar a possibilidade de responsabilização pelo débito (utilização de “laranjas”). 14. À evidência, essa solução é contrária ao ordenamento jurídico, quer em relação às suas normas positivadas, quer no que diz respeito aos princípios gerais de direito, notadamente aquele segundo o qual, no conflito entre o sujeito que busca auferir benefício (in casu, livrar-se do passivo) e quem procura evitar prejuízo (os terceiros, credores da empresa), deve-se prestigiar o último.

Neste contexto, foi fixada a seguinte tese no Tema 981 dos respetivos:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na **dissolução irregular da pessoa jurídica** executada ou na presunção de sua ocorrência, **pode** ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com **poderes** de administração na data em que configurada ou presumida a **dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes** de gerência quando ocorrido o **fato gerador** do tributo **não adimplido**, conforme **art. 135, III, do CTN**. Publicação 25/05/2022 - Trânsito em julgado 18/08/2022

Por fim, vale destacar que o Ministro Herman Benjamin proferiu voto vista no qual, a despeito de deixar implícito que em seu entendimento a dissolução irregular não seria ato ilícito que se enquadraria no art. 135, II, do CTN (já que neste caso não se teria créditos correspondentes a **obrigações tributárias resultantes** de atos praticados com infração de lei), sustentou que essa circunstância não seria impeditiva para a imputação de responsabilidade tributária ao administrador nesses casos, eis que outros enunciados normativos que lhe confeririam fundamento de validade, tais como os arts. 1025, 186 e 189 do Código Civil; art. 4º, V, da Lei de Execuções Fiscais. Nas suas palavras:

Sucedo que a questão aqui analisada **não consiste em reduzir a interpretação sobre o redirecionamento em Execução Fiscal tão somente aos ditames do art. 135 do CTN**, já que a LEF indica que, na apuração da responsabilidade, realizada com objetivo de viabilizar a promoção da Execução Fiscal contra as pessoas indicadas nos diversos incisos do art. 4º da Lei 6.830/1980, serão consideradas “as **normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial**”. Ainda que, eventualmente, pudesse se considerar **inaplicável o art. 135 do CTN, onde couber a responsabilidade à luz da legislação civil ou empresarial, caberá o redirecionamento da Execução Fiscal**. Pensamento diverso implica conferir ao crédito tributário regime de proteção inferior aos créditos civis (aqui abrangidos os de natureza trabalhista), empresarias, etc.

Acreditamos, todavia, que esta posição não se sustenta. Em primeiro lugar porque fere os limites constitucionais ao

poder de tributar, já que, nos termos do art. 146, III, da CF, compete à lei complementar estabelecer normas gerais também em matéria de responsabilidade tributária¹⁶. Por outro lado, não se pode olvidar que o que este precedente estava analisando era a possibilidade de se imputar responsabilidade tributária única e exclusivamente **com fundamento no art. 135, III, do CTN**¹⁷. Assim, como defender a validade de uma tese cuja questão submetida a julgamento consistia em definir a quem se deve atribuir responsabilidade tributária nos casos de dissolução irregular **à luz do art. 135, III, do CTN, se a premissa fixada é** justamente que este enunciado normativo é inaplicável nos casos de dissolução irregular?

Com todas as vênias, entendimentos como este conflitam com a própria lógica dos julgamentos representativos de controvérsia, na medida em que transborda da questão submetida à análise, o que se mostra extremamente nocivo, em especial diante de seu efeito vinculante.

16. Apesar de o constituinte ter empregado nesse dispositivo o termo contribuinte, entendemos que, nesta oportunidade o fez na acepção de sujeito passivo (gênero). Afinal, qual seria o motivo para restringir a atuação do legislador ordinário na definição do sujeito que realiza o fato tributado e, em contrapartida, outorgar-lhe liberdade ampla para indicar o responsável? Como aceitar conclusão em sentido diverso sem que isto implique distorções nas finalidades perseguidas pelo constituinte: manutenção da competência tributária, respeito à capacidade contributiva, dentre outras? Resta lembrar, ainda, que, mesmo que ultrapassados estes argumentos, não se pode olvidar que sujeito passivo é elemento que integra a obrigação tributária, conceito cuja definição foi delegada expressamente à lei complementar, nos termos do art. 146, III, “b”, da CF.

17. Não é demasia relembrar a questão submetida a julgamento: **À luz do art. 135, III, do CTN**, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.