

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PAULO HENRIQUE FELTRIN TUCUNDUVA

LIÇÕES DOCTRINÁRIAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS E A
SOLUÇÃO DO STJ QUANTO AO SÓCIO CONTRA O QUAL REDIRECIONAR A
EXECUÇÃO FISCAL

CURITIBA

2023

PAULO HENRIQUE FELTRIN TUCUNDUVA

LIÇÕES DOCTRINÁRIAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS E A
SOLUÇÃO DO STJ QUANTO AO SÓCIO CONTRA O QUAL REDIRECIONAR A
EXECUÇÃO FISCAL

Artigo científico apresentado como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito, à Faculdade de
Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

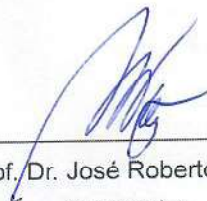
2023

TERMO DE APROVAÇÃO

"Lições Doutrinárias acerca da Responsabilidade de Terceiros e a Solução do STJ quanto ao Sócio contra o qual Redirecionar a Execução Fiscal"

PAULO HENRIQUE FELTRIN TUCUNDUVA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



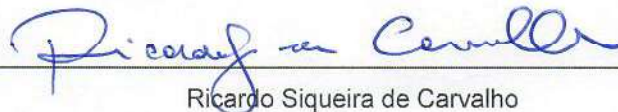
Prof. Dr. José Roberto Vieira
Orientador



Coorientador



Maurício Dalri Timm do Valle
1º Membro



Ricardo Siqueira de Carvalho
2º Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço, acima de tudo, aos meus pais, por todo o apoio, a segurança e o conforto que, invariavelmente, proporcionaram-me ao longo da graduação.

Agradeço aos meus irmãos, pela companhia de todos os dias.

Também agradeço aos que tornaram a passagem pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná muito mais leve e prazerosa: ao grande amigo Luiz, pelos quase 10 anos de amizade e confiança; aos amigos André, Bob, Bruno, César, Eduardo, Felipe, Fidel, Leonardo e Victor, pelas risadas e pelos bons momentos compartilhados; às amigas Eloise e Mariana, pelas infalíveis informações e atualizações; e ao amigo de longa data, Felipe Moysa, por sempre me acompanhar. Sem vocês, as memórias desse período jamais seriam tão agradáveis.

Um agradecimento especial à Kiki, por todo o amparo, incentivo e, sobretudo, pela parceria, no sentido mais genuíno do termo.

Registro a memória e o agradecimento ao amigo que me viu cruzar, pela primeira vez, as colunas do Prédio Histórico, mas que assistirá de outro plano minha despedida da Praça Santos Andrade. Sua *presença* nos momentos de dúvida, apreensão e fraqueza foi crucial para o “seguir em frente”. Obrigado, André.

Não poderia deixar de agradecer ao professor Vieira, pela orientação, pelo exemplo de comprometimento e por reviver em mim o prazer e o apreço pelo estudo do Direito Tributário.

Por fim, agradeço aos doutores Gabriel e Tiago, por permitirem que eu embarcasse no veleiro que, pelas próximas milhas, conduzir-me-á pelas águas do Direito.

RESUMO

O presente artigo buscou identificar, com base nas lições doutrinárias acerca do tema, a ideal interpretação a ser dada à responsabilidade de terceiros, nos casos de dissolução irregular de sociedade, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, conjugando o acervo teórico que sustenta o instituto da responsabilidade ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, sobretudo a partir do julgamento dos Temas Repetitivos n.ºs 962 e 981. Nesse esforço, inicialmente, foram apresentados os precedentes jurisprudenciais que balizam o tema. Na sequência, foram revisitados os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre a regra-matriz de incidência, a distinção entre a capacidade para realizar o fato jurídico tributário e a capacidade para ser sujeito passivo de obrigações tributárias, a solidariedade, a responsabilidade e as infrações e sanções tributárias na concepção do autor. Ainda, analisaram-se as lições de Daniel Monteiro Peixoto sobre a responsabilidade tributária e os atos de dissolução de sociedades. Por fim, foram identificadas as questões que possivelmente ocasionam a ampla controvérsia que ainda permeia a matéria, apresentadas as conclusões sobre a solução encontrada pelo Superior Tribunal de Justiça e indicado o tema que ainda carece de maior aprofundamento para elucidação abrangente sobre a responsabilização dos sócios ou administradores pela dissolução irregular da sociedade.

Palavras-chave: responsabilidade tributária; redirecionamento; dissolução irregular; execução fiscal.

ABSTRACT

This article sought to identify, based on the doctrinal lessons on the subject, the ideal interpretation to be given to the responsibility of third parties, in cases of irregular dissolution of society, based on article 135, III, of the National Tax Code, combining the theoretical collection that supports the institute of responsibility with the understanding of the Superior Court of Justice on the subject, especially from the judgment of Repetitive Themes numbers 962 and 981. In this effort, initially, the jurisprudential precedents that guide the theme were presented. Next, the teachings of Paulo de Barros Carvalho on the incidence matrix rule, the distinction between the capacity to carry out the tax legal act and the capacity to be a taxable subject of tax obligations, solidarity, responsibility, infractions and tax sanctions were revisited. Still, the lessons of Daniel Monteiro Peixoto on tax liability and acts of dissolution of companies were analyzed. Finally, the issues that possibly give rise to the wide controversy that still permeates the matter were identified, the conclusions on the solution found by the Superior Court of Justice were presented and the theme that still needs further deepening for a comprehensive elucidation on the liability of the partners or administrators for the irregular dissolution of the company.

Keywords: tax liability; redirect; irregular dissolution; tax foreclosure.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E SUA EVOLUÇÃO	10
3. A “RATIO DECIDENDI” DO TEMA N.º 981/STJ	12
3.1. INTRODUÇÃO.....	12
3.2. FUNDAMENTOS DA CORRENTE PREVALECENTE	13
3.3. FUNDAMENTOS DA CORRENTE VENCIDA	14
4. LIÇÕES DOUTRINÁRIAS DE PAULO DE BARROS CARVALHO	16
4.1. ESCLARECIMENTOS INICIAIS	16
4.2. ALGUMAS PALAVRAS SOBRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	17
4.3. CAPACIDADE PARA REALIZAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E CAPACIDADE PARA SER SUJEITO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS..	19
4.4. SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE	20
4.5. INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	21
5. LIÇÕES DOUTRINÁRIAS DE DANIEL MONTEIRO PEIXOTO	23
5.1. INTRODUÇÃO.....	23
5.2. A IDEIA DE SANÇÃO, AS NOÇÕES DE ILÍCITO E DEVER JURÍDICO E A RESPONSABILIDADE.....	24
5.3. OS AJUSTES DE CONCEITO FUNDADOS NA PROPOSTA DE EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI	25
5.4. ASPECTOS FUNCIONAL E ESTRUTURAL E OS PARADIGMAS DA RESPONSABILIZAÇÃO	26
5.4.1. A propriedade “resultado”	28
5.4.2. A propriedade “ilícito”	28
5.4.3. A propriedade “culpabilidade”	29
5.4.4. A propriedade “conduta de terceiro”	30
6. O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL A PARTIR DAS LIÇÕES DOUTRINÁRIAS ACERCA DO INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE	30

7. CONCLUSÃO.....	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Estruturação dos arranjos normativos da responsabilização	27
---	----

1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN, é, há muito, controversa, tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, configurando tema de larga aplicação prática, mas cuja disparidade de entendimentos e interpretações gerou e segue gerando instabilidade e insegurança jurídica¹.

Como aponta FELLIPE CIANCA FORTES, já em 1980, no âmbito do extinto Tribunal Federal de Recursos, era possível encontrar decisões responsabilizando os sócios de sociedade limitada por débitos tributários da pessoa jurídica, em razão da ausente demonstração de que, quando do encerramento das atividades sociais, nada receberam do acervo em partilha².

Expõe o autor que, desde então, diversos passaram a ser os fundamentos utilizados para responsabilizar os sócios por dívidas tributárias de sociedades extintas: (i) ausência de bens a penhorar; (ii) desconhecimento do destino do acervo social; (iii) encerramento das atividades sem a devida destinação legal dos bens; (iv) falta de recolhimento de tributos quando do encerramento das atividades *etc.*

Não demorou muito, o artigo 135, III, do CTN, também passou a fundamentar as responsabilizações pessoais dos sócios pelos débitos das sociedades dissolvidas, com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça seguindo pela mesma linha³. Com o tempo, a jurisprudência da Corte evoluiu até a edição de duas importantes Súmulas para o objeto de estudo do presente trabalho: n.ºs 430 e 435.

A primeira, Súmula n.º 430/STJ, dita que “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade tributária do sócio gerente*”⁴. Em sentido semelhante também foi a tese firmada no julgamento do Recurso Especial repetitivo n.º 1.101.728/SP, Tema n.º 97/STJ, que explicitou que “*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. (...)*” e concluiu ser “*(...) indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”⁵.

Por sua vez, consolidando entendimento antigo da Corte, a Súmula n.º 435/STJ prescreve que “*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu*

¹ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

² (Des)construindo a responsabilidade..., **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v.17, p. 1-2.

Quanto à decisão referida: TRF, Apelação Cível n.º 0045933. Acórdão RIP: 03127974. Relator: Min. **ARMANDO ROLEMBERG**, DJ de 13/11/1980, Pg. 00114.

³ STJ, Recurso Especial n.º 7.745/SP, Relator: Min. **ILMAR GALVÃO**, DJ de 29/04/1991, p. 5258.

⁴ STJ, Súmula n.º 430, DJe de 13/05/2010, ed. 576.

⁵ STJ, Tema Repetitivo n.º 97, Relator: Min. **TEORI ALBINO ZAVASCKI**, DJe de 23/03/2009.

domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”⁶.

Contudo, mesmo diante dos entendimentos expostos, a responsabilização dos administradores, com fundamento no artigo 135, III, seguiu encontrando controvérsias; afinal, não são poucos os aspectos e as variáveis a serem consideradas e eventualmente combinadas para solução do caso concreto, culminando com a afetação à sistemática dos recursos repetitivos da questão jurídica atinente ao sócio contra o qual seria possível o redirecionamento da execução fiscal, questão de análise dos Temas Repetitivos n.ºs 962 e 981 do STJ⁷.

É essa a questão central do presente estudo, que, revisitando a evolução da jurisprudência do STJ, buscará avaliar, a partir das proposições doutrinárias relativas ao tema, se a solução encontrada pela Corte Superior se coaduna com a melhor interpretação do artigo 135, III, do CTN, bem como investigar as razões pelas quais, durante – e mesmo após – o julgamento dos Temas Repetitivos n.ºs 962 e 981, tamanha é a nebulosidade que ainda reveste a questão.

2. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E SUA EVOLUÇÃO

Para o estudo e mapeamento jurisprudencial a ser traçado neste capítulo, tendo em vista o escopo e o propósito do presente trabalho, optou-se por fixar o ano de 2008 como marco temporal inicial para o levantamento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça atinente à responsabilização do administrador de sociedade limitada fundada no artigo 135, III, do CTN.

A opção justifica-se pois o resgate jurisprudencial dos últimos 15 anos revela, como restou claro do voto da ilustre Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, no julgamento do Tema Repetitivo n.º 981, que foi a partir de então que o STJ intensificou a discussão sobre o tema, inclusive com importantes alterações de entendimento que culminaram na já mencionada afetação da questão à sistemática dos Recursos Repetitivos.

⁶ STJ, Súmula n.º 435, DJe de 13/05/2010, ed. 576.

⁷ STJ, Tema Repetitivo n.º 962, Relatora: Min.^a ASSUSETE MAGALHÃES, DJe de 29/11/2021.

STJ, Tema Repetitivo n.º 981, Relatora: Min.^a ASSUSETE MAGALHÃES, DJe de 28/06/2022.

Tema 962/STJ: “Discute-se a 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, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária.”

Tema 981/STJ: “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 adimplido.”

Além disso, é de se destacar que ambas as Súmulas paradigmas – n.ºs 430 e 435 – foram editadas e publicadas pela Corte Superior em 2010, de modo que as discussões que nelas resultaram não escapam ao recorte proposto.

Pois bem, no âmbito da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, estava consolidado, desde o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.034.238/SP, em 02/04/2009, que o redirecionamento da execução fiscal, fundado na dissolução irregular da sociedade, só poderia ocorrer em face do sócio-gerente que ocupasse essa posição tanto no momento em que ocorrido o fato jurídico da obrigação tributária perseguida na execução fiscal, quanto no momento de sua dissolução irregular⁸.

A Segunda Turma, inicialmente, entendia da mesma maneira. Nesse sentido foi o decidido no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 556.735/MG, cuja decisão foi publicada em 06/10/2014⁹. No entanto, em 16/06/2015, valendo-se do enunciado da Súmula n.º 435/STJ, o Ministro OG FERNANDES sugeriu, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.520.257/SP, que, para a configuração da responsabilização prevista no artigo 135, III, do CTN, bastaria que o sócio contra quem se pretende o redirecionamento figurasse na administração da pessoa jurídica executada no momento de sua dissolução irregular, ou no instante em que assim presumida¹⁰.

Na ocasião, a interpretação do Ministro OG FERNANDES foi adotada de maneira unânime pelos demais julgadores, cravando a alteração de entendimento da Segunda Turma, o qual prosperou naquele âmbito e, recentemente, foi reiterado pela Corte Superior quando da solução dos Temas Repetitivos n.ºs 962 e 981, em 2021 e 2022, respectivamente.

Em verdade, não parece haver justificativa para que a Primeira Turma não tenha alinhado sua posição ao entendimento dominante na Segunda Turma, a partir de 2015, sobretudo porque o Pleno do Supremo Tribunal Federal já havia julgado, em 2010, Recurso Extraordinário que lançava as bases e dava bons indícios do caminho a ser trilhado na interpretação do disposto no artigo 135, III, do CTN. Trata-se do RE n.º 562.276/PR, de relatoria da Ministra ELLEN GRACIE¹¹.

Ao longo do julgamento, foram assinalados importantes aspectos a serem considerados em matéria de responsabilidade. Entre eles, a Corte Constitucional chamou atenção para o fato de que a responsabilidade tributária pressupõe a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada qual com seu pressuposto de fato e sujeitos próprios.

⁸ STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.034.238/SP, Relatora: Min.ª DENISE ARRUDA, DJe de 04/05/2009.

⁹ STJ, Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial n.º 556.735/MG, Relator: Min. HUMBERTO MARTINS, DJe de 06/10/2014.

¹⁰ STJ, Recurso Especial n.º 1.520.257/SP, Relator: Min. OG FERNANDES, DJe de 23/06/2015.

¹¹ STF, Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR, Relatora: Min.ª ELLEN GRACIE, DJe de 10/02/2011.

Nos casos afetados ao Tema Repetitivo n.º 962, a Fazenda Nacional sustentava a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, nas hipóteses de dissolução irregular da sociedade, contra o sócio que exercia sua gerência quando ocorrido o fato jurídico tributário, mas que dela se retirara antes da dissolução irregular, sem lhe dar causa. Não havia alegação, por parte da Fazenda Nacional, da prática de qualquer ato ilícito, pelo ex-sócio, quando da ocorrência do fato jurídico tributário.

Escrevendo mais um capítulo do histórico jurisprudencial, a Primeira Seção do STJ não encontrou maiores dificuldades em afastar a possibilidade de responsabilização em situações como as narradas, valendo-se especialmente do precedente Tema n.º 97 da Corte e da Súmula n.º 430/STJ.

Por fim, objeto de maior controvérsia, o Tema Repetitivo n.º 981 tinha por pano de fundo o Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3.ª Região que manteve a decisão que havia indeferido o requerimento de inclusão, no polo passivo do feito executivo, do sócio que ingressou no quadro social após a ocorrência do fato jurídico tributário do tributo inadimplido, mas que detinha poderes de administração da sociedade na data em que presumida a dissolução irregular.

A discussão fulcral, portanto, referia-se à prescindibilidade ou imprescindibilidade da ocupação de cargo de gestão, pelo sócio-gerente da pessoa jurídica contra o qual se pretende redirecionar a execução fiscal, tanto quando da ocorrência do fato jurídico tributário como à época da dissolução irregular da sociedade.

Por maioria, o Superior Tribunal de Justiça autorizou o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio com poderes de gerência apenas na data em que presumida a irregular dissolução da pessoa jurídica. Pelo lado vencedor, participaram substancialmente do julgado a Ministra Relatora, ASSUETE MAGALHÃES, e o Ministro HERMAN BENJAMIN. A tese vencida foi capitaneada pela Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanhada em seu voto pelos Ministros GURGEL DE FARIA e BENEDITO GONÇALVES.

3. A “*RATIO DECIDENDI*” DO TEMA N.º 981/STJ

3.1. INTRODUÇÃO

Para viabilizar a adequada construção lógica da reflexão que se pretende com o presente estudo, imperiosa se faz breve apresentação dos fundamentos que edificaram os votos condutores de cada uma das correntes inequivocamente apartadas, no julgamento do Tema Repetitivo n.º 981 pelo Superior Tribunal de Justiça, especialmente porque, ao fundo, a discrepância entre os entendimentos evidencia a inquestionável divisão existente entre os próprios – e renomados – doutrinadores tributários que se debruçaram sobre o tema.

3.2. FUNDAMENTOS DA CORRENTE PREVALECENTE

Relatora do caso na Corte Superior, a Ministra ASSUSETE MAGALHÃES proferiu o voto que restou vencedor. Inicialmente, resgatou o entendimento de que, embora o inadimplemento de tributo se trate de ofensa a bem jurídico do Erário, o desvalor jurídico do inadimplemento não autorizaria, individualmente, a responsabilização do sócio-gerente, conclusão corolária da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, com especial fundamento no artigo 49-A, “*caput*”, do Código Civil¹².

Todavia, por não se tratar, a autonomia patrimonial, de um direito absoluto e inexpugnável, o voto reconhece as hipóteses de responsabilização dos sócios e administradores previstas pela legislação civil, comercial, ambiental e tributária. A análise parte do artigo 10 do Decreto n.º 3.708/1919, e percorre o art. 121 do Decreto n.º 2.627/1940, para reconstruir o contexto histórico-normativo que precedeu a Lei n.º 5.176/1966 – Código Tributário Nacional¹³.

Na seqüência, no melhor ofício do bom operador do Direito, para buscar a essência da norma prescrita pelo artigo 135, III, do CTN, a Ministra ASSUSETE MAGALHÃES valeu-se dos artigos 158, da Lei das Sociedades Anônimas – Lei n.º 6.404/1976, e 1.001, 1.016, 1.025, 1.052, 1.150 e 1.151 do Código Civil, para lançar as balizas teóricas e legais que devem conduzir a interpretação da norma perseguida¹⁴.

Como resta explícito no voto proferido, a reflexão teve fundamental influência da obra do Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP e professor da FGV, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, intitulada “*Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*”.

O livro, impecável, com profundidade, clareza e completude – motivos pelos quais é também um dos pilares referenciais deste artigo – é incisivo em prescrever o indispensável esforço de contextualização que a construção de sentido das regras de responsabilidade tributária demanda.

É com base em tal publicação e utilizando-se das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO que a Ministra ASSUSETE MAGALHÃES se posiciona pela necessidade de afastamento da interpretação exclusivamente literal do artigo 135 do CTN. O resultado caminha para um giro do foco investigativo, que deixa de avaliar se a obrigação tributária resulta de conduta infratora do administrador, para perquirir se a impossibilidade de cobrança em face da sociedade irregularmente dissolvida decorre de fato a ele atribuível.

¹² BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**.

Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.

¹³BRASIL. Decreto n.º 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações.

¹⁴BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

Nesse sentido, a solução do Tema n.º 981, com a legitimação do redirecionamento da execução fiscal nas hipóteses de dissolução irregular ao sócio que detinha poderes de gerência ao tempo da dissolução, encontra fundamento na conjugação do artigo 135, III, do CTN, com o enunciado da Súmula n.º 435/STJ, afinal, se a hipótese que desencadeia a responsabilidade é a infração à lei, nessas situações representada pela dissolução irregular da empresa, é conclusão lógica que pouco importa a investigação acerca de quem detinha poderes de administração à época da ocorrência do fato jurídico tributário.

Para a Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, o posicionamento segundo o qual se considera apenas o exercício da administração ao tempo da dissolução irregular da sociedade, independentemente da data do fato jurídico tributário, é o único que guarda coerência com os precedentes qualificados da Corte, com a posição do Supremo Tribunal Federal, com os preceitos das Súmulas n.ºs 430 e 435 e com a interpretação sistemática e teleológica da norma do artigo 135, III, do CTN.

3.3. FUNDAMENTOS DA CORRENTE VENCIDA

Por sua vez, a ministra vencida, com maior apego à vertente doutrinária que enxerga onexo causal entre a conduta do gestor e o inadimplemento doloso como requisito para a responsabilidade pessoal fundada no artigo 135 do CTN, defendeu a inviabilidade de responsabilizar o sócio que não figurasse como administrador da sociedade ao tempo da ocorrência do fato jurídico da obrigação tributária e quando da sua dissolução irregular.

Os entendimentos parecem convergir no sentido de que a lei infringida é outra que não a lei tributária, com o terceiro responsabilizado atuando contra os interesses do contribuinte. É esse, aliás, o traço característico da responsabilidade tributária. RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO já observou que “*O que **caracteriza** essa espécie é a circunstância de a determinação de pagar uma quantia ao Estado ser decorrente de **uma outra norma**, distinta da própria norma-padrão de incidência tributária*”¹⁵.

Daí concordarem ambas as vertentes que se formaram no STJ que a simples inadimplência da obrigação tributária pela sociedade não acarreta a responsabilidade de seus diretores, muito embora constitua infração à lei tributária. Nos dizeres da douta Ministra REGINA HELENA COSTA, “*a inadimplência meramente culposa da pessoa jurídica, não é capaz de legitimar a responsabilização pessoal de terceiros*”.

Todavia, é a premissa adotada pelo voto divergente que difere, e gera conclusões distintas. É explícita a percepção:

¹⁵ **Substituição Tributária: Estrutura e Função**, p. 168.

O voto da Sra. Ministra Relatora, por seu turno, adota, como premissa central, a ocorrência de tal espécie de inadimplemento [inadimplência meramente culposa da pessoa jurídica] para concluir, como suficiente à pretensão de redirecionar o executivo fiscal, a presença do sócio-gerente apenas no momento da dissolução irregular.

Todavia, importante ter presente que o art. 135 do CTN, foco da questão delimitada, disciplina responsabilidade pessoal fundada em condutas *necessariamente dolosas*, aspecto que desmobiliza a percepção segundo a qual a inadimplência ora tratada estaria circunscrita à modalidade culposa.¹⁶

O voto filia-se à doutrina de MISABEL DERZI, para quem o ilícito previsto pelo artigo 135, III, do CTN, é prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária, embora externo à norma tributária, e não posterior, como ocorre nos casos de ausência de pagamento do tributo devido¹⁷.

Nesse cenário, a responsabilidade do sócio-gerente ou administrador presente no surgimento da obrigação tributária e no momento da dissolução irregular não deixaria dúvida, afinal, *“Trata-se de responsabilidade por atos ilícitos próprios, cada qual praticado a seu tempo”*. Isso é, tanto o ilícito do qual deriva o fato jurídico tributário quanto daquele do qual decorre a dissolução irregular como enquadráveis na responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, III, do CTN.

Da mesma maneira, possível seria a responsabilização do sócio-gerente que se retirou da sociedade antes da dissolução irregular, mas que tenha praticado, quando do fato jurídico tributário, ato com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

A controvérsia maior e que por consequência impõe conclusão oposta ao voto-condutor do Tema n.º 981, se instala pelo entendimento de que *“(…) o sócio-gerente ou administrador, à frente da pessoa jurídica somente no momento da dissolução irregular, será parte ilegítima para figurar no polo passivo do redirecionamento”*¹⁸. A posição justifica-se pelas seguintes percepções conjugadas: (i) a responsabilidade inculpada no artigo 135, III, do CTN, é pessoal; e (ii) a dissolução irregular *“é naturalmente indissociável da própria existência da dívida fiscal, pois, do contrário, a extinção informal da pessoa jurídica representaria, na prática, um indiferente tributário”*¹⁹.

A lógica tomada de HUGO DE BRITO MACHADO adota a compreensão de que os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei são aqueles *“em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente”*²⁰. É em função disso que, para a Ministra REGINA HELENA COSTA, a tentativa de responsabilizar o gestor responsável tão somente pela

¹⁶ STJ, Recurso Especial n.º 1.645.333/SP, Relatora: Min.^a ASSUSETE MAGALHÃES, DJe de 28/06/2022.

¹⁷ MISABEL DERZI, Notas de atualização, in ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 1152.

¹⁸ STJ, Recurso Especial n.º 1.645.333/SP, Relatora: Min.^a ASSUSETE MAGALHÃES, DJe de 28/06/2022, p. 64.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ *Ibidem*.

HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 170.

dissolução irregular equivaleria à atribuição de indevida responsabilidade tributária objetiva, sujeitando-o a passivo fiscal ilicitamente constituído por outrem.

Essa posição ganha corpo com os comentários de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e CARLOS MÁRIO VELLOSO, para quem apenas a infração tributária é objetiva, não a responsabilidade tributária, essa decorrente de dolo e prevista no artigo 135, em contraponto aos casos de mera culpa, cujo tratamento foi reservado pelo CTN ao seu artigo 134²¹. De tudo isso, conclui a ministra:

Assim, aceita a possibilidade de redirecionar a execução fiscal em desfavor do sócio-gerente *pessoalmente* responsável pelos atos irregulares ensejadores do fato gerador, incogitável admitir a dissolução irregular como evento suficiente para autorizar o redirecionamento contra o sócio presente nesse momento, a menos que se ignore o *necessário nexa causal que deve haver entre a conduta do gestor e o inadimplemento doloso*.²²

Por fim, o voto em comento ainda aponta o entender de que irrogar a responsabilidade pelos débitos pretéritos da empresa ao gestor presente apenas no instante de sua extinção irregular “(...) aproxima impropriamente a hipótese – ou mesmo a equipara – à disciplina da responsabilidade por sucessão, *ontologicamente distinta da radicada no art. 135 do CTN, informada pela ocorrência de ilegalidade*”²³.

É nesse contexto que se conclui que o redirecionamento da execução fiscal somente pode ser autorizado contra o gestor presente no momento da ocorrência do fato jurídico da obrigação tributária e ao tempo da dissolução irregular da pessoa jurídica, com a demonstração da prática de atos com abuso de poderes ou em adversidade à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

4. LIÇÕES DOUTRINÁRIAS DE PAULO DE BARROS CARVALHO

4.1. ESCLARECIMENTOS INICIAIS

Percorrendo as obras da mais renomada doutrina, na busca por maior compreensão, e visando a organizar e elucidar os aspectos relevantes atinentes à responsabilização estabelecida pelo artigo 135 do CTN, não há como escapar à consistência e profundidade dos ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, como também reconhece JOSÉ ROBERTO VIEIRA,

²¹ SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 480.

Responsabilidade tributária..., *Revista de Direito Tributário*, vol. 101, p. 224.

²² STJ, Recurso Especial n.º 1.645.333/SP, Relatora: Min.^a ASSUETE MAGALHÃES, DJe de 28/06/2022, ed. 3422, p. 66.

²³ *Ibidem*, p. 68.

fazendo coro com MARÇAL JUSTEN FILHO e com SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO²⁴.

Nesse sentido, sem o intuito de revisitar integralmente as lições do professor paulista, algumas reflexões sobre a matéria soaram pertinentes para serem aqui trazidas, como instrumentos de construção da análise e meio de fundamentação das conclusões ao fim alcançadas.

Na sequência, também pela clareza e concretude de argumentos, serão destacadas as observações do Doutor pela PUC/SP, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, as quais também serviram de inquestionável referência para o presente trabalho, sobretudo pela profícua intersecção que o autor realiza entre a teoria e a prática, e o diálogo que propõe entre o Direito Tributário e alguns conceitos do Direito Empresarial e Societário, de extrema importância para a compreensão da responsabilidade tributária. Como reconhecido por EURICO DE SANTI, no Prefácio à obra, a estratégia confere ao autor “*poderoso ferramental na sistematização prática do tema e na crítica do cenário jurisprudencial brasileiro*”²⁵.

Importa citar que a opção pelos referenciais teóricos utilizados não desconsiderou as sólidas obras de autores como MISABEL DERZI²⁶; SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO²⁷; HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO²⁸; LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁹; LUCIANO DA SILVA AMARO³⁰; ou mesmo o pertinente resgate histórico apresentado por RENATO LOPES BECHO em seu livro específico sobre a responsabilidade tributária de terceiros³¹. Contudo, não pareceu possível que a exígua reflexão aqui pretendida comportasse extensa revisão bibliográfica sem prejudicar o encadeamento de ideias, indispensável à adequada compreensão do instituto da responsabilidade, razão pela qual se optou por apresentar apenas as lições doutrinárias que melhor serviram de fundamento e percurso para as conclusões alcançadas em relação à posição do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

4.2. ALGUMAS PALAVRAS SOBRE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Com a reconhecida rigidez semântica que caracteriza toda sua obra, PAULO DE BARROS admite o uso dos termos “hipótese”, “antecedente”, “suposto”, “antessuposto” ou “pressuposto” para referir-se às previsões fácticas previstas pelas normas jurídicas de qualquer

²⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 55.

²⁵ Prefácio, in DANIEL M. P., *Responsabilidade...*, *op. cit.*, p. 11.

²⁶ MISABEL DERZI, *Notas...*, p. 1121-1167.

²⁷ **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 437-496.

²⁸ **Código Tributário Nacional**, p. 283-292.

Manual de Direito Tributário, p. 148-168.

²⁹ **Direito Tributário**, p. 582-640.

³⁰ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 130-140.

³¹ **Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135**, p. 41-53 e 89-162.

espécie, opinando por “hipótese tributária” como meio de aproximar o adjetivo que qualifica o campo de atuação sobre o qual se centraliza seu trabalho: o Direito Tributário.

Na tentativa de manter o rigor terminológico, buscar-se-á utilizar, nas páginas seguintes, os termos já avalizados, com uma única diferença, especificamente quando no campo tributário. Nessas ocasiões, será utilizada a terminologia sugerida por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem “hipótese de incidência tributária” congrega a carga de significado da expressão “hipótese de incidência”, iniciada com PONTES DE MIRANDA, com a adjetivação que restringe a área normativa da expressão sugerida por PAULO DE BARROS³². Nas palavras do autor:

Hesitamos em abandonar a expressão *hipótese de incidência*, pela forte carga de significado que lhe outorgou a construção sólida e rigorosa iniciada com PONTES DE MIRANDA, a partir da doutrina alemã, e desenvolvida, nos quadrantes do Direito Tributário, sobretudo por BECKER e ATALIBA; mas reconhecemos em *hipótese tributária* a propriedade da adjetivação que restringe a área normativa; daí falarmos em **Hipótese de Incidência Tributária** (a descrição) e **Fato Jurídico Tributário** (o fato), que, por sua vez, soa-nos perfeito.³³

De posse dos referidos conceitos, iniciar-se-á, muito brevemente, pelos ensinamentos de PAULO DE BARROS sobre a regra-matriz de incidência tributária, para, em seguida, destacar os aspectos gerais que podem ser colhidos a partir de tal perspectiva, localizar no campo teórico as infrações e sanções tributárias e estabelecer os contornos da respectiva regra-matriz de incidência.

Nesse esforço, renovando as lições do titular da USP e da PUC/SP, diz-se que há subsunção sempre que o fato jurídico tributário “(...) *guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese* [de incidência tributária]”³⁴. Assim, toda vez que o fato jurídico tributário se concretizar, instalar-se-á, de maneira infalível e automática, o laço abstrato que permite ao sujeito ativo “(...) *tornar-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la*”³⁵.

A hipótese da regra-matriz de incidência tributária funciona como descritor de uma situação objetiva real, “(...) *construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos*”³⁶. Naturalmente, ao conceituar o fato ensejador do nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador acaba por também eleger propriedades que entende importantes para a sua caracterização. Isso faz surgir os critérios de identificação que possibilitam ao operador do direito reconhecer o fato sempre que ele ocorrer.

³² **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 62.

³³ *Ibidem*.

³⁴ **Curso de Direito Tributário**, p. 329.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ *Ibidem*, p. 335.

É nesse ponto que boa parcela da doutrina entende que são três os critérios identificadores do fato jurídico tributário presentes no enunciado hipotético: (i) material; (ii) espacial; e (iii) temporal.

Passando a atenção ao conseqüente da norma, PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que “(...) o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se atrela ao fato por meio de um functor neutro, que não sofre a influência dos modais deônticos”³⁷. É o que faculta saber quem é o portador dos direitos subjetivos e a quem foram cometidos os respectivos deveres jurídicos. No surgimento da relação jurídica, são dois os critérios identificadores: (i) pessoal; e (ii) quantitativo.

4.3. CAPACIDADE PARA REALIZAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E CAPACIDADE PARA SER SUJEITO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A capacidade tributária é definida como a aptidão que a pessoa possui para ser sujeito ativo ou passivo das relações jurídicas tributárias. Dessa forma, a capacidade tributária passiva consiste na habilitação que a pessoa tem para ocupar o papel de sujeito passivo das relações jurídicas de índole tributária.

É de se frisar, no entanto, que há diferença entre a pessoa que promove a realização do fato jurídico tributário e aquela pessoa, seja física ou jurídica, “(...) que a regra tributária indica, pelo fenômeno da imputação deôntica, para dar compostura ao laço jurídico abstrato, fazendo as vezes do sujeito passivo da obrigação tributária”³⁸. Por certo, uma coisa é a aptidão para concretizar o que está de modo abstrato descrito no texto normativo, outra é a aptidão para integrar a relação que se instaura com a ocorrência do fato previsto no suposto da norma tributária.

O legislador possui liberdade e legitimidade para erigir fatos lícitos, que não os acordos de vontades, e considerá-los suficientemente acabados e aptos a gerar efeitos tributários, desde que dentro dos parâmetros constitucionais aplicáveis. A capacidade para promover fatos tributários não se limita às pessoas físicas ou jurídicas, uma vez que o legislador tributário “(...) pode atribuir personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico tributário a quem não as tenha por reconhecidas, no enredo das normas de direito civil”³⁹.

Por outro lado, com foco no conseqüente normativo, não é viável que se indique como sujeito passivo pessoa que não tenha personalidade jurídica, nos termos em que a define a legislação civil. Aqui não há que se falar em liberdade do Direito Tributário simplesmente porque a obrigação tributária é espécie de relação jurídica. Como esclarece CARVALHO:

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ *Ibidem*, p. 391.

³⁹ **Direito Tributário: Linguagem e Método**, p. 659.

A relação jurídica, como única e sobranceira fórmula que faz surgir direitos e correlatos deveres, tem suas raízes no seio da própria teoria geral do direito (...). O emprego de tal equação instrumental, qualquer que seja o campo jurídico a que se destine, haverá de acatar o arcabouço comum e invariável, que antes supõe um sujeito ativo, titular do direito subjetivo; um sujeito passivo, de quem se pode exigir determinada prestação; e, por final, um objeto, centro de convergência do direito e do dever. À margem desse conjunto, inexistente relação, do que defluiu a necessidade de preservá-lo, para que se mantenha o conteúdo de juridicidade irradiada pela ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses normativas.⁴⁰

Somente ciente da referida distinção é que se autoriza passar à avaliação da responsabilidade, instituto que atende e socorre à Administração, na busca pela satisfação dos seus direitos.

4.4. SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE

Com previsão no artigo 124, I, do CTN, a solidariedade decorrente do interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário não representa, para PAULO DE BARROS CARVALHO, elemento suficiente e satisfatório para a definição do vínculo de solidariedade⁴¹. Funciona para os casos em que não há bilateralidade no seio do fato tributado. Contudo, havendo contorno distinto, com fato consubstanciado pela presença de pessoas em posições contrárias e objetivos antagônicos, a solidariedade somente se instala entre os sujeitos que ocuparem o mesmo lado da relação e desde que tenha sido esse o polo escolhido pelo legislador para arcar com o impacto jurídico da exação.

Porém, é na disposição do artigo 124, II, do CTN, que vislumbramos aspectos mais relevantes a serem avaliados previamente ao estudo do artigo 135. Isso porque, conforme magistral lição de PAULO DE BARROS, o legislador ordinário está constitucionalmente impedido de trazer pela regra-matriz de incidência do tributo, como devedor, mesmo que solidário, pessoa que não tenha participado da ocorrência do fato jurídico tributário. E por isso:

Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente. (...) Simplesmente em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculada pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar. Pondere-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar

⁴⁰ *Ibidem*, p. 661.

⁴¹ “**Art. 124.** São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita.⁴²

Assim é que, solidariedade propriamente dita, só existirá nas circunstâncias em que existente uma única relação jurídica com dois ou mais sujeitos a quem caiba a satisfação da integridade da prestação. Tratando-se de duas relações, com uma usualmente estipulada como instrumento que visa a assegurar o adimplemento da outra, não há, em rigor, laço de solidariedade.

Quanto à fixação da responsabilidade pelo crédito tributário, há um rumo interno à situação tributária e outro externo. Para o fim perseguido por este artigo, o interesse reside nas hipóteses em que o legislador ultrapassa os limites factuais e busca pessoa estranha ao acontecimento no mundo dos fatos para enquadrar como responsável pela prestação tributária. Nessas circunstâncias, PAULO DE BARROS entende que as relações jurídicas apresentam natureza de sanções administrativas, no que é acompanhado por MONTEIRO PEIXOTO.

É verdade que referido entendimento não é uníssono. Com consistente linha de raciocínio, MAURÍCIO TIMM DO VALLE, partindo do artigo 128 do CTN, defende que as responsabilidades previstas nos artigos 129 a 138 do Código são, efetivamente, “tributárias”. Para o autor, “(...) a condição ‘vinculação indireta do responsável com o fato’ é necessária apenas para os novos casos de responsabilidade”, passíveis de instituição futura, pelo legislador, com fulcro no artigo 128⁴³.

Contudo, a interpretação de PAULO DE BARROS sobre o artigo 134 do CTN, parece procedente. CARVALHO revela entender que “(...) sob o manto jurídico da solidariedade, esconde-se a providência sancionatória, de maneira nítida e insofismável”⁴⁴. Argumenta que o parágrafo único do mesmo artigo restringe a responsabilidade unicamente às penalidades moratórias, as quais detêm caráter de sanção civil, deixando de fora as multas punitivas, porque, não fosse assim, haveria sobreposição de penalidades. Esses convincentes argumentos, somados ao limite constitucional da competência do legislador tributário, justificam a adesão à corrente de CARVALHO e PEIXOTO.

4.5. INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

⁴²Curso de Direito Tributário, p. 401.

⁴³Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, p. 341-342.

⁴⁴Curso de Direito Tributário, p. 407.

Estudados os relevantes aspectos expostos nos itens anteriores, julga-se terem sido examinados os tópicos essenciais à compreensão da responsabilidade inculpada no artigo 135 do CTN, restando apenas apresentar, de modo direto, como as premissas expostas interagem e se articulam no plano teórico com as infrações e sanções tributárias.

Nesse caminhar, pontua-se que as normas sancionadoras também ostentam a estrutura lógica da regra-matriz de incidência, com o antecedente descrevendo os fatos do mundo real e o conseqüente prescrevendo o vínculo jurídico que surgirá entre os sujeitos. O que difere entre essa espécie normativa e as demais regras de comportamento está no seu antecedente. Isso porque a regra de caráter sancionador “(...) *descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. Essa conduta é tida como antijurídica por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ‘ilícito’*”⁴⁵. Em outra reveladora passagem, PAULO DE BARROS enuncia:

Em suma, tanto as perinormas (normas primárias) quanto as endonormas (normas secundárias) têm a mesma estrutura estática: hipótese ou suposto e conseqüência. Nas endonormas, o suposto é a descrição de um evento que, uma vez ocorrido concretamente, faz desencadear a conseqüência que lhe foi imputada. Nas perinormas, o suposto é justamente a previsão do não cumprimento da prestação estipulada como conteúdo da conseqüência de alguma endonorma, enquanto sua conseqüência será o estabelecimento de relação jurídica de índole sancionatória.⁴⁶

Adotando as ideias classificatórias de Kelsen e de Carlos Cossio, diríamos que as normas que introduzem no ordenamento jurídico sanções tributárias integram a classe das normas secundárias. Assim fazendo, surge a necessidade de se alojarem, as relações que não se revestirem dessa forma, no quadro amplo das normas primárias – as endonormas de Cossio. Daí dizer que as “sanções administrativas”, estabelecidas como meio de reforçar a eficácia dos deveres jurídicos previstos em outras normas primárias, integram o mesmo quadro delas, justapondo-se, entrelaçadas lógica e semanticamente com específicas normas secundárias.

A característica essencial que lhes falta é a presença de atividade jurisdicional na exigência coativa da prestação, o que permite dizer que a norma primária estabelece relação jurídica de direito material, ao passo que a norma secundária faz surgir relação jurídica de direito formal ou processual.

Sobre a infração tributária, PAULO DE BARROS CARVALHO a define como “(...) *toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais*”⁴⁷. Essas infrações, prossegue o renomado professor, subdividem-se em infrações objetivas e subjetivas. Naquelas, não é preciso se apurar a vontade do infrator. Havendo o resultado descrito normativamente, independentemente da intenção do

⁴⁵ *Ibidem*, p. 599.

⁴⁶ **Teoria da Norma Tributária**, p. 52.

⁴⁷ **Direito Tributário: Linguagem e Método**, p. 880.

agente, resta configurado o ilícito. Nestas, a configuração depende do dolo ou culpa do autor do ilícito.

Não menos rica é sua percepção sobre a responsabilidade:

Já me manifestei no sentido de que a responsabilidade, em direito tributário, é instituto de cunho sancionatório *per se*, atribuindo a outrem, indiretamente ligado ao fato, o dever de pagar um *quantum* aos cofres públicos a título de tributo. Entendo que, rigorosamente analisada, a relação que envolve o responsável tributário não se trata de verdadeira “obrigação tributária”, mas de vínculo jurídico com natureza de *sanção administrativa* uma vez que esta só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica. O responsável não participa da relação jurídica tributária propriamente dita, ou seja, não integra a obrigação tributária, pois não se encontra relacionado com a prática do fato que a originou. Sua obrigação decorre tão só de imposição legal.⁴⁸

Seguindo na reflexão, o professor afirma que o artigo 134 do CTN evidencia a presença de um dever descumprido como requisito para a exigência do débito. Por sua vez, o artigo 135, também de caráter sancionador, apresenta hipótese mais grave para cominação da sanção nele prevista: é preciso que tenham sido praticados atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, de forma dolosa, com intenção de fraudar, agir de má-fé e prejudicar terceiros.

Assim, é indispensável para a caracterização da responsabilidade tributária, que se prove que o gestor tenha agido de maneira ilícita e dolosa, cabendo ao fisco fazer prova do dolo que implique prejuízo, não se admitindo presunção.

Diante do objeto central de estudo deste trabalho, é imprescindível mencionar que o autor não vê, na impossibilidade de se localizar a pessoa jurídica executada no seu domicílio tributário, elemento suficiente para atestar a atuação dolosa dos administradores e acarretar sua responsabilização com fulcro no artigo 135, III, do CTN. É que, para o doutrinador, existem situações em que o encerramento das atividades empresariais está integralmente dissociado de qualquer atitude de má-fé do sócio-gerente com vistas a causar prejuízo ao erário.

Para tanto, seria necessário que se provasse, por exemplo, a distribuição de patrimônio em detrimento dos credores do contribuinte, a existência de negócios jurídicos simulados, esvaziamento patrimonial *etc.* Repita-se, a mera certidão do oficial de justiça, comunicando a não localização da pessoa jurídica executada, não supre, para PAULO DE BARROS, o requisito do artigo 135, III, do CTN.

5. LIÇÕES DOUTRINÁRIAS DE DANIEL MONTEIRO PEIXOTO

5.1. INTRODUÇÃO

⁴⁸ Curso de Direito Tributário, p. 621.

Não menos instigantes são as reflexões de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO no seu livro “*Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*”. Da delimitação do termo “responsabilidade”, a partir dos trabalhos de HANS KELSEN e de HERBERT HART, e do importante conceito que a ideia de sanção representa na teoria kelseniana, o Doutor pela PUC/SP propõe o estudo das possíveis combinações da responsabilidade no direito positivo e no Direito Tributário, alinhando espessa rede teórica e de conceitos que, na sequência, servem de base para o ensaio acerca da responsabilidade em face dos atos societários.

Bem por isso, optou-se por apresentar as principais ideias do renomado advogado que contribuíram para elucidar a temática da responsabilidade tributária, e permitiram alcançar o resultado que entende-se o mais lógico na solução das controvérsias outrora analisadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos recursos que alicerçam o presente artigo.

5.2. A IDEIA DE SANÇÃO, AS NOÇÕES DE ILÍCITO E DEVER JURÍDICO E A RESPONSABILIDADE

Identificando em KELSEN as ideias fundamentais para a compreensão da responsabilidade, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO inicia resgatando os dois tipos de sanções especiais estudadas pelo jurista austríaco.

A primeira, sanção criminal, indica medidas de privação da liberdade, da propriedade, da integridade física ou da vida, cujo aparato coercitivo é a execução penal, que, no seu aspecto procedimental, tem início “*ex officio*”, por ato de um órgão estatal. Nessa esfera, o destino dos bens tomados é o Estado. A sanção civil, por sua vez, caracteriza-se em contraste com a ideia de punição. Seu objetivo é a compensação ou a reparação de um dano causado. O aparato coercitivo é a execução civil, iniciada pelo sujeito interessado – aquele que teve seu direito violado e para quem serão destinados os bens tomados no processo executivo⁴⁹.

Tais apontamentos são muito relevantes para o trabalho que esse professor desenvolve, mais adiante, em sua obra, mas são desde logo mencionados porque é a partir do conceito de sanção que KELSEN define o que seja “ilícito” e “dever jurídico” e formula seu conceito de responsabilidade.

É que, para a teoria kelseniana, o fato ilícito é condição para a sanção. Determinada conduta humana é fato ilícito pela existência de uma norma jurídica que a liga a esta determinada sanção. Em outros termos, é um ilícito porque implica uma sanção. Em verdade, KELSEN entende que apenas a norma que imputa sanção a determinado comportamento ilícito é indispensável para a regulação do comportamento humano, embora admita a possibilidade de

⁴⁹ **Responsabilidade tributária...**, p. 17.

suposição de outra norma, instituída indiretamente a partir da primeira. Nesse sentido, a definição de “dever jurídico” surge como a conduta que evita a incidência da norma sancionadora⁵⁰.

A partir desse arsenal conceptual, KELSEN exprime a responsabilidade como decorrência do descumprimento de um dever jurídico, a prática de um ato ilícito, indicando aquele que sofrerá a sanção.

É claro que, nos limites da teoria de KELSEN, existem dificuldades para explicar, por exemplo, como ocorre o fenômeno da responsabilização de terceira pessoa que não incorreu em ilícito, ou mesmo a responsabilidade por fato lícito⁵¹. No entanto, sua compreensão torna muito mais consistente a lógica empregada por DANIEL MONTEIRO PEIXOTO para, posteriormente, sugerir, como será aqui apresentada, a aproximação dos casos de responsabilidade tributária, especialmente aquela prevista no inciso III do artigo 135 do CTN, o que justifica a menção.

5.3. OS AJUSTES DE CONCEITO FUNDADOS NA PROPOSTA DE EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Atento às diversas naturezas das normas dispostas no direito positivo, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO reconhece que o signo “sanção” pode indicar relações jurídicas diversas, como a de caráter material e a de caráter jurisdicional. A primeira, enfatizada por KELSEN; a segunda, por LOURIVAL VILANOVA. Diante disso, assume, fundado nas ideias de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, a classificação normativa em (a) norma primária dispositiva; (b) norma primária sancionadora; e (c) norma secundária⁵².

Recorrendo diretamente às lições de EURICO DINIZ DE SANTI, verifica-se que (a) a norma primária dispositiva possui na hipótese de incidência um fato lícito, primordialmente exemplificada pela regra-matriz de incidência tributária; (b) a norma primária sancionadora tem por pressuposto o não cumprimento de deveres ou obrigações, distinguindo-se da norma secundária por carecer da eficácia coercitiva daquela; e (c) norma secundária possui na hipótese normativa os critérios que identificam um fato ilícito e prescreve relação jurídica de cunho jurisdicional⁵³. Não demanda muito perceber a similitude entre o arranjo proposto por EURICO DE SANTI e o desenho traçado por PAULO DE BARROS CARVALHO, como já exposto.

Mais especificamente no âmbito das normas primárias sancionadoras de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO ainda propõe subespécies, indispensáveis à compreensão dos contornos propostos para avaliação da responsabilidade:

⁵⁰ *Ibidem*, p. 18.

⁵¹ *Ibidem*, p. 19.

⁵² *Ibidem*, p. 24.

⁵³ **Lançamento Tributário**, p. 15.

b’) norma primária sancionadora-punitiva: sua hipótese de incidência contém notas conotativas para a identificação de um fato cuja propriedade fundamental é a ilicitude, i.e., consiste no descumprimento de dever jurídico prescrito no consequente da norma primária dispositiva; seu consequente normativo possui notas para a montagem de uma relação jurídica em que o dever jurídico do sujeito passivo é a submissão a determinada punição (pena privativa de liberdade, medida restritiva de direitos ou entrega de determinado bem), cabendo ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir esta prestação. b’’) norma primária sancionadora-ressarcitória: sua hipótese de incidência contém critérios para a identificação de um fato cujas propriedades fundamentais são (a) a ocorrência de conduta, lícita ou ilícita, por parte do sujeito a ser sancionado e (b) a ocorrência de um resultado de ordem fática, consistente em um dano sofrido por alguém; em seu consequente normativo estão presentes os critérios para a formação de uma relação jurídica em que o dever jurídico do sujeito passivo é a entrega de determinado bem ou quantia em dinheiro, a título de ressarcimento, cabendo ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir esta prestação.⁵⁴

Na subclassificação sugerida, as normas primárias sancionadoras-punitivas explicam a responsabilidade por infrações, disciplinada entre os artigos 136 e 138 do CTN, ao passo que as normas primárias sancionadoras-ressarcitórias balizam a compreensão da responsabilidade por sucessão, disposta entre os artigos 129 e 133, e a responsabilidade de terceiros, com previsão nos artigos 134 e 135 do CTN.

5.4. ASPECTOS FUNCIONAL E ESTRUTURAL E OS PARADIGMAS DA RESPONSABILIZAÇÃO

Na análise da responsabilidade no direito positivo, DANIEL PEIXOTO versa, a partir de KLAUS GUNTHER, o emprego do signo responsabilidade pelos aspectos estruturais e funcionais. Sob o aspecto estrutural, KLAUS GUNTHER aponta que a responsabilidade é sempre “(...) de uma pessoa por uma ação (ou omissão) ou consequência de uma ação perante outras pessoas”, variando os critérios de imputação conforme o caso específico⁵⁵.

Com emprego de ferramentas analíticas, PEIXOTO menciona que, da pesquisa do modo como se manifesta a responsabilidade em outros ramos dogmáticos, é possível extrair elementos constitutivos do arquétipo normativo que implica a responsabilidade: um pressuposto (hipótese de incidência) e um consequente normativo. Primeiro, no pressuposto, combinam-se as seguintes propriedades da conduta do agente potencialmente responsabilizado: “(a.1) ilícita ou lícita; (a.2) considerada ou não sob o aspecto da culpabilidade; (a.3) ligada ou não a uma conduta de um terceiro que, por sua vez, é imediatamente ligada ao resultado danoso (...); e (a.4) ocorrência ou não de resultado consistente em dano.”⁵⁶. No consequente normativo, o dever de submissão a determinada penalidade ou reparação de dano ou lesão.

⁵⁴ **Responsabilidade tributária...**, p. 25.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 31.

⁵⁶ *Ibidem*.

Ao lado do aspecto estrutural, o aspecto funcional genericamente consiste “(...) na identificação de determinado indivíduo como aquele que suportará as consequências jurídicas de determinada ilicitude e/ou dano de ordem empírica”, deixando de se atribuir o acontecimento negativo ao infortúnio para atribuir responsabilidade a uma determinada pessoa⁵⁷. É nesse aspecto funcional, do ponto de vista específico, que se alocam os dois grandes paradigmas anteriormente citados: paradigma penal e paradigma civil.

No entanto, é voltando ao aspecto estrutural que DANIEL MONTEIRO PEIXOTO dispõe o que talvez seja uma das principais parcelas do mérito de sua obra, qual seja, a combinação das propriedades da hipótese de incidência das quais surgem as diversas formas de manifestação de responsabilidade no direito positivo. Conforme esquema do autor⁵⁸:

Tabela 1- Estruturação dos arranjos normativos da responsabilização

Hipótese de incidência	<i>Se ocorrer uma conduta, caracterizada por (+/-) ilicitude; (+/-) culpabilidade; (+/-) relacionada com a conduta de terceiro; (+/-) conectada a um resultado (dano)</i>
Dever-ser	
Consequente	<i>A obrigatoriedade, por parte deste autor da conduta em (a) Sujeitar-se a uma punição (responsabilidade em paradigma penal); ou (b) compensar o dano causado (responsabilidade em paradigma civil)</i>

Com (+) representando a presença e (-) a ausência, a combinação das propriedades listadas acima forma dezesseis possíveis configurações de hipótese de incidência de regra que imputa responsabilidade-sancionabilidade. Entre elas, no que toca ao artigo 135 do CTN, interessam duas conjugações. A primeira, entre (+) ilícito, (-) culpabilidade, (+) conduta de terceiro e (+) resultado, embora, como apontado por DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, seja de difícil caracterização, no ordenamento jurídico brasileiro, é útil para explicar a regra de responsabilização do artigo 135, III, que, para o autor, pode prescindir da culpabilidade do agente a ser responsabilizado pelo crédito tributário.

É que, na visão do professor da Escola de Direito da FGV, “(...) quando o preceito em voga alude à ‘infração de lei’, demanda, para a plena construção de seu sentido, que se incursione por enunciados prescritos do direito penal, societário, falimentar etc.”⁵⁹. Desse modo, divergindo de boa parcela da doutrina, MONTEIRO PEIXOTO entende que a exigência de culpa ou dolo depende do modo como os preceitos “não tributários” tipificam a infração.

Diante do caráter contingente da culpabilidade, a segunda combinação de nosso interesse é a que varia apenas essa propriedade, resultando na combinação (+) ilícito, (+) culpabilidade, (+) conduta de terceiro e (+) resultado, e também enquadra a regra do artigo 135, III, do CTN.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 33.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 40.

5.4.1. A propriedade “resultado”

Aprofundando a investigação sobre os mencionados critérios, o autor defende que a análise deve iniciar pelo resultado, tendo em vista a referência que esse representa para a definição das demais propriedades. Nesse esforço, a primeira indagação que se faz é: que tipo de resultado deve decorrer da conduta infratora do administrador?

Dela decorrem três possibilidades de interpretação. Na primeira, de caráter mais literal e maior apego ao “*caput*” do artigo 135, avalia-se que o resultado consiste no surgimento da própria obrigação tributária. Na segunda, o resultado é a mera ausência de recebimento do crédito por parte da Fazenda Pública. Por fim, a terceira possibilidade interpretativa enxerga que o resultado deve consistir no não recebimento do crédito tributário pelo Fisco, associado à redução da possibilidade de obter os respectivos valores do patrimônio da sociedade.

Essas alternativas interpretativas também influenciam um segundo questionamento: qual conduta do administrador pode ser considerada infratora? O autor defende que se assumirmos a primeira alternativa de interpretação, a infração à lei seria a prática de uma atividade ilícita, que se caracterizasse como fato jurídico tributário e fizesse surgir uma obrigação tributária. Se a concepção de resultado adotada for a segunda narrada acima, a infração à lei será simplesmente deixar de recolher tributo. Finalmente, na terceira opção de resultado, a conduta infratora será o comprometimento do capital social enquanto garantia de credores, usualmente tipificado como ilícito em outros âmbitos de regulação, tal como o societário, falimentar, penal *etc.*⁶⁰.

5.4.2. A propriedade “ilícito”

Sobre o ilícito cuja prática deve ser verificada, tem-se que o intérprete deve procurar as informações que o definem em enunciados prescritivos que não necessariamente aqueles indicados no próprio Código Tributário Nacional ou na legislação tributária. Sua tarefa consistirá em procurar as “(...) *autênticas normas jurídicas em sentido estrito, que qualifiquem a referida ilicitude*”⁶¹.

Dessa maneira, a construção de sentido da norma de responsabilidade (Nrt) baseada em infração à lei, dá-se da seguinte forma: inicia-se pelos diversos enunciados do CTN (Ect), com ênfase para o artigo 135. Ao se deparar com o termo “infração de lei”, o intérprete deve alterar seu foco para outros enunciados prescritivos dispersos no plano do direito positivo (Eti), visando

⁶⁰ *Ibidem*, p. 109.

⁶¹ *Ibidem*, p. 113.

à construção da norma tipificadora do fato ilícito (Nti). Ao concluir que, sob a referência da norma tipificadora do fato ilícito (Nti), determinada conduta é qualificada como fato ilícito, o intérprete retorna aos enunciados de responsabilidade tributária, integrando a mensagem, e assim obtém o sentido integral da norma de responsabilidade tributária (Nrt)⁶².

Disso se extrai que todo aquele que pretender a aplicação da norma de responsabilidade dos administradores no caso concreto deverá, necessariamente, demonstrar dupla motivação: a primeira, de subsunção da conduta à Nti; a segunda, de subsunção à Nrt. É dizer, cumprirá ao aplicador mencionar, em sua fundamentação, os enunciados que embasam tanto a construção da norma tipificadora do fato ilícito quanto da norma de responsabilidade tributária⁶³.

5.4.3. A propriedade “culpabilidade”

No âmbito da propriedade “culpabilidade”, com frequência, alude-se à modalidade dolosa como propriedade necessária para a caracterização da responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN. Sustentam essa tese, por exemplo, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e MISABEL DERZI, que entendem ser esse um traço indispensável para a distinção dos artigos 134 e 135 do CTN, na medida em que, no primeiro, basta a culpa, ao passo que, no segundo, seria imprescindível o dolo, o quê também justifica a responsabilidade subsidiária, no artigo 134, e a responsabilidade pessoal no art. 135⁶⁴.

Contudo, a partir da tese de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, no sentido de que o preceito do artigo 135 remete a outras normas do direito positivo, tipificadoras do fato ilícito, não há como escapar à conclusão de que a exigência ou não de dolo ou culpa fica condicionada ao tratamento dado pela norma que caracteriza a conduta infratora. A culpabilidade é contingente, depende da regra que apoia a caracterização da “infração de lei”.

No que toca à distinção entre os artigos que dispõem sobre a “responsabilidade de terceiros”, MONTEIRO PEIXOTO, também com inquestionável consistência, indica que o artigo 134, III, do CTN, “(...) cuida da responsabilidade dos administradores de bens de terceiros, quaisquer administradores e quaisquer bens”, enquanto o artigo 135, III, “(...) versa sobre a responsabilidade dos administradores de ‘pessoas jurídicas de direito privado’”. É relação entre norma geral e norma especial⁶⁵.

⁶² *Ibidem*.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ COÊLHO, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 481.

MISABEL DERZI, Notas de atualização, in ALIOMAR BALEEIRO, **Direito...**, p. 1153.

⁶⁵ **Responsabilidade tributária...**, p. 119.

5.4.4. A propriedade “conduta de terceiro”

Finalmente, sem que se façam necessárias maiores digressões sobre a propriedade da “conduta de terceiro”, cumpre apenas lembrar que a responsabilização por fato de terceiro é a integração à relação jurídica na qual, em condições normais, figuraria outra pessoa – o contribuinte.

Aqui, a formação da nova relação jurídica é decorrente de algum fato, praticado pelo responsabilizado, que gerou resultado que a ordem jurídica rechaça. Relembre-se que a hipótese de incidência da norma de responsabilidade, embora inclua o fato jurídico tributário, praticado por terceiro, encampa determinado resultado, determinada ilicitude e determinada culpabilidade, se exigida.

6. O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL A PARTIR DAS LIÇÕES DOUTRINÁRIAS ACERCA DO INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE

Com os referenciais teóricos acima expostos, julga-se ser possível analisar com suficiente embasamento a solução alcançada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Temas n.ºs 962 e 981. Nesse sentido, a controvérsia central dos Recursos Repetitivos girava em saber contra qual dos sócios ou administradores seria possível redirecionar a execução fiscal em caso de dissolução irregular da sociedade executada.

A primeira reflexão necessária diz respeito à distinção entre as regras-matrizes que conformam a incidência tributária e as normas sancionadoras. Das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, lembra-se que as regras de caráter sancionador ostentam a mesma estrutura, com antecedente descritor do fato e conseqüente prescritor do vínculo jurídico, diferenciando-se pelo fato ilícito descrito no antecedente, qualificado pelo descumprimento do dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência.

A partir disso, já parece mais fácil conceber a responsabilização do sócio-gerente que figurava como gestor apenas no momento da dissolução irregular da sociedade. Ora, uma coisa é a ocorrência do fato jurídico tributário que fez nascer a obrigação tributária posteriormente inadimplida pela sociedade, qualquer que tenha sido a motivação do inadimplemento. Outra é a ocorrência do fato descrito na norma sancionadora, que faz surgir a sanção tributária. Se uma norma guarda “relativa” independência da outra, não há como conceber, como vinha entendendo a Primeira Turma do STJ, que seria indispensável a presença do sócio gestor na sociedade ao tempo da ocorrência de ambos os fatos descritos pelas diferentes normas⁶⁶. Nesse aspecto,

⁶⁶ “Relativa” pois, à medida que o antecedente da regra sancionadora prevê o descumprimento do mandamento prescrito no conseqüente da regra-matriz de incidência, esta se torna condição necessária à conformação daquela.

acredita-se que com acerto decidiu o STJ, tanto no Tema n.º 962 quanto no Tema n.º 981, relativamente à separação entre as regras-matrizes ora mencionada.

Observe-se que, na situação posta a julgamento no Tema n.º 962, como já solidificado na jurisprudência do STJ, se o mero inadimplemento, por si só, não é suficiente para justificar o redirecionamento, a única conduta ensejadora da responsabilização poderia ser a dissolução irregular da sociedade. Nesse caso, se o gestor da empresa ao tempo da prática do fato jurídico tributário não se encontra mais nessa posição, quando irregularmente dissolvida a pessoa jurídica, seria completamente descabido responsabilizá-lo por ato de outrem.

Disso decorre que tanto o redirecionamento contra o sócio-gerente que não mais figurasse como gestor no momento da dissolução irregular, quanto a exigência de que a mesma pessoa ocupasse tal cargo em ambos os momentos extensamente discutidos, representam incoerentes conclusões, embora outrora já validadas pelo Poder Judiciário.

Já se apontou, a partir do exemplo de PAULO DE BARROS, que não há óbice a que pessoa estranha ao fato jurídico tributário integre a relação que se instaura com a ocorrência do fato previsto no suposto da norma. O que importa para fins de responsabilização fundada no artigo 135, III, do CTN, nas hipóteses de dissolução irregular da sociedade, é investigar qual o administrador à frente da sociedade no momento da sua dissolução. Sendo o mesmo que a administrava quando da ocorrência do fato jurídico tributário, tanto melhor, caso contrário, isso nada deverá alterar na conclusão.

Superado esse primeiro desacerto, são dois principais elementos que parecem causar grande confusão: o que se adota como “resultado” decorrente da conduta infratora do administrador e a necessidade ou não de dolo para aplicação do artigo 135 do CTN.

A começar pelo resultado, tome-se a concepção segundo a qual ele deve consistir no não recebimento do crédito pelo Fisco, associado à redução de possibilidade de obtenção desse valor junto ao patrimônio da sociedade. De fato, essa é a possibilidade interpretativa que melhor serve para justificar a responsabilização do administrador em função da dissolução irregular da sociedade. Contudo, nas hipóteses de surgimento de obrigação tributária decorrente de ilícito praticado por suposto gestor da sociedade empresária, tal concepção não parece servir tão bem.

Refere-se aqui, mais especificamente, a uma situação hipotética em que, por exemplo, um diretor “x” contrata determinada operação sobre a qual há incidência de tributo, mas cuja atribuição para contratação, em verdade, era do diretor “y”. É certo que, nessa hipótese, estar-se-ia diante de exemplo de responsabilização do diretor “x” com fundamento no artigo 135, III, do CTN, e nas disposições dos atos legais que informam o tema. Como sugere DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, estar-se-ia devidamente buscando a norma tipificadora e construindo o sentido da norma de responsabilidade tributária.

Contudo, o “resultado” ocorrido em uma situação como tal não se conforma à ideia de redução da possibilidade de satisfação do crédito por parte da Fazenda Pública. Ao contrário, soa muito mais como a concepção de resultado consistente no surgimento da própria obrigação tributária, em interpretação mais próxima à literalidade do artigo 135 do CTN. Para DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, nesses casos, não se deve investigar a obrigação tributária que resulta da conduta infratora do administrador, “*mas se a impossibilidade de cobrança em face da empresa decorre de fato atribuível ao administrador*”⁶⁷.

A justificativa surge após revisão dos dispositivos legais de outros segmentos do direito positivo que influenciaram na redação do artigo 135 do CTN, remissão à doutrina inglesa intitulada “*ultra vires doctrine*” e à verificação de que, no âmbito das relações privadas, a obrigação é atribuída ao administrador em decorrência da sua falta de poderes para manifestar a vontade da sociedade, ao passo que, no Direito Tributário, a obrigação decorre da situação objetiva traduzida pelo fato jurídico tributário, importando apenas a manifestação da capacidade contributiva e a tipificação em regra de incidência tributária.

Não obstante a solução encontrada pelo autor, atribui-se o impasse à redação do artigo 135 do CTN, a qual aparenta ter importado modelos de responsabilização até então existentes em outras searas jurídicas, sem realizar as adequações exigidas pelo contexto da relação tributária. Identificada, assim, a primeira causa das justificadas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema.

Finalmente, a própria exigibilidade de dolo na conduta do administrador, como requisito para a aplicação do artigo 135 do CTN, também aparenta ser outro foco gerador de debates. Nesse sentido, mesmo renomados doutrinadores que divergem na aplicação do inciso III, do artigo 135 do CTN, aqui exemplificados por MISABEL DERZI e PAULO DE BARROS CARVALHO, unem-se para concluir pela necessidade de dolo.

Porém, acredita-se pertinentes as exposições de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO sobre a diferença entre as sanções civis e penais e sua proposta de classificação das normas primárias sancionadoras-punitivas e sancionadoras-ressarcitórias, conduzindo à conclusão sobre a necessidade de se verificar nos diplomas “tipificadores” a exigência ou não do dolo para configuração do ilícito.

Nesse aspecto, a partir da posição de PAULO DE BARROS ao defender que a mera certidão do oficial de justiça comunicando a não localização da pessoa jurídica executada não supre o requisito do artigo 135, III, do CTN, identificou-se como oportunidade de investigação futura o estudo aprofundado dos aspectos jurídicos relacionados à dissolução irregular de sociedade limitada, relevante ponto de interesse e de suma importância na tentativa de elucidar a responsabilidade de terceiros prescrita no Código Tributário Nacional e sua aplicação prática.

⁶⁷ **Responsabilidade tributária...**, p. 112.

7. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, foi possível verificar a adequação da solução encontrada pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento dos Temas Repetitivos n.ºs 962 e 981, aos aspectos teóricos que informam a responsabilidade de terceiros prevista pelo artigo 135 do CTN, em especial, no tocante à responsabilização do administrador da sociedade no momento de sua dissolução irregular, e sua conformação ao inciso III do dispositivo mencionado.

Nesse percurso, revisitaram-se os principais ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO que se relacionam, em algum grau, com o instituto da responsabilidade, sobretudo suas ideias acerca da regra-matriz de incidência, das capacidades para realização do fato jurídico tributário e para figurar como sujeito passivo de obrigações tributárias, da solidariedade e das infrações e sanções tributárias.

A partir da doutrina de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, apresentou-se, inicialmente, o conceito de sanção e as decorrentes definições de ilícito e dever jurídico. Na sequência, valeu-se das classificações propostas pelo renomado advogado, como base para o posterior estudo da combinação de propriedades da hipótese de incidência, das quais surgem as diferentes formas de manifestação da responsabilidade no direito positivo.

De posse de todo o material teórico e doutrinário, identificaram-se os impactos que a adoção de uma ou outra possibilidade interpretativa do conceito de “resultado” pode acarretar para a interpretação do artigo 135, III, do CTN, bem como as confusões que dela decorrem, o que se justifica, sobretudo, pela inapropriada importação e insuficiente adequação de modelos de responsabilização de outros ramos do direito, quando da edição do CTN.

Finalmente, também a necessidade da presença de dolo para aplicação do artigo 135 foi alvo de questionamento, no que se filiou à interpretação segundo a qual a exigência depende da conformação dada à matéria pelas legislações que conformam a norma tipificadora do ilícito, delas se extraindo a prescindibilidade ou imprescindibilidade da culpabilidade em sentido amplo. Nesse ponto, conclui-se que a investigação dos contornos jurídicos dos casos de dissolução irregular da sociedade representam ponto de interesse para investigação futura, ainda na busca da integral compreensão acerca da responsabilização do gestor com fulcro no artigo 135 do CTN.

Dessa forma, espera-se que estas páginas, ainda que sem esgotar a discussão sobre o tema da responsabilidade de terceiros nos casos de dissolução irregular de sociedade, tarefa que demandaria extensa revisão teórica, doutrinária e jurisprudencial, tenham contribuído para clarear os contornos jurídicos da questão e facilitar a identificação dos pontos essenciais a serem avaliados por quem venha a se arriscar no tema, além de colaborar na busca da almejada segurança jurídica há tanto olvidada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nas hipóteses de responsabilização versadas neste trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2021. *E-book*. ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 07 jan. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 04 dez. 2022.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTNM arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014. *E-book*. ISBN 9788502216273. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502216273/>. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. Código Civil (2002). **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 03 jan. 2023.

BRASIL. Decreto n.º 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 10 jan. 1919. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 26 set. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm#:~:text=LEI%20No%206.404%2C

[%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201976.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20Sociedades%20por%20A%C3%A7%C3%B5es.&text=Art.,das%20a%C3%A7%C3%B5es%20subscritas%20ou%20adquiridas..](#) Acesso em: 26 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.034.238/SP. Recorrente: Ronald Jose Fernandes Serapicos. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Min.^a Denise Arruda. Brasília, 04 mai. 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800421213&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 06 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 556.735/MG. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Ana Luiza Campos Alvarenga Barbosa. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 06 out. 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201401939146&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 08 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.520.257/SP. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Info – On Line Informatica LTDA. Relator: Min. Og Fernandes. Brasília, 23 jun. 2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201500530663&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 08 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, DF, 13 mai. 2010. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 435. 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.. Brasília, DF, 13 mai. 2010. Disponível em:

https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2353/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo n.º 97. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 mar. 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=97&cod_tema_final=97. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo n.º 962. Relatora: Min.^a Assusete Magalhães. Brasília, DF, 29 nov. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=962&cod_tema_final=962. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo n.º 981. Relatora: Min.^a Assusete Magalhães. Brasília, DF, 28 jun. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=981&cod_tema_final=981. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR. Recorrente: União. Recorrido: Owner's Bonés Promocionais LTDA – ME. Relatora: Min.^a Ellen Gracie. Brasília, 03 nov. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 10 jan. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 8. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: Estrutura e Função**. 1. Ed. São Paulo: Almedina, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Forense, 2019. *E-book*. ISBN 9788530988357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 04 jan. 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização e de Complementação. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Forense, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 04 dez. 2022.

FORTES, Fellipe Cianca. (Des)construindo a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário: crítica à interpretação do Superior Tribunal de Justiça e limites do ordenamento relativamente ao inadimplemento no caso de dissolução irregular. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, vol. 17, mar-abr 2019, p. 115-139.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*. ISBN 9788502171350. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502171350/>. Acesso em: 26 out. 2022.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. *E-book*. ISBN 9788502119970. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502119970/>. Acesso em: 08 jan. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Jus, 2019. p. 559-668.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Forense, 2018. *E-book*. ISBN 9788597015720. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015720/>. Acesso em: 12 nov. 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Forense, 2022. *E-book*. ISBN 9786559772261. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 13 nov. 2022.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI**. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 334-342.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 55-70.