



A EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA E A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA

*Marcus Abraham**
*Marcus Lívio Gomes***
*Vítor Pimentel Pereira****

Resumo

O presente texto analisa a possibilidade de que a execução fiscal de dívida ativa não-tributária possa ser redirecionada ao sócio-administrador que deu causa à dissolução irregular da sociedade empresária. A violação às normas de direito privado presente na dissolução irregular configura causa jurídica suficiente para o redirecionamento, sem qualquer dependência da aplicação de normas tributárias. Embora os fundamentos normativos para a responsabilização do sócio-administrador sejam diversos caso se trate de dívida ativa tributária ou não-tributária, não poderia um mesmo fato (a dissolução irregular) ser considerado ilícito para um e não para o outro.

Palavras-chave

Execução fiscal. Dívida Ativa não-tributária. Direito Privado. Responsabilidade. Sócios. Cobrança Judicial.

FISCAL EXECUTORY PROCEDURE OF PUBLIC ACTIVE NON-TAX DEBT AND IRREGULAR DISSOLUTION OF LEGAL ENTITY

Abstract

This paper analyses the possibility of redirecting fiscal executory procedures of public active non-tax debt against the company's representative that caused the irregular dissolution of the company. The breach of private law regulation configures sufficient legal cause for the redirecting of the executory procedure against the legal representative, regardless of the application of tax laws. Although the normative basis on the liability of the managing partner may be divergent in the case of public active tax debt or non-tax debt, the same fact (the irregular dissolution) couldn't be considered illicit in one case and not for another.

* Doutor em Direito Público - UERJ. Desembargador Federal no TRF-2. Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ. Diretor da Escola da Magistratura Federal do RJ - EMARF.

** Doutor e Mestre em Direito Tributário (Universidad Complutense - Madrid). Juiz Federal. Professor Adjunto da UERJ. Professor da FGV Direito Rio (Pós-graduação lato sensu). Coordenador da Revista de Direito Tributário da ABDF. Coordenador da Comissão de Direito Tributário da EMARF (TRF-2). Membro do Conselho Executivo do Instituto Latino Americano de Derecho Tributario (ILADT).

*** Bacharel e Mestre em Direito - UERJ. Membro honorário do IAB. Assessor Jurídico no TRF-2.

Keywords

Fiscal Executory Procedure. Public Active Debt. Private Law. Liability. Partners. Judicial Debt Collection.

1. INTRODUÇÃO

A Fazenda Pública, para a cobrança judicial de seus créditos, necessita lançar mão, como regra, da demanda de execução fiscal regida pela Lei 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais — doravante, LEF).¹ Assim, os créditos em favor da Fazenda Pública que não forem voluntariamente pagos deverão ser inscritos nos registros da dívida ativa, para posterior expedição da certidão de dívida ativa (CDA), título executivo extrajudicial apto a embasar a execução fiscal.

Na dívida ativa, podem ser inscritos tanto créditos de natureza tributária como não tributária, conforme definido no art. 39, § 2º da Lei nº 4.320/1964:

Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

¹ Contudo, existem exceções, como o acórdão do Tribunal de Contas da União que resulte em imputação de débito ou multa, o qual tem eficácia de título executivo extrajudicial, de acordo com o art. 71, §3º da Constituição; art. 1º da Lei nº 6.822/80; art. 24 da Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/92) e 585, VIII, do CPC, podendo tramitar segundo o rito de execução previsto no Código de Processo Civil. Fica, porém, dentro do âmbito de discricionariedade do administrador inserir tais multas nos registros da dívida ativa, hipótese na qual será gerada uma certidão de dívida ativa a ser executada obrigatoriamente mediante o procedimento previsto na LEF. Neste sentido, veja-se: PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE DECISÃO CONDENATÓRIA DO TCU. DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E CONSEQUENTE INAPLICABILIDADE DA LEI N. 6.830/80. 1. Consoante a orientação jurisprudencial predominante nesta Corte, não se aplica a Lei n. 6.830/80 à execução de decisão condenatória do Tribunal de Contas da União quando não houver inscrição em dívida ativa. Tais decisões já são títulos executivos extrajudiciais, de modo que prescindem da emissão de Certidão de Dívida Ativa - CDA, o que determina a adoção do rito do CPC quando o administrador discricionariamente opta pela não inscrição. 2. Recurso especial provido para determinar que a execução prossiga nos moldes do Código de Processo Civil. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1390993/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013).

Uma situação comum para aqueles que lidam com execuções fiscais, seja de dívidas de natureza tributária ou não, é a de que a Fazenda Pública, ao não conseguir a satisfação de seu crédito junto à pessoa jurídica devedora, requeira o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-administradores da mesma. Dentre as várias razões para o pedido de redirecionamento em execução fiscal, uma das mais corriqueiras diz respeito à dissolução irregular da sociedade empresária, a qual autorizaria avançar sobre o patrimônio dos sócios-administradores para solver o débito.

Na execução da dívida ativa *tributária*, a possibilidade do redirecionamento por dissolução irregular da pessoa jurídica, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional, encontra-se pacificada na jurisprudência, sobretudo em razão da edição da Súmula nº 435 do STJ: "*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.*" Por outro lado, com relação à execução fiscal de dívida ativa *não-tributária*, dada sua natureza originária distinta, a questão acerca do redirecionamento da execução fiscal por dissolução irregular da sociedade empresária ainda suscita maiores discussões, tendo sido apenas recentemente objeto de pacificação pelo Superior Tribunal de Justiça.

O presente artigo tem por objetivo investigar o tema, levando em consideração aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais sobre o assunto, de modo a concluir, ao final, que não há razão para distinguir o redirecionamento da execução fiscal de dívida ativa *tributária* e *não-tributária* por dissolução irregular da pessoa jurídica.

2. O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ

De acordo com a jurisprudência do STJ hoje consolidada, o princípio da separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e aquele das pessoas naturais que compõem seu quadro societário pode, na execução fiscal de dívida ativa, sofrer relativizações.

Em matéria de execução fiscal de dívida ativa *tributária*, posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa (atualmente, sócio-administrador)

é cabível, com base no art. 135, III do Código Tributário Nacional², quando demonstrado que aquele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.³

Neste particular, o STJ excepcionou o *inadimplemento de obrigação tributária*, que, em sua concepção, não dá ensejo ao redirecionamento, conforme sua Súmula de nº 430: "*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*" A *ratio decidendi* dos precedentes que geraram tal Súmula foi a de que o *mero inadimplemento de obrigação tributária não configura infração à lei*, não sendo possível aplicar-se o art. 135, III do CTN para fixar a responsabilidade do sócio-administrador por uma dívida tributária da pessoa jurídica.⁴

Por sua vez, ao analisar a hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária, o STJ decidiu de forma diametralmente oposta: a irregular dissolução, presumida sobretudo no fato de a sociedade não ser mais encontrada no endereço constante como domicílio fiscal declarado (presunção *iuris tantum*), consubstancia sim uma infração à lei, razão pela qual se admite o redirecionamento, segundo o art. 135, III do CTN.⁵ A posição foi cristalizada mediante a Súmula nº 435 do STJ: "*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que*

² 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.

³ STJ. AgRg no AREsp 516.220/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2ª TURMA, j. 18/06/2014, DJe 27/06/2014; STJ. AgRg no AREsp 504.349/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/06/2014, DJe 13/06/2014; AgRg no AREsp 498.308/SE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2014, DJe 21/05/2014;

⁴ Para uma crítica fundamentada desta posição do STJ, com base nos novos princípios reitores do Direito Privado, especialmente após a vigência do Código Civil de 2002, ver ABRAHAM, 2011.

⁵ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. ADMINISTRADOR QUE EXERCA CARGO DE GERÊNCIA AO TEMPO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NOS ENDEREÇOS CONSTANTES NA JUNTA COMERCIAL. SÚMULA 435/STJ.

1. A Corte a quo, após análise dos documentos acostados aos autos, chegou à conclusão de que a parte agravante exercia poderes de gerência ao tempo da constituição do crédito tributário que ensejou a execução fiscal, e a alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

2. "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." (Súmula 435/STJ).

3. A existência de certidão emitida por oficial de justiça à fl. 62, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço constante dos seus assentamentos na junta comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes. Precedente da Primeira Seção: REsp 1.374.744/BA, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/2013, DJe 17/12/2013.

deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente."

Mas a questão não é tão simples com relação à execução fiscal de dívida ativa não-tributária. É que o STJ, ao fixar a tese de que a dissolução irregular constituiria *infração legal* capaz de ensejar o redirecionamento da execução fiscal de origem tributária, tradicionalmente invoca um dispositivo do CTN (art. 135). Ocorre que o próprio STJ, ao julgar outras demandas envolvendo dívida ativa não-tributária, é peremptório em afirmar que *o Código Tributário Nacional não pode ser aplicado à dívida ativa que não ostenta natureza tributária*, mas tão somente as disposições da Lei de Execuções Fiscais (e de leis não-tributárias em geral).⁶

Diante deste quadro, seria possível também redirecionar a execução fiscal de dívida ativa *não-tributária* contra sócios-administradores por dissolução irregular da empresa?

Uma primeira resposta afirmativa recorreria ao texto da LEF, em seu art. 4º, § 2º: "À Dívida Ativa da Fazenda Pública, *de qualquer natureza*, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na *legislação tributária, civil e comercial*". Portanto, para fins de responsabilização, a LEF não realiza qualquer distinção entre a dívida ativa tributária ou não-tributária, sendo expressa neste desiderato. Ao consultarmos a localização do art. 135 no CTN, verifica-se que se encontra inserido, topograficamente, no Livro Segundo, Título II, Capítulo V, o qual trata precisamente da responsabilidade tributária (na modalidade responsabilidade de terceiros). Assim, através da interpretação combinada do art. 4º, § 2º da LEF com o art. 135 do CTN, não haveria qualquer óbice a que uma norma de responsabilidade tributária fosse aplicada à execução fiscal de dívida ativa não-tributária para redirecionamento da mesma.

A solução acima proposta, embora pareça decorrer da legislação de regência, não foi aceita pelo STJ, que inseriu uma subdivisão na interpretação do

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 506.531/RJ, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 05/06/2014, DJe 11/06/2014).

⁶ ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA AMBIENTAL. ART. 174/CTN. INAPLICABILIDADE. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES DA LEF. INSCRIÇÃO DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO. 180 DIAS. OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. 1. Na execução fiscal decorrente de crédito não tributário, incide as disposições da LEF atinentes à suspensão e à interrupção da prescrição. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 497.580/SE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 27/05/2014, DJe 02/06/2014); ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 185-A DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. Em se tratando de execução fiscal para a cobrança de dívida fiscal de natureza não tributária, não se aplica o art. 185-A do CTN. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 466.751/ES, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 08/05/2014, DJe 19/05/2014).

art. 4º, § 2º da LEF não expressa na literalidade do texto. Segundo a Corte Superior, o art. 135 do CTN não pode ser aplicado na execução de dívida ativa não-tributária em razão de que a interpretação do art. 4º, § 2º da LEF deve ser feita segundo a natureza própria da dívida executada (tributária, civil ou comercial).⁷

Portanto, no entendimento do STJ, as normas de responsabilidade tributária somente podem ser aplicadas quando se está a executar dívida ativa tributária. No caso de se executar dívida ativa não-tributária, as normas de responsabilização devem ser buscadas na legislação civil e comercial. Apesar de o STJ afirmar que a sua interpretação origina-se do que está "expresso no texto legal", a leitura que fazemos é precisamente oposta: o texto legal da LEF não faz qualquer distinção entre as espécies de dívida ativa, ao estatuir expressamente que à Dívida Ativa, *de qualquer natureza*, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na *legislação tributária, civil e comercial*.

Apesar disso, o STJ, em sua interpretação do art. 4º, §2º da LEF, admite, *contrario sensu*, que a execução de dívida ativa não-tributária siga as regras de responsabilização típicas do direito civil e comercial. Deve-se, portanto, verificar se o Direito Privado vislumbra a dissolução irregular da sociedade empresária, mormente quando não pode ser encontrada em seu domicílio declarado, como hipótese de infração à lei apta a ensejar o redirecionamento de execução fiscal de dívida ativa não tributária.

⁷ ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE OCUPAÇÃO. PENHORA DE BEM ALIENADO A TERCEIRO ADQUIRENTE. SÚMULA 353/STJ. APLICAÇÃO POR ANALOGIA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA.

1. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à inaplicabilidade do disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional - CTN às execuções de créditos do FGTS, sob o argumento de que se trata de dívida ativa não tributária (Súmula 353/STJ). [...]

3. Não há falar em violação do princípio de reserva de plenário, porquanto não houve qualquer emissão de juízo de inconstitucionalidade do art. 4º, § 2º, da LEF, mas, tão somente, a interpretação do referido normativo segundo a natureza própria da dívida (tributária, civil ou comercial), conforme expresso no texto legal: "§ 2º À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial".

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1401721/PE, Rel. Min. Og Fernandes, 2ª Turma, j. 21/11/2013, DJe 02/12/2013)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO NÃO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. INAPLICABILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. As regras previstas no CTN aplicam-se tão-somente aos créditos decorrentes de obrigações tributárias, por isso que multas administrativas não ensejam o pedido de redirecionamento fulcrado no art. 135 do CTN. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1198952/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 26/10/2010, DJe 16/11/2010).

3. A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA E O DIREITO PRIVADO BRASILEIRO

Para apreciar o tema, em primeiro lugar, temos que considerar apenas duas formas societárias: a Sociedade Limitada (artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil de 2002) e a Sociedade Anônima (Lei n. 6.404/76). Isto porque as demais formas de sociedades já contêm, segundo a própria legislação civil-empresarial, imputação de responsabilidade solidária e ilimitada a um ou mais sócios, sendo, portanto, desnecessária qualquer apreciação das mudanças normativas. Ademais, são raras, hoje, as sociedades que não sejam constituídas numa daquelas duas formas mais comuns, acima citadas.

Devemos, ainda, ressaltar que, da mesma maneira, serão excluídos do escopo desta análise os sócios meramente investidores ou de participação pecuniária (cotistas ou acionistas)⁸, considerando que estes, independente da forma societária, não participam das deliberações sociais, afastando a aplicação, portanto, da teoria da responsabilidade, que impõe na sua composição os seguintes elementos: a) conduta; b) dolo ou culpa; c) nexos de causalidade; e d) dano. Desta feita, ausente o primeiro elemento "conduta", que se revelaria pela sua manifestação de vontade, o que ocorre somente com os sócios administradores ou controladores.

Finalmente, esclarecemos que utilizaremos, também, como fundamento legal, as normas das Sociedades Simples (estabelecidas para as sociedades não empresárias), pois estas se aplicam subsidiariamente às demais espécies societárias, na grande maioria dos casos. Primeiro, por determinação do artigo 1.053 do próprio Código Civil de 2002, ao afirmar que a Sociedade Limitada rege-se, nas omissões do respectivo capítulo, pelas normas das Sociedades Simples (artigos 997 a 1.038), cujas regras, aliás, foram concebidas para serem "normas gerais do direito de empresa"⁹, o que influenciaria, também, as demais formas societárias, inclusive as acionárias. Segundo, porque à égide do Decreto 3.708/1919 (que regia as Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada), o seu artigo 18 já estabelecia como fonte supletiva a Lei das Sociedades Anônimas, independente de cláusula expressa e, por isso, raros são hoje os contratos

⁸ TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MERO QUOTISTA, SEM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. A PRÁTICA DE ATOS CONTRÁRIOS A LEI OU COM EXCESSO DE MANDATO SÓ INDUZ A RESPONSABILIDADE DE QUEM TENHA ADMINISTRADO A SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA, ISTO É, SEUS SÓCIOS-GERENTES; ESSA SOLIDARIEDADE NÃO SE EXPANDE AOS MEROS QUOTISTAS, SEM PODERES DE GESTÃO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 40435/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, 2ª Turma, j. 07/11/1996, DJ 25/11/1996)

⁹ Segundo Borba (2004, p. 92), "A sociedade simples assume na legislação brasileira um papel relevante, posto que as disposições que a regem funcionam, com delação aos demais tipos societários, como legislação subsidiária".

sociais que dispõem um dispositivo proclamando tal regência, como faz, atualmente, a ressalva do parágrafo único do artigo 1053. E, em terceiro lugar, é muito comum encontrarmos dispositivos no capítulo próprio das Sociedades Limitadas, fazendo remissões expressas a artigos específicos das Sociedades Simples, como, por exemplo, o citado artigo 1.072¹⁰, que trata das deliberações dos sócios, o qual, em seu texto, nos remete ao artigo 1.010, versando sobre a administração da sociedade e, especificamente, em seu §3º determina que "responde por perdas e danos o sócio que, tendo em alguma operação interesse contrário ao da sociedade, participar da deliberação que a aprove graças a seu voto."

A análise das normas aplicáveis a estes tipos societários revela que a dissolução irregular da sociedade empresarial configura uma infração à lei levada a cabo por seus administradores, por estar em desacordo com as *normas de Direito Privado* aplicáveis, as quais não permitem uma dissolução em que a sociedade deixe de funcionar em qualquer lugar conhecido.

Frequentemente, nos casos de execução fiscal de dívida ativa (tributária ou não), a dissolução irregular não se dá apenas por ausência de baixa do registro perante os órgãos públicos competentes. Ao revés, vários casos tratam de pessoas jurídicas que simplesmente deixam de funcionar no endereço registrado perante a Junta Comercial ou a Receita Federal, sem comunicar qualquer outro endereço em que possam receber citação, intimações e notificações.

A irregularidade ocorre, portanto, não só no cumprimento de obrigações legais de registro do distrato social (baixa) na Junta Comercial e comunicação aos órgãos públicos pertinentes, mas principalmente no mundo fático — simplesmente a sociedade "desaparece" de qualquer endereço conhecido. A este respeito, Borba (2008, p. 103 e 125-126):

A prática às vezes encontrada de, em lugar de liquidar a sociedade, abandoná-la, vem despertando, da parte da jurisprudência, uma reação bastante forte, no sentido da responsabilização, de forma ilimitada, dos sócios e administradores, principalmente daqueles mais diretamente ligados ao comando da empresa.

Tem-se entendido que a falta de liquidação ordinária significa relegar a sociedade à condição de sociedade irregular, com a consequente responsabilização dos administradores e sócios. Essa implicação, todavia, não deve alcançar aqueles que, para tanto, não contribuíram, tais como os sócios minoritários não envolvidos na administração social. [...]

O administrador não responde pessoalmente pelas obrigações assumidas em nome da sociedade. No entanto, sempre que agir

¹⁰ Art. 1.072 do Código Civil de 2002. As deliberações dos sócios, obedecido o disposto no art. 1.010, serão tomadas em reunião ou em assembléia, conforme previsto no contrato social, devendo ser convocadas pelos administradores nos casos previstos em lei ou no contrato.

de forma culposa (art. 1.016 do Código Civil), estará pessoalmente comprometido, e responderá com todos os seus bens particulares, tanto perante a sociedade como perante terceiros. [...]

Anote-se, pois, que os administradores que agirem regularmente, com plena observância das regras legais e do contrato social, e sem ocorrência de culpa (negligência, imprudência ou imperícia), não têm qualquer responsabilidade pessoal, devendo os seus bens particulares ficarem a salvo de execuções ou penhoras por dívidas da sociedade.

Tal ato de dissolução irregular da pessoa jurídica não apresenta natureza tipicamente tributária — antes, trata-se de uma irregularidade *no plano do Direito Privado*, que torna irregular a própria sociedade, como visto no trecho acima, podendo trazer consequências de responsabilização de sócios-administradores também no campo tributário, *mas não só neste*.

Considerando que o objeto de tributação para o direito fiscal é um ato ou fato de natureza e expressão econômica, porém com efeitos jurídicos, relativos a uma atividade, renda ou ao patrimônio do contribuinte, independente da forma com que se realize, mister se faz considerar que tal obrigação surge, primariamente, no campo do Direito Privado, plano jurígeno dos fatos jurídicos.¹¹ Até porque, é comum afirmar que o Direito Tributário é um "direito de sobreposição", já que toma por base os fatos ou atos e seus efeitos do Direito Privado para, e somente após, determinar as respectivas consequências fiscais, ou seja, declarando a realização ou não do fato gerador e suas características.

Nas palavras de Falcão (1994, p. 27-29), "É o fato gerador um fato jurídico em sentido estrito [...] um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico". No mesmo sentido, ensina Torres (1996, p. 205): "Fato gerador é a circunstância da vida — representada por um fato, ato ou situação jurídica — que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária."

Portanto, trata-se, de um fato humano, cujo efeito jurídico é a realização da disposição de sua vontade, dotada de conteúdo econômico. E a vontade humana é o elemento chave na condução de sua via patrimonial, capaz de

¹¹ Segundo Villela (1982, p. 256-265), a juridicidade dos fatos jurídicos não é um atributo intrínseco à materialidade dos fatos, mas uma propriedade que o Direito lhes acrescenta, com base em puras razões de conveniência ou oportunidade. Ao lado de fatos que podem ser jurídicos ou não, há os necessariamente portadores dessa propriedade, como o nascimento ou a morte, que sempre produzem consequências jurídicas. Entre os fatos essencialmente jurídicos, cabe distinguir os voluntários dos involuntários. Nos primeiros, exclusivamente humanos, temos o ato, que pode ser lícito ou ilícito. Nos segundos, temos os fatos naturais. Assim, o ato jurídico é entendido como manifestação lícita da vontade, apta a criar, conservar, modificar, transferir ou extinguir direitos. Na categoria de atos jurídicos, temos a distinção entre negócios e os atos *stricto sensu*. Se produzidos em consideração à vontade do agente, *ter-se-ia* o ato negocial. Se independentemente dela e por força da atuação objetiva que se desenvolve, *ter-se-ia* o não-negocial ou fato jurídico em sentido estrito.

produzir efeitos jurídicos no plano material. Corroborando este entendimento — de ser o Direito Tributário uma "norma de sobreposição" — afirmam categoricamente Coêlho e Moreira (2004, p. 197):

O Direito Tributário é um direito de superposição, que atua sobre as relações que se formam sob a égide das demais normas do ordenamento jurídico. Ocorrido no mundo fenomênico o fato gerador previsto na lei tributária, surge o vínculo que obriga o contribuinte a pagar tributo ao Estado.

O vasto ramo do direito privado abriga a maior parte das regras que regem relações potencialmente tributáveis. É a apreensão de um dado da realidade fática, ocorrido sob o pálio de normas oriundas de outros ramos do direito (mormente do direito privado, consoante referido), que possibilitará a cobrança de tributos por parte do Estado-Administração.

Neste mesmo sentido, afirma Bianco (2004, p. 124) que "o direito tributário, como todo mundo sabe, é aquele direito de sobreposição, é um direito que se sobrepõe ao Direito Privado para dele extrair o conceito e regular os efeitos tributários decorrentes".

Ressalte-se, ademais, que se o próprio artigo 110¹² do Código Tributário Nacional determina a observância pelo Direito Tributário do alcance dos institutos do Direito Privado, não há como fugir da conclusão de que o ordenamento privado estabelece as premissas, condições e resultados das relações jurídicas para a posterior incidência do ordenamento fiscal. Assim, nos apoiamos, novamente, nas lições de Coêlho e Moreira (2004, p. 198), que confirmam o raciocínio, ao afirmarem:

Afinal, se a lei tributária não pode sequer modificar os institutos e conceitos de direito privado, consoante dispõe expressamente o art. 110 do Código Tributário Nacional, as mudanças operadas nesses mesmos institutos pela própria lei civil irão, conseqüentemente, alterar a estrutura das relações jurídico-tributárias, avultando como importante a análise do efetivo alcance dessas transformações no Direito Tributário.

Portanto, se o objeto de estudo é a responsabilidade que é atribuída aos sócios-administradores, não podemos deixar de considerar que as situações jurídicas são criadas, em um primeiro momento, *na esfera do Direito Privado*, para, após, serem capturadas pelo Direito Tributário e, somente então, permitindo-se aplicar suas normas. Assim, primeiro a irregularidade nasce no Di-

¹² Art. 110 do Código Tributário Nacional. "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

reito Privado para somente depois irradiar os seus efeitos sobre o Direito Tributário. Mas esta irradiação não muda o fato de que a irregularidade se deu por desobediência a uma norma de Direito Privado antes de tudo.

O fato de uma sociedade não poder ser encontrada em qualquer lugar conhecido ou no endereço registrado perante a Junta Comercial ou a Receita Federal indica muitas vezes um desejo de ocultar-se à possibilidade de ser demandada em juízo por obrigações de qualquer natureza (sejam elas cíveis, tributárias, trabalhistas, ambientais, etc).

Se, para a constituição da sociedade empresarial, exige-se um procedimento legal de registro, que lhe atribui personalidade jurídica e opera a distinção entre o patrimônio da sociedade e de seus sócios ("*societas distat singularis*"), sem o que restarão os sócios com responsabilidade ilimitada (a hipótese de sociedades irregulares), tampouco a dissolução da sociedade, que redundará depois em sua extinção, pode ser feita de forma irregular, sem que nem mesmo se saiba em que lugar pode se encontrar a pessoa jurídica para efeitos de cumprimento de suas obrigações, sob pena de também haver responsabilização dos sócios que deram causa à tal dissolução em contrariedade à lei.

O "desaparecimento fático" da sociedade empresarial, por não ser possível encontrá-la no endereço registrado, configura violação à lei, seja por conduta dolosa dos administradores (que não desejam adimplir as obrigações da sociedade), seja por conduta culposa (negligência no cumprimento dos deveres legais de baixa no registro e de comunicação de endereço em que possa ser encontrada), *independentemente da natureza do crédito fiscal que está sendo executado*. Em ambos os casos, a irregularidade autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra o administrador que deu causa à dissolução irregular, seja com base na norma tributária (para a dívida ativa tributária), seja com base na norma civil (para a dívida ativa não-tributária).

Observe-se que as normas de Direito Privado exigem dos administradores de sociedades empresárias que atuem *com cuidado e diligência que todo homem ativo e probo* costuma empregar na administração dos seus próprios negócios (art. 1.011 do Código Civil), bem como que *exerçam suas atribuições de acordo com a lei e com os atos constitutivos da sociedade*.

Em primeiro lugar, temos o disposto no art. 47 do Código Civil de 2002, estabelecendo que "obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo". Ora, nenhum Contrato ou Estatuto Social poderia conter um dispositivo autorizando os sócios a deixarem de cumprir o dever de comunicar mudanças de endereço ou de dissolver regularmente a sociedade.

Ao se interpretar o citado dispositivo legal, concluímos que todos os atos dos administradores exercidos em função diversa dos poderes que lhes foram

conferidos pelos atos constitutivos imputarão aos sócios administradores a responsabilidade pela respectiva deliberação de natureza irregular, de forma subsidiária ou solidária com a empresa. É possível, ademais, entender que os sócios-administradores não responderiam de forma individual ou exclusiva, mas sim de forma subsidiária com a empresa ou ainda solidária com esta, já que a referida norma supracitada não utilizou a expressão "*somente*" ao afirmar que "obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites dos poderes definidos no ato constitutivo".

Nesta linha, não se poderia excluir a responsabilidade da empresa, como se poderia pensar, já que o ato foi realizado em nome dela, porém, por estar eivado de vício de regularidade, responderá em conjunto com esta aquele que o manifestou. Em outras palavras, não haveria uma responsabilidade exclusiva do administrador da pessoa jurídica em caso de irregularidade, mas sim uma responsabilidade, no mínimo, subsidiária em relação à empresa, se não for possível aplicá-la de forma solidária. Afinal, afirmava Miranda (1972, p. 113-114) que os sócios não "*representam*" a sociedade, mas verdadeiramente a "*presentam*".

Em consonância com a ideia acima exposta, usando uma norma da Sociedade Simples como fonte subsidiária, temos a previsão do art. 1.016 do Código Civil de 2002, dizendo que "os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções". Este artigo imputa a responsabilidade solidária dos administradores perante a empresa e perante terceiros pelos atos irregulares de gestão cometidos culposamente (agiu ou se omitiu assumindo o risco da irregularidade). Ora, os sócios-administradores respondem solidariamente perante a empresa e perante terceiros (inclusive a Administração Pública), e, por sua vez, responde a empresa perante a Administração, fechando-se o ciclo.

Ao comentar o referido dispositivo legal, o Relator-Geral do Novo Código Civil Brasileiro na Câmara dos Deputados, Ricardo Fiuza (FIUZA, 2004, p. 937), afirma categoricamente que "Todo administrador de sociedade é responsável pelos atos que praticar, podendo ser responsabilizado pessoalmente por atos que, por culpa sua, possam vir a causar danos à sociedade".

Na mesma esteira, comentando o tema da responsabilidade civil empresarial, Mamede (2004, p. 145) discorre:

É dever do administrador exercer suas funções com probidade, isto é, honestamente, atuando de forma ativa, com cuidado e diligência, tratando os negócios da sociedade como se fossem seus. A previsão, disposta no artigo 1.011 não constitui mera norma programática, remetendo a um comportamento moralmente desejável, mas sem conseqüências jurídicas diretas. Pelo contrário, afirma um dever geral cujo descumprimento, doloso, culposo ou caracterizador de abuso e direito, constituirá ato ilícito, devendo

haver indenização das perdas e danos que determine, aplicados os artigos 186, 187 e 927 do Código Civil. [...] Também o artigo 1016 do Código Civil fundamenta o reconhecimento da responsabilidade civil do administrador pelos atos culposos — negligentes ou imprudentes — afirmada tanto em face da própria sociedade, quanto em face de terceiros que venham a ser prejudicados por aqueles atos.

No capítulo próprio das Sociedades Limitadas, temos, no artigo 1.080 do Código Civil, a expressa determinação de que "as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram". Ora, aqui há mais um dispositivo trazendo a responsabilidade ilimitada (que permite adentrar no patrimônio pessoal) para aqueles sócios que decidirem agir contra a lei ou contra o contrato. Não obstante esta norma ter uma redação similar ao artigo 135 do Código Tributário Nacional, devemos entender que a sua aplicabilidade é anterior à aplicação do Direito Tributário, ou seja, o próprio Direito Civil já faz com que os sócios passem a responder ilimitadamente pelas obrigações que deliberarem inadimplir.

E, para aqueles que se apearem ao Princípio do Ato Jurídico Perfeito¹³, deve-se lembrar que, no mesmo sentido, o Código Civil de 1916 já dispunha de uma norma, no seu artigo 1.380¹⁴ que determinava a obrigação de o sócio ressarcir a sociedade dos prejuízos causados por atos praticados por culpa. Igualmente, no seu artigo 1.398¹⁵, trazia um dispositivo que estabelecia a solidariedade dos sócios quando o ato fosse praticado em proveito da sociedade. Finalmente, o artigo 10 do aludido Decreto 3.708/19 já ressaltava, no princípio da separação de responsabilidades, que haveria responsabilidade solidária e ilimitada em caso de excesso de mandato e atos praticados com violação do contrato ou da lei.

Não podemos deixar de citar que o Código Civil de 2002 recepcionou o conceito da desconsideração da personalidade jurídica de forma expressa no seu artigo 50, nos caso em que se configurar o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial. Reconhecemos que, embora a aplicabilidade deste dispositivo não seja imediata e suficiente em relação às dívidas fiscais, podemos utilizá-lo de forma complementar e subsidiária, já que a parte final do seu texto determina expressamente que "os efeitos de certas e determinadas relações de

¹³ Previsto no inciso XXXVI do artigo 5o da Constituição Federal, entende-se por ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, se referindo aos elementos necessários à existência do ato, e não à execução ou aos seus efeitos materiais.

¹⁴ Art. 1.380 do Código Civil de 1916. Cada sócio indenizará a sociedade dos prejuízos, que esta sofrer por culpa dele, e não poderá compensá-los com os proveitos, que lhe houver granjeado. (Redação dada pelo Decreto do Poder Legislativo nº 3.725, de 15.1.1919).

¹⁵ Art. 1.398 do Código Civil de 1916. Os sócios não são solidariamente obrigados pelas dívidas sociais, nem os atos de um, não autorizado, obrigam os outros, salvo redundando em proveito da sociedade.

obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica".

Por sua vez, na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), encontramos o art. 158, segundo o qual o "administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I — dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II — com violação da lei ou do estatuto". Deste artigo podemos extrair que o administrador responderá pelas obrigações contraídas em nome da companhia quando seus atos gerarem prejuízos que se originarem de uma irregularidade na gestão, com culpa ou dolo, pela violação da lei ou do estatuto social.

Evidentemente, dissolver irregularmente uma sociedade, em desatenção às normas de Direito Privado, configura violação à lei e ao dever por ela instituído de cuidado e diligência dos administradores. Valiosa neste ponto a lição de Wald (2010, p. 115-116; 175-176; 389):

352. O endereço onde a sociedade tem o seu domicílio é denominado sede social e deve ser informado por completo no contrato. Ademais, eventual modificação da sede posteriormente à constituição da sociedade deve ser objeto de alteração contratual e arquivamento no registro competente, para que terceiros, que travem relações com a sociedade, tomem conhecimento da modificação. Ressalta-se ainda que a declaração da sede é relevante para o fim de serem propostas as ações judiciais contra a sociedade e, ainda, na hipótese de insolvência, para orientar a definição do juízo universal. [...]

566. O legislador estabeleceu a solidariedade entre os administradores, em relação à sociedade e a terceiros, quando agirem com culpa ou dolo no desempenho de suas funções gestoras dentro da sociedade.

567. Deve ficar clara a relação entre a responsabilidade solidária e a culpa na prática do ato prejudicial, pois, pelo contrário, poder-se-ia concluir pela responsabilidade objetiva de administradores que não participaram da operação danosa ou nem mesmo tinham conhecimento da referida prática. Aliás, a solidariedade deve ser analisada conjuntamente com o tipo de administração — disjuntiva ou conjunta — e com a distribuição de competências conforme o contrato social.

568. Conforme a lição de GIUSEPPE FERRI, a responsabilidade solidária somente se justifica na administração colegiada ou conjunta, mas não no sistema de administração isolada, salvo se pretender punir o administrador que não manifestar a sua oposição à atuação dos demais e exigir que ele tenha uma constante fiscalização dos atos praticados pelos outros gestores. Ocorre que esta

última conclusão deve ser examinada com cautela, para não agravar demasiadamente a responsabilidade dos administradores. Assim, a regra deve ser interpretada conjuntamente com o dever de cuidado e diligência, do qual trata o artigo 1.011 do Código Civil. Portanto, quando o gestor teve a cautela que dele normalmente se esperava, não deve ser responsabilizado pelo ato do outro administrador, que pode, até mesmo, estar atuando de forma escusa e não explicitamente, de maneira imperceptível.

569. Outra hipótese se dá quando há omissão nos deveres que cabem a todos os administradores, tais como o dever de elaboração das contas, nas quais a omissão é imputável a todos os administradores e, em última análise, quando há culpa de todos pela omissão de cumprimento de obrigação legal ou contratual. [...]

1.274. O administrador não responde pelos atos praticados dentro do objeto social e no interesse da sociedade.

1.275. Entretanto, agindo o administrador com excesso de poderes, isto é, extrapolando o objeto social ou contrariando as disposições do contrato, ele será pessoalmente responsável por seus atos. Neste sentido é a redação do artigo 1.015, que determina poder o administrador praticar os atos concernentes à gestão social. Nos termos da lei acionária, especificamente no seu artigo 158, os administradores não são responsáveis pessoalmente quando praticarem atos regulares de gestão, respondendo, todavia, pelos prejuízos que causarem à sociedade em virtude de atos praticados com culpa ou dolo mesmo dentro das suas atribuições e poderes ou com violação da lei ou do estatuto." (grifos nossos)

4. A FIXAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recentemente, em setembro de 2014, o Superior Tribunal de Justiça, enfrentando a questão da dissolução irregular da empresa em execução de dívida ativa não-tributária, teve a oportunidade de sedimentar sua orientação sobre o tema, valendo-se de argumentos que se assemelham àqueles indicados na seção anterior deste artigo.

No *Recurso Especial 1.371.128*¹⁶ (julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos em 10/09/2014), a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, definiu:

É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.371.128, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10/09/2014, DJe 17/09/2014.

-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 — onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência — ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.

Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "*Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 — LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.

Portanto, vê-se que a Primeira Seção daquela Corte Superior aceitou a premissa de que a dissolução irregular da empresa é sim uma infração às normas de Direito Privado reitoras da matéria. E, por esse motivo (infração à lei), está autorizado o redirecionamento contra o sócio-administrador também nas hipóteses de execução de dívida ativa *não-tributária*¹⁷.

Observe-se que o STJ não chegou a relativizar sua tradicional jurisprudência de que não se deve aplicar artigos do CTN a execuções fiscais de dívida ativa não-tributária. Simplesmente estabeleceu dois fundamentos diversos para o redirecionamento: quando se tratar de execução de dívida ativa *tributária*, o redirecionamento terá por base o art. 135, III do CTN; tratando-se de execução de dívida ativa *não-tributária*, o fundamento deve ser encontrado nos dispositivos civis e comerciais referentes à dissolução das sociedades.

Assim, a Corte, invocando uma parêmia latina ("*ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*" — "onde a razão é igual, ali deve ser igual a disposição da lei"), chegou a uma conclusão inarredável: embora os fundamentos normativos sejam diversos, não poderia um mesmo fato (a dissolução irregular) ser "considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o ser para a execução fiscal de débito não-tributário."

Como a matéria foi resolvida em sede de recurso repetitivo (art. 543-C, Código de Processo Civil), a orientação deste precedente passará a guiar o próprio Superior Tribunal de Justiça¹⁸ e os tribunais locais no redirecionamento de execuções fiscais de dívida ativa não-tributária.

¹⁷ Para um resumo sobre a tese com relação à dívida ativa tributária, ver Gomes (2015).

¹⁸ De fato, o STJ já vem aplicando esta orientação: STJ. AgRg no REsp 1506652 (j. 05/03/2015, DJe 11/03/2015); STJ. AgRg no AREsp 620158 (j. 12/02/2015, DJe 19/02/2015); STJ. REsp 1281724 (j. 18/12/2014, DJe 19/12/2014); STJ. AgRg no AREsp 604753 (j. 04/12/2014, DJe 12/12/2014); STJ. AgRg

5. O ÔNUS DA PROVA NA EXECUÇÃO FISCAL NÃO-TRIBUTÁRIA

Não podemos deixar de encerrar a nossa análise esclarecendo que não há qualquer razão jurídica para que não se aplique também à dívida ativa não-tributária a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal sobre o ônus da prova na execução fiscal.

Segundo o STJ, em julgamento de recurso repetitivo¹⁹, se a execução fiscal foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da certidão de dívida ativa (CDA), a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". Caso não desconstitua tal presunção, terá de suportar a execução fiscal também contra si.

Ocorre que o ato de infração da lei se dá antes no plano do Direito Privado, que recolhe este dado também para efeitos no Direito Tributário, mas sem desnaturá-lo como fundamentalmente uma violação às normas que regem as sociedades empresárias. A menção ao art. 135 do CTN não é necessária para o redirecionamento de dívida ativa não-tributária, uma vez que, por exemplo, o art. 1.080 do Código Civil e o art. 158 da Lei das Sociedades Anônimas também responsabilizam o administrador que atuar em violação da lei,

no AREsp 594990 (j. 18/11/2014, DJe 03/12/2014); STJ. AgRg no AREsp 522008 (j. 07/10/2014, DJe 14/10/2014).

¹⁹ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

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

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1104900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Seção, j. 25/03/2009, DJe 01/04/2009).

como visto à exaustão acima. É nestes artigos que o redirecionamento da execução fiscal não-tributária vai haurir seu fundamento.

Por sua vez, a certidão de dívida ativa goza de presunção relativa de legitimidade e veracidade, presunção esta que lhe é conferida não pelo Direito Tributário, mas sim pelo Direito Administrativo, em razão de nela estar certificado um ato da Administração (o registro na dívida ativa) que confere liquidez e certeza ao crédito a ser cobrado. Nesse sentido, a lição de Di Pietro (2012, p. 204-205):

A presunção de legitimidade diz respeito à conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei.

A presunção de veracidade diz respeito aos fatos; em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração. Assim ocorre com relação às certidões, atestados, declarações, informações por ela fornecidos, todos dotados de fé pública.

O Código Tributário Nacional, ao prever em seu art. 204²⁰ que "a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída" em favor do Fisco, bem como ressaltando que esta somente poderá ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo, não está a fazer nada além do que explicitar atributos de *todos* os atos administrativos (não se deve olvidar que os atos da Administração Tributária também configuram atos administrativos). Portanto, nada traz de novo que não seja aplicável a todos os atos administrativos, mesmo os de natureza não-tributária.

A *ratio* que informa a jurisprudência do STJ ao lançar o ônus da prova sobre o sócio-administrador cujo nome consta da CDA não é exclusiva do Direito Tributário, mas de todo e qualquer ato administrativo, presumidamente veraz e legítimo. A legitimidade e veracidade são antes *atributos da CDA enquanto ato da Administração*, ateste ela um crédito tributário ou não-tributário.

6. CONCLUSÃO

As conclusões a que chegamos, a modo de resumo, são as seguintes:

²⁰ Art. 204 do Código Tributário Nacional. "A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite."

1) em regra, não se deve aplicar normas do Código Tributário Nacional à dívida ativa não-tributária, salvo quando houver previsão expressa na Lei de Execuções Fiscais em sentido contrário;

2) embora haja disposição expressa da LEF (art. 4º, § 2º) que autorizaria a aplicação do art. 135, III do CTN à dívida ativa não-tributária, o STJ consolidou sua jurisprudência em sentido diverso, afirmando que à dívida ativa não-tributária aplicam-se somente as normas de responsabilidade previstas na legislação civil e comercial;

3) não é necessária a invocação de qualquer norma do CTN para que haja redirecionamento da execução fiscal de dívida ativa não-tributária ao sócio-administrador, uma vez que este redirecionamento se dá com base na violação das normas de Direito Privado;

4) as normas de Direito Privado aplicáveis às sociedades empresárias autorizam a responsabilização dos administradores que atuarem fora dos poderes recebidos pelos atos constitutivos ou em infração à lei;

5) a dissolução irregular de pessoa jurídica configura violação às normas de Direito Privado (REsp 1.371.128 — recurso repetitivo), não podendo ser realizada tal dissolução de modo que não se saiba em que lugar pode se encontrar a pessoa jurídica para efeitos de cumprimento de suas obrigações.

6) embora os fundamentos normativos para a responsabilização do sócio-administrador sejam diversos caso se trate de dívida ativa tributária ou não-tributária, não poderia um mesmo fato (a dissolução irregular) ser “considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o ser para a execução fiscal de débito não-tributário”.

7) o ônus da prova de que não agiu com infração à lei recai sobre o sócio-administrador, quando este tiver seu nome incluído na CDA não-tributária, em razão de que a legitimidade e veracidade são *atributos da CDA enquanto ato da Administração*, (atesta ela um crédito tributário ou não), e não enquanto ato exclusivo da Administração Tributária.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A responsabilidade tributária dos sócios em face do novo direito privado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Org.). **Doutrinas essenciais: direito tributário**. Vol. VI. São Paulo: RT, 2011.

BIANCO, João Francisco. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

- BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Direito Tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FIUZA, Ricardo (Coord.). **Novo Código Civil Comentado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- GOMES, Marcus Lívio. Solidariedade entre o sócio-gerente e a sociedade dissolvida irregularmente. O que há de novo na jurisprudência do STJ? In: ABRAHAM, Marcus; QUEIROZ, Luís César de Souza; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). **Estado fiscal e tributação**. Rio de Janeiro: GZ, 2015.
- MAMEDE, Gladstone. **Direito Empresarial Brasileiro: Direito Societário — Sociedades Simples e Empresárias**. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2004.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo XLIX. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.
- TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.
- VILLELA, João Baptista. Do Fato ao Negócio: em Busca da Precisão Conceitual. In: DIAS, Adahyl Lourenço et al. **Estudos em Homenagem ao Professor Washington de Barros Monteiro**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- WALD, Arnaldo. **Comentários ao Novo Código Civil**. Vol. XIV. 2. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2010.

* Recebido em 12 nov. 2014.