

PARECER
PGFN/CRJ/N. 1956 /2011

Parecer PGFN/CRJ N. 40/2010 e § Único do art. 2º da Portaria PGFN N. 180/2010. Revogação. Novo entendimento - redirecionamento da execução fiscal: (1) tanto para o sócio-gerente ou administrador da sociedade ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, quanto para aquele que deu causa à sua dissolução irregular, **somente quando comprovado que a saída daquele da sociedade é fraudulenta;** (2) para o sócio-gerente ou administrador da sociedade ao tempo da dissolução irregular, sempre que configurada esta hipótese.

Trata-se do exame da necessidade de revogação do Parecer PGFN/CRJ/N. 40/2010, aprovado em 11 de janeiro de 2010, cujo fundamento embasou o teor do § único do art. 2º da Portaria PGFN N. 180, de 25 de fevereiro de 2010.

Sobredito Parecer, naquilo que interessa, restou assim redigido, *verbis*:

“(…)

(II)
ANÁLISE

A minuta de Portaria sob comentário cuida da responsabilização disposta no art. 135, III, da Lei n. 5.172/1966, e parte do pressuposto de que a responsabilidade ali tratada é subjetiva e solidária, nos termos do quanto disposto no Parecer PGFN/CRJ/CAT/N. 55/2009.

Consoante afirmado anteriormente, o conteúdo da minuta de Portaria objeto de análise já foi debatido por CDA e CRJ, fato que possibilita abreviar seu exame e centrar o estudo, por parte desta CRJ, na questão da responsabilização pelo débito não só do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência ao tempo do fato gerador da obrigação tributária, mas também daqueles que se encontravam nessa condição ao tempo da extinção irregular da pessoa jurídica.

Essa questão se encontra tratada no seu art. 1º, que fixa a responsabilidade solidária do sócio, pessoa física ou jurídica, ou do terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial, e no seu art. 2º, § único, que trata da dissolução irregular da empresa e atribui responsabilidade solidária também aos sócios-gerentes e aos terceiros não sócios com poderes de gerência à época dessa dissolução irregular.

A Nota PGFN/CDA n. 1184/2009 aborda a matéria nos seus itens 9 a 12, *infra* transcritos, *litteris*:

9. *Impende destacar que, segundo o entendimento majoritário do STJ, havendo a dissolução irregular somente poderão ser responsabilizados aqueles que eram sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador e da dissolução. Entende a aludida Corte Superior que incluir como responsáveis aqueles que eram sócios-gerentes ou administradores*

apenas quando do fato gerador significaria responsabilizá-los pelo simples não pagamento de tributo, assim como não seria possível responsabilizar aqueles que eram sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência somente à época da dissolução, tendo ingressado na empresa após a ocorrência do fato gerador, porquanto não se trata de responsabilidade tributária por sucessão (art. 133 do CTN), mas sim de ingresso de novos sócios, adquirentes de cotas da empresa.

10. *Data venia do entendimento da Egrégia Corte Superior, aqueles que ostentavam a condição de sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador de tributo, ainda que não o fossem quando da dissolução, devem ser considerados responsáveis solidários. Isto porque os sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador, com a sua conduta de não efetuar o pagamento dos tributos devidos pela empresa, contribuíram, de forma decisiva, para o aumento de seu passivo e, conseqüentemente, para sua dissolução irregular.*

11. *Além disso, não se pode olvidar que, de acordo com o artigo 123 do CTN, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública com o escopo de afastar a responsabilidade pelo pagamento de tributo. Neste sentido, vale citar aresto do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:*

“EMBARGOS À EXECUÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO SÓCIO. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. 1-Havendo indícios da dissolução irregular da sociedade executada, permite-se o redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios da empresa, bem como a penhora de seus bens pessoais com o intuito de garantir o pagamento da dívida fiscal. 2-O desligamento do executado da sociedade, após a ocorrência do fato gerador da exação, não exclui a sua responsabilidade, uma vez que as convenções particulares não podem ser oponíveis à Fazenda Pública com o intuito de excluir a obrigação tributária. 3- Remessa necessária e apelação providas. (grifo nosso)” (TRF da 2ª Região, AC 200251020026750/RJ, Rel. Desembargador Federal Luiz Antonio Soares, DJU de 06/02/2009)

12. *Também devem ser considerados co-devedores aqueles que, apesar de não integrarem a empresa quando do fato gerador do tributo, estavam na condição de sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular. Assim deve ser porque a conduta ilícita causadora de dano ao Erário é uma só, composta por pelo menos dois atos. Um consistente no não pagamento do tributo pelos sócios-gerentes ou administradores com poder de gerência à época do fato gerador, que se retiraram da empresa antes de sua dissolução irregular, e outro consubstanciado na postura dos sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poder de gerência que ingressaram na sociedade após o fato gerador e a extinguíram irregularmente. Nesta última hipótese, há de se presumir que aqueles que ingressaram na empresa após o fato gerador do tributo tinham conhecimento da existência, em nome da mesma, de débitos tributários em aberto e, apesar disso, dissolveram a sociedade irregularmente, sem saldarem o passivo tributário.*

A tese encartada na transcrição constante do parágrafo anterior, e que possibilita a inclusão, no pólo passivo da execução fiscal, na condição de responsáveis solidários, tanto do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação quanto daqueles que se encontram na mesma situação ao tempo da extinção irregular da pessoa jurídica, foi desenvolvida na CRJ, por este parecerista, com esteio em doutrina e jurisprudência de tribunais regionais federais, com o objetivo de melhor defender os interesses da Fazenda Nacional, e passa a ser exposta a seguir, na forma como desenvolvida:

“(…)

*Trata-se de desenvolver tese jurídica que, com esteio no quanto disposto no art. 135 do CTN, fundamente a inclusão no pólo passivo da execução fiscal, como responsáveis solidários, não apenas do sócio-gerente ou terceiro não sócio da pessoa jurídica com poderes de gerência ao tempo da ocorrência do fato gerador do tributo (momento em que surge a obrigação tributária), e que se retirara da sociedade sem o pagamento do tributo devido; mas também daquele sócio-gerente ou terceiro não sócio da pessoa jurídica que nela ingressa posteriormente e que se encontra na gerência ao tempo de sua **dissolução irregular**.*

A defesa da tese acima esboçada se justifica, na medida em que a jurisprudência em vias de consolidação, no âmbito dos TRF e, notadamente, do STJ, não resguardam inteiramente os interesses da Fazenda Nacional, consoante será demonstrado a seguir.

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais da 2ª e 3ª Regiões, parece vigorar o entendimento de que o sócio-gerente que ostentava essa condição ao tempo do fato gerador, ainda que não venha a integrar a sociedade por ocasião de sua dissolução irregular, é co-responsável pelo pagamento do débito, pois a obrigação tributária já havia surgido antes de sua retirada da sociedade, bem assim as convenções particulares não são oponíveis à Fazenda Pública, com o fim de excluir a obrigação tributária (art. 123 do CTN). Demonstra o ora exposto a ementa dos seguintes julgados, infra transcritos, verbis:

Ementa AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO – REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO PARA SÓCIO-GERENTE, CUJO NOME NÃO CONSTA DA CDA – RETIRADA DA SOCIEDADE APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – CARACTERIZADA A DISSOLUÇÃO IRREGULAR 1. O fato do agravante não integrar o quadro societário da empresa na ocasião de sua dissolução irregular não o isenta da co-responsabilidade, uma vez que a obrigação tributária já havia surgido, ou seja, sua retirada se deu após a ocorrência do fato gerador. 2. A responsabilidade do agravante advém do fato de à época do fato gerador (1999/2000) ocupar o cargo de sócio-gerente (1997/2000), de acordo com certidão da Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro – JUCERJA às fls. 51. 3. Agravo Improvido.

(Processo AG 200802010122893; AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 168107; Relator(a) Desembargador Federal PAULO BARATA; Sigla do órgão TRF2; Órgão julgador TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA; Fonte DJU - Data.:16/02/2009 - Página.:112)

Ementa EMBARGOS À EXECUÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO SÓCIO. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. 1- Havendo indícios da dissolução irregular da sociedade executada, permite-se o redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios da empresa, bem como a penhora de seus bens pessoais com o intuito de garantir o pagamento da dívida fiscal. 2-O desligamento do executado da sociedade, após a ocorrência do fato gerador da exação, não exclui a sua responsabilidade, uma vez que as convenções particulares não podem ser oponíveis à Fazenda Pública com o intuito de excluir a obrigação tributária. 3- Remessa necessária e apelação providas.

(Processo AC 200251020026750; AC - APELAÇÃO CIVEL – 361060; Relator(a) Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES; Sigla do órgão TRF2; Órgão julgador QUARTA TURMA ESPECIALIZADA; Fonte DJU - Data::06/02/2009 - Página::82)

Ementa EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE QUE TRANSFERE SUAS COTAS A TERCEIRO. EMPRESA DISSOLVIDA IRREGULARMENTE. POSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. (...) 3. Por seu turno, há que se considerar a existência de elementos robustos a indicar a dissolução irregular da empresa, haja vista, como consta na sentença, que a empresa não foi localizada e somente o sócio remanescente Antonio Fernando Caetano foi localizado em Curitiba, mas ainda não cumprida a Carta Precatória. 4. Ora, referindo-se a dívida a fatos geradores ocorridos antes da alteração contratual (em que houve a transferência de cotas do apelante para a sócia Josilene Cristina Sarti Oliveira Caetano, em fevereiro de 2001), quando o apelante ainda pertencia ao quadro societário da empresa executada, ao que tudo indica, dissolvida irregularmente, configurada está a sua responsabilidade tributária, no contexto do art. 135, III, do CTN. 5. Improvimento à apelação.

(Processo AC 200803990601994; AC - APELAÇÃO CÍVEL – 1378493; Relator(a) JUIZA CECILIA MARCONDES; Sigla do órgão TRF3; Órgão julgador TERCEIRA TURMA; Fonte DJF3; DATA:17/03/2009; PÁGINA: 309)

Ementa AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - DILAÇÃO PROBATÓRIA - IMPOSSIBILIDADE - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 16, §2º, DA LEF. (...). 2. In casu, constata-se da leitura da decisão agravada que os agravantes eram sócios da empresa devedora à época do fato gerador da obrigação tributária. Verifica-se, outrossim, que a sua inclusão no pólo passivo foi decorrente da dissolução irregular da sociedade executada (fls. 31), de modo que ficam autorizadas a desconsideração da personalidade jurídica e a conseqüente substituição da responsabilidade tributária, nos termos do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. A responsabilidade tributária dos sócios da empresa executada tem origem no momento da ocorrência do fato gerador, sendo ineficaz perante a Fazenda Pública qualquer alteração posterior que retire dos mesmos a obrigação relativa aos tributos. Artigo 123 do Código Tributário Nacional. (...).

(Processo AG 200703000569359; AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 302300; Relator(a) JUIZ LAZARANO NETO; Sigla do órgão TRF3;

Órgão julgador SEXTA TURMA; Fonte DJU; DATA:29/10/2007; PÁGINA: 288)

Vê-se, portanto, que, para que se configure a responsabilidade do art. 135 do CTN, nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, para os Tribunais Regionais Federais da 2ª e 3ª Regiões, **basta que o agente seja sócio-gerente ao tempo do surgimento da obrigação tributária (data da ocorrência do fato gerador), não se exigindo que ocupe esse mesmo cargo ao tempo da dissolução irregular da sociedade.** Entretanto, dita jurisprudência nada fala ou esclarece acerca da responsabilidade do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência ao tempo da **extinção irregular da sociedade.**

No Superior Tribunal de Justiça verifica-se dois entendimentos jurisprudenciais distintos sobre a questão. O **primeiro**, que parece ser majoritário, esboça entendimento mais restritivo do que o acima exposto; o **segundo** deles defende entendimento idêntico ao super transcrito, que também não atende inteiramente aos interesses da União.

O **primeiro** entendimento jurisprudencial do STJ, excessivamente prejudicial aos interesses da Fazenda Nacional, é no sentido de que o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na **dissolução irregular** da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador, sendo necessário demonstrar que o responsável pela dissolução irregular tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência no momento do vencimento do tributo, pois só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo e, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade. Veja-se, a seguir, a ementa dos seguintes julgados, que confirmam o afirmado neste parágrafo, litteris:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS NOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PRETENDIDO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL FUNDADO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÓCIO QUE NÃO DETINHA PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PRETENSÃO EM DESCONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

1. A controvérsia consiste em saber se cabe, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios cujos nomes constam da ***Certidão de Dívida Ativa, ainda que não exerçam poder de gerência à época da dissolução irregular.***

2. Consoante decidiu com acerto o Juiz Federal da primeira instância, o ***pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá***

responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular).

3. O Tribunal de origem, ao manter a negativa de seguimento do agravo de instrumento do INSS, deixou consignada a ausência de indícios de que o sócio tenha agido com fraude ou com excesso de poderes, visto que houve, após sua retirada, conforme alteração contratual acostada aos autos, a continuidade da pessoa jurídica. Em assim decidindo, a Turma Regional não contrariou os arts. 135, III, e 202, I, do Código Tributário Nacional, e 2º, § 5º, I, e 3º, da Lei 6.830/80, tampouco divergiu da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça.

4. Embargos declaratórios rejeitados.

(EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1009997/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DO NOME NA CDA. NECESSIDADE DE O EXEQUENTE COMPROVAR OS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN.

1. É firme a orientação desta Corte no sentido de não ser possível a inclusão de diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica no polo passivo da execução fiscal, quando não estiver configurada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou, ainda, a dissolução irregular da sociedade. **A simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, por si só, não enseja a responsabilidade do sócio, tendo em vista que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, não é objetiva.**

2. A Primeira Seção, na assentada do dia 11 de março de 2009, ao julgar o REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Albino Zavascki), mediante a utilização da nova metodologia de julgamento de recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil (introduzido pela Lei 11.672/2008), referendou o posicionamento já reiteradamente adotado no âmbito das Primeira e Segunda Turmas no sentido de que **"a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN"**.

3. Impossibilidade de inversão do ônus da prova em favor do órgão fazendário, pois o nome do sócio não consta da Certidão de Dívida Ativa.

4. O pedido de **redirecionamento da execução fiscal**, quando fundado na **dissolução irregular** da sociedade executada, **pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento**

da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular).

5. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1034238/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PRETENDIDO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL FUNDADO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÓCIOS QUE NÃO DETINHAM PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. A controvérsia consiste em saber se cabe – na hipótese de dissolução irregular da sociedade – o redirecionamento da execução fiscal contra determinado sócio cujo nome consta da Certidão de Dívida Ativa, ainda que este não exerça poder de gerência à época da dissolução irregular.

2. O **pedido de redirecionamento da execução fiscal**, quando fundado na **dissolução irregular da sociedade executada**, **pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade tributária.**

3. Nos presentes autos, ao desprover o agravo de instrumento do INSS, o Tribunal de origem deixou consignado que **somente após a retirada dos sócios houve a dissolução irregular da sociedade**. Em assim decidindo, a Turma Regional **não contrariou os arts. 135, III, e 202, I, do Código Tributário Nacional, e 2º, § 5º, I, e 3º, da Lei 6.830/80**, tampouco divergiu da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça.

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1060594/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009)

O **segundo** entendimento da jurisprudência do STJ, apesar de minoritário, vem mais ao encontro dos interesses da União, embora não o contemple por inteiro. Assim é que dita jurisprudência, na senda do que já esboçado pelos TRF da 2ª e 3ª Regiões, firma-se no sentido de que o fato de o sócio-gerente ter-se retirado da empresa antes de sua dissolução irregular não obsta o redirecionamento da execução fiscal contra ele, uma vez que já integrava o quadro societário da sociedade à época do fato gerador. Eis a ementa do referido julgado, in verbis:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. POSSIBILIDADE. FATO GERADOR OCORRIDO À ÉPOCA EM QUE O SÓCIO INTEGRAVA O QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de redirecionamento de execução fiscal contra sócio-gerente da empresa irregularmente dissolvida. O

agravante alega, em síntese, que o fato de ter se retirado da empresa antes de sua dissolução irregular obsta o redirecionamento da execução fiscal contra ele, a despeito de que integrava o quadro societário da sociedade à época do fato gerador.

2. A irresignação do agravante vai de encontro ao entendimento já pacificado por esta Corte no sentido de que **a dissolução irregular da sociedade, fato constatado pelo acórdão recorrido, autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador.** Dessa forma, independentemente de constar ou não da CDA o nome do sócio alvo do redirecionamento da execução, **é lícita a inclusão dele no pólo passivo da ação executiva.**

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1105993/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009)

Em face de todo o exposto, afigura-se pertinente as seguintes conclusões:

1. *Para que esteja caracterizada a responsabilidade do art. 135 do CTN, nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, para os Tribunais Regionais Federais da 2ª e 3ª Regiões, **basta que o agente seja sócio-gerente ao tempo do surgimento da obrigação tributária (data da ocorrência do fato gerador), não se exigindo que ocupe esse mesmo cargo ao tempo da dissolução irregular da sociedade.** Entretanto, dita jurisprudência nada fala ou esclarece acerca da responsabilidade do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência ao tempo da **extinção irregular da sociedade.***
2. *É assente no STJ que simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, por si só, não enseja a responsabilidade do sócio, tendo em vista que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, não é objetiva.*
3. *Há entendimento discrepante no STJ acerca da responsabilidade do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência, que se ausenta da sociedade antes de sua dissolução irregular: o **primeiro** é no sentido de que somente aquele que era sócio-gerente ao tempo do surgimento da obrigação tributária (fato gerador) e, simultaneamente, ocupava essa mesma posição quando da dissolução irregular da sociedade executada pode ser responsável tributário, nos termos do art. 135, III, do CTN; o **segundo** entendimento preconiza que o fato de o sócio-gerente ter-se retirado da empresa antes de sua dissolução irregular não obsta o redirecionamento da execução fiscal contra ele, uma vez que já integrava a sociedade à época do fato gerador.*

De notar que nenhum dos entendimentos jurisprudenciais acima expostos contempla inteiramente os interesses da Fazenda Nacional --- pois não possibilita a inclusão como responsável solitário também daquele que se encontra na gerência da sociedade ao tempo da dissolução irregular da pessoa jurídica, sem que o estivesse ao tempo da ocorrência do fato gerador do tribut -- -, bem assim dá ensejo a que fraudes sejam cometidas, com significativos prejuízos ao Erário, na medida em que possibilita, por exemplo, que sócios-gerentes ou administradores da sociedade com poderes de gerência dela se ausentem sem pagar os tributos devidos, colocando em seu lugar prepostos seus que, ao depois, dão causa à extinção irregular da pessoa jurídica.

Restando evidenciado que nenhum dos entendimentos jurisprudenciais acima expostos contempla inteiramente os interesses da Fazenda Nacional, bem assim dá ensejo a que fraudes sejam cometidas, com significativos prejuízos ao Erário, na medida em que possibilita, por exemplo, que sócios-gerentes ou administradores da sociedade com poderes de gerência dela se ausentem sem pagar os tributos devidos, colocando em seu lugar prepostos seus que, ao depois, dão causa à extinção irregular da pessoa jurídica, passa-se à defesa de tese jurídica que melhor resguarde ditos interesses e que viabilize a inclusão como responsável tributário não apenas do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e que dela se retira, mas também daquele que ingressa ulteriormente na sociedade e dá causa à sua extinção irregular, no pressuposto de que ambos, na verdade, concorrem culposa ou dolosamente para o não pagamento do tributo e a conseqüente dissolução irregular da pessoa jurídica.

*Cabe, inicialmente, ressaltar que este exame tem como premissa a adoção de tese jurídica disposta no Parecer PGFN/CRJ/CAT N. 55/2009, da lavra do então Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Anselmo Henrique Cordeiro, que fixou o entendimento de que a responsabilidade tratada no **art. 135, III, do CTN** é **solidária**, porém, **subjéti**va, fato que demanda a demonstração fundamentada pela autoridade fiscal competente da existência de **culpa** (latu sensu – culpa ou dolo) dos responsáveis solidários.*

*No âmbito da responsabilidade civil extracontratual, como é a do presente caso (responsabilidade com culpa), para que a mesma se configure, necessário se faz demonstrar a **conduta** ilícita **culposa**, o **dano** e o **nexo de causalidade** entre a conduta e a ocorrência do dano, para que o agente responda pela integral reparação.*

*No caso sob exame, para que se verifique a existência de culpa subjéti*va, necessário se faz examinar com precisão qual (ou quais) conduta(s) concorre(em) para a ocorrência do dano ao Erário, e quem são seus agentes, com o fim de definir quem deverá responder solidariamente na execução fiscal para pagamento do tributo devido.

*Assim, necessário se faz perquirir: qual é, afinal, a conduta ilícita capaz de provocar o dano ao Erário, para efeito de definir a quem imputar a responsabilidade solidária e subjéti*va disposta no art. 135 do CTN, nos casos de **dissolução irregular da pessoa jurídica**? Seria, tão-somente a **dissolução irregular da pessoa jurídica**, sem o correspondente **não pagamento de tributo**,

ou também se faz necessário que não tenha ocorrido o correspondente pagamento do tributo devido, ao tempo do fato gerador?

Parece evidente que não basta tão-só a dissolução irregular da sociedade, sem que tenha havido, também, a ausência do pagamento do tributo ao tempo do fato gerador (instante em que nasce a obrigação de pagar o tributo). Na verdade, ao que tudo indica, a conduta, no presente caso, é, a um só tempo: (a) o **não pagamento do tributo quando da ocorrência do fato gerador**, e (b) a **dissolução irregular da sociedade**.

É que se cuida de conduta ilícita complexa, formada por pelo menos dois atos: (a) o do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência que deixa de pagar a obrigação tributária surgida ao tempo do fato gerador, mas que se retira da sociedade antes de sua extinção irregular, e (b) o do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência que extingue irregularmente a sociedade, isto é, sem cumprir as exigências legais para sua dissolução, como, por exemplo, empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, sem o encerramento regular da pessoa jurídica na Junta Comercial respectiva e sem a comprovação de regularidade fiscal, deixando de apresentar certidão de regularidade com o FGTS, certidão negativa de débitos junto ao INSS, certidão de quitação de tributos e contribuições federais para com a Fazenda Nacional e certidão negativa de inscrição de dívida ativa da União.

Parece inegável que o inadimplemento anterior do tributo contribui substancialmente para a futura e eventual dissolução irregular da sociedade. Por outro lado, não se pode retirar do sócio-gerente ou administrador com poderes de gerência que, ao fim e ao cabo, dissolve irregularmente a sociedade, sua parcela de culpa, na medida em que é este último ato que concretiza o fato da dissolução irregular, com clara infração ao ordenamento jurídico-positivo, concretizando o dano ao Erário pela impossibilidade de recebimento de seu crédito. Deve-se ter em mente que o só fato do não pagamento do tributo, consoante já decidiu o STJ, não constitui motivo suficiente para desencadear a incidência da responsabilidade de que cuida o art. 135 do CTN; por outro lado, a ocorrência tão-somente da dissolução irregular da sociedade também não tem o condão de gerar, per se, referida responsabilidade, posto que o encerramento irregular da sociedade pode-se dar por motivos outros, que não sejam, necessariamente, ausência de pagamento do tributo. Por outro lado, o **não pagamento do tributo devido, cumulado com a extinção irregular da pessoa jurídica**, conforme também já decidiu o STJ, é causa suficiente para fazer incidir a responsabilidade de que cuida o art. 135 do CTN.

Assim, pode-se afirmar sem receio que o dano causado ao Erário decorrente do não recebimento do tributo que lhe é devido ocorre não só pelo ato de não pagamento do tributo ao tempo do fato gerador da obrigação tributária, mas também pelo ato da dissolução irregular da pessoa jurídica, não se constituindo tais eventos em fatos isolados, mas em um encadeamento de atos praticados em momentos distintos (**não pagamento do tributo mais dissolução irregular**) que, examinados conjuntamente, causam dano irreparável ao Erário, fazendo exsurgir o **liame** (nexo de causalidade) que une essa **conduta ilícita complexa**, composta por esses dois atos, ao referido dano, dando ensejo à responsabilidade subjetiva e solidária, no caso, de quem tenha porventura

praticado essas condutas: (a) a primeira, praticada pelo sócio-gerente ou administrador da sociedade, que deixa de pagar o tributo devido ao tempo do surgimento da obrigação tributária e, em seguida, retira-se da sociedade; e (b) a segunda, praticada pelo sócio-gerente ou administrador que ingressa supervenientemente na sociedade e a extingue irregularmente.

Entendimento distinto do ora defendido vai de encontro à natureza das coisas, à lógica jurídica e, consoante frisado anteriormente, abre imenso flanco para a perpetração de fraudes ao Erário, com o conseqüente não pagamento do tributo devido e a materialização de grave lesão aos interesses da Fazenda Nacional. Entretanto, um exame mais arguto das condutas praticadas, na forma como levado a efeito nos parágrafos anteriores, per se, é suficiente para compreender que o liame existente entre o fato do não pagamento do débito tributário, a alteração contratual consistente na retirada de um sócio-gerente ou administrador da sociedade, o superveniente ingresso de outro e a conduta final que se dá com a extinção irregular da pessoa jurídica, sendo necessário o reconhecimento da responsabilidade solidária de todos que praticam tais condutas, pois concorrem, ao fim e ao cabo, na perpetração da lesão ao Fisco, consistente, em última ratio essendi, no não pagamento do que é devido.

Não fosse suficiente toda a argumentação acima exposta, é perfeitamente cabível a invocação do art. 123 do CTN, segundo o qual, “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”, para fundamentar a responsabilidade do sócio-gerente ou terceiro com poderes de gerência que se encontra nessa condição ao tempo do surgimento da obrigação tributária (fato gerador) e que se retira da mesma antes da dissolução irregular da sociedade.

Quanto ao sócio-gerente ou terceiro não sócio com poderes de gerência que ingressa ulteriormente na sociedade e a extingue irregularmente, cabe o registro de que o sistema de responsabilização de terceiros por dívidas da pessoa jurídica disposto no Novo Código Civil é em tudo coadunante coadunante com o defendido nesta Nota, pois em seus artigos 1003, § único, 1.025 e 1.032 assim dispõe:

Art. 1.003. A cessão total ou parcial de quota, sem a correspondente modificação do contrato social com o consentimento dos demais sócios, não terá eficácia quanto a estes e à sociedade.

Parágrafo único. Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio.

Art. 1.025. O sócio, admitido em sociedade já constituída, não se exime das dívidas sociais anteriores à admissão

Art. 1.032. A retirada, exclusão ou morte do sócio, não o exime, ou a seus herdeiros, da responsabilidade pelas obrigações sociais anteriores, até dois anos após averbada a resolução da sociedade; nem nos dois primeiros casos, pelas posteriores e em igual prazo, enquanto não se requerer a averbação.

O arcabouço jurídico-legal acima colacionado, embora se encontre encartado no Capítulo I – Das Sociedades Simples, do NCC 2002, é aplicável subsidiariamente a toda e qualquer modalidade de sociedade, e não deixa dúvidas acerca da responsabilização, pelas dívidas da sociedade, não apenas daquele que a integrava ao tempo da dívida e dela se retira, mas também daquele admitido posteriormente na sociedade já constituída, que não se exime das dívidas sociais anteriores à admissão.

(III) CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, parece perfeitamente cabível que a minuta de Portaria em apreço, que cuida da responsabilidade tributária disposta no CTN 135, entenda como responsáveis solidários, nos casos de extinção irregular de empresas, não apenas os sócios gerentes ou administradores ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação, mas também aqueles que se encontrem em idêntica situação, ao tempo da dissolução irregular.

Por fim, considerando que os bem fundamentados argumentos da CDA não necessitam de qualquer complementação ou correção, deve-se, com força no art. 5º do Decreto n.º 6764/2009 e no art. 18 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, RATIFICAR a Nota em anexo em todos os seus termos.

À consideração superior.
(...).”

Vê-se, portanto, que o Parecer acima transcrito serviu de fundamento ao disposto no § único do art. 2º da Portaria PGFN n. 180/2010, que assim se vazou, *litteris*:

Art. 2º (...) 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.

Entretanto, a tese defendida no Parecer 40/2010, materializada no § único do art. 2º da Portaria PGFN 180/2010 --- embora plenamente defensável do ponto de vista jurídico (posto que estribada em jurisprudência, ainda que minoritária, dos Tribunais Regionais Federais e do próprio Superior Tribunal de Justiça-STJ), e ainda viabilizar o combate ao cometimento de fraudes, na medida em que possibilita incluir como responsável solidário, no redirecionamento da execução fiscal, não apenas o sócio-gerente ou administrador ao tempo da dissolução irregular, mas também aquele sócio-gerente ou administrador ao tempo da ocorrência do(s) fato(s) gerador(es) da exação tributária não paga no seu vencimento ---, não frutificou no âmbito do STJ, que tem reiterado seu entendimento no sentido da impossibilidade do redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente que, embora integre a sociedade ao tempo do fato gerador do tributo inadimplido, é excluído da sociedade antes de sua dissolução irregular, ao entendimento de que o simples inadimplemento do tributo não configura hipótese disposta no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, levando-se em conta que o STJ, não obstante as tentativas desta CRJ em alterar sua jurisprudência sobre a matéria, continua firme no seu entendimento já exposto no parágrafo anterior, não mais se justifica a manutenção em vigor do sobredito Parecer, bem assim a recomendação constante do § único do art. 2º da Portaria PGFN 180/2010.

Não obstante, reitera-se que devem os Procuradores da Fazenda Nacional pugnar pelo redirecionamento da execução fiscal: (1) tanto para o sócio-gerente ou administrador da sociedade ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, quanto para aquele que deu causa à sua dissolução irregular, quando comprovada que a saída daquele da sociedade é fraudulenta; (2) para o sócio-gerente ou administrador da sociedade ao tempo da dissolução irregular, sempre que configurada esta hipótese.

Por fim, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CRJ n. 40/2010, bem como dar nova redação ao art. 2º, e § único, da Portaria PGFN N. 180, de 25 de fevereiro de 2010.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de setembro de 2011.

JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO

Coordenador de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 03 de outubro de 2011.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo. Fica revogado o Parecer PGFN/CRJ n. 40, de 11 de janeiro de 2010. Deverá ser elaborada minuta de Portaria, a ser assinada pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, dando nova redação ao art. 2º, e § único, da Portaria PGFN n. 180, de 25 de fevereiro de 2010.

Divulgue-se este Parecer a todas as Unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de outubro de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e
Contencioso Tributário