

A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS

Introdução. 1. A dissolução irregular da sociedade. 2. O redirecionamento da execução fiscal. 3. Responsabilidade tributária. 3.1 Pressupostos legais do art. 134, VII e art. 135, III, do CTN. 3.2 Responsabilidade do sócio-gerente que tenha exercido poder de gerência na época do fato gerador. 3.3 Responsabilidade do sócio-gerente que tenha exercido poder de gerência na época da dissolução irregular da sociedade. 3.4 Responsabilidade do sócio-gerente que tenha exercido poder de gerência nas épocas do fato gerador e da dissolução irregular. 4 Considerações finais. 5. Referências.

Marcella Nantes Pereira

Professora Gleicy Denise Vasques Moreira

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes no contexto da dissolução irregular das sociedades empresárias e o consequente redirecionamento da execução fiscal. Parte-se da problematização sobre qual dirigente deve ser responsabilizado: o que deu causa apenas ao fato gerador da obrigação tributária, o que provocou a dissolução irregular, ou aquele que esteve presente em ambas as situações. A pesquisa justifica-se pela necessidade de segurança jurídica na aplicação do art. 135, III, do CTN. Utilizou-se como metodologia a análise qualitativa, com revisão doutrinária e jurisprudencial, especialmente de decisões do Superior Tribunal de Justiça. Conclui-se que a interpretação desse dispositivo deve ser restritiva, observando-se a participação efetiva e a culpa do dirigente no encerramento irregular da pessoa jurídica empresária.

Palavras-chave: Direito Tributário; Redirecionamento; Dissolução irregular; Execução fiscal; Sócio-gerente.

ABSTRACT

This article aims to analyze the tax liability of managing partners in the context of the irregular dissolution of business corporations and the consequent redirection of tax enforcement. It starts by questioning which director should be held liable: the one who caused only the event giving rise to the tax liability, the one who caused the irregular dissolution, or the one who was present in both situations. The research is justified by the need for legal certainty in the application of art. 135, III, of the CTN. The methodology used was qualitative analysis, with a review of doctrinal and case law, especially of decisions of the Superior Court of Justice. It is concluded that the interpretation of this provision should be restrictive, observing the effective participation and the fault of the director in the irregular closure of the company.

Keywords: Tax Law; Redirection; Irregular dissolution; Tax enforcement; Managing partner.

INTRODUÇÃO

A dissolução irregular das sociedades empresárias, fenômeno amplamente presente na realidade econômica brasileira, apresenta significativo impacto no sistema arrecadatário e na tutela do crédito público. O encerramento informal das atividades empresariais, sem a observância das formalidades exigidas pelos órgãos de registro e fiscalização, gera obstáculos à satisfação dos débitos tributários e compromete a transparência necessária à atuação estatal. Diante da dificuldade de localizar patrimônio em nome da pessoa jurídica devedora, torna-se crucial identificar os agentes que exerceram a gestão para responsabilizá-los adequadamente.

Nesse contexto, o art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN) assume um papel central ao prever a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que atuem com abuso de poderes, infração à lei ou descumprimento dos deveres de administração. Contudo, a aplicação desse dispositivo suscita controvérsias, especialmente quanto à delimitação dos sujeitos que podem ser chamados ao polo passivo da execução fiscal, dada a complexidade de identificar os responsáveis em caso de dissolução irregular da sociedade.

A problemática se intensifica ao definir o critério temporal da responsabilidade: deve-se imputar a obrigação ao administrador presente na época do fato gerador do tributo, mesmo que tenha se desligado regularmente antes do encerramento irregular? Ou, ao contrário, deve responder aquele que, embora não tenha contribuído para a constituição do débito, era o responsável pela gestão quando configurada a dissolução irregular presumida? E, ainda, haveria um cenário mais gravoso, quando o mesmo sócio-gerente atuou de forma contínua tanto na constituição do crédito tributário quanto na prática do ilícito dissolutório?

Essa discussão ganhou novo delineamento com o julgamento do Tema 981 pelo Superior Tribunal de Justiça, que priorizou o momento da dissolução irregular como marco determinante para o redirecionamento da execução fiscal. Ainda assim, as distinções casuísticas e a análise das hipóteses intermediárias continuam gerando interpretações variadas nos tribunais e na doutrina, reforçando a insegurança jurídica sobre o tema.

A relevância científica do estudo decorre justamente dessa ausência de critérios uniformes e da necessidade de prevenir responsabilizações automáticas ou arbitrárias de administradores que eventualmente não contribuíram para a frustração do crédito tributário. Em contrapartida, busca-se evitar que o abuso da autonomia patrimonial resulte em blindagem indevida de agentes que utilizaram a estrutura societária para burlar obrigações legais.

Desse modo, a presente pesquisa justifica-se tanto sob o ponto de vista teórico, na consolidação dos parâmetros interpretativos do art. 135, III, do CTN, quanto sob o ponto de vista prático, na orientação de aplicadores do Direito responsáveis pela condução de execuções fiscais, decisões administrativas e formulação de defesas empresariais. A delimitação precisa da legitimidade passiva assegura a segurança jurídica, promove a previsibilidade da atuação estatal e equilibra a atividade econômica.

Considera-se, ainda, a recente ampliação do regime de responsabilidade tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025, que introduziram hipóteses adicionais de corresponsabilidade no âmbito dos tributos sobre o consumo, exigindo a compatibilização dessas novas normas com os princípios tradicionais do CTN.

A metodologia adotada é qualitativa, com base em pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, orientada à interpretação sistemática do art. 135, III, do CTN. O estudo concentra-se na definição do critério temporal da responsabilidade do sócio-gerente na hipótese de dissolução irregular, analisando comparativamente três situações distintas: (a) responsabilidade do sócio-gerente que tenha exercido poder de gerência na época do fato gerador; (b) responsabilidade do sócio-gerente que tenha exercido poder de gerência na época da dissolução irregular da sociedade; e (c) responsabilidade do sócio-gerente que tenha exercido poder de gerência nas épocas do fato gerador e da dissolução irregular. O objetivo é oferecer parâmetros seguros para identificar o responsável, à luz da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, especialmente do Tema 981. A estrutura do artigo distribui-se da seguinte forma: o Capítulo 1 delimita a dissolução irregular e sua natureza ilícita; o Capítulo 2

aborda o redirecionamento da execução fiscal; o Capítulo 3 desenvolve as três hipóteses acima referidas; e o Capítulo 4 apresenta as considerações finais.

1. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE

A dissolução da sociedade empresária de maneira irregular é um fenômeno que toma significativa importância no âmbito do Direito Tributário e Empresarial. Este fenômeno é frequentemente correlacionado com a evasão de responsabilidades e a supressão de bens passíveis de penhora, ocorrendo quando a dissolução do vínculo jurídico-societário é efetuada fora dos parâmetros legais estabelecidos para o encerramento da pessoa jurídica, comprometendo a segurança jurídica e dificultando a atuação estatal na satisfação dos créditos. Além disso, longe de se tratar apenas de um vício de natureza formal, a dissolução irregular sufoca a instrumentalização do crédito público, corrompe a credibilidade dos cadastros e atenta contra a transparência do fenômeno da empresa. Dado o peso econômico-institucional da matéria, sobretudo no que diz respeito à atividade arrecadatória do Estado, faz-se necessária a previsão e aplicação severa da inexistência societária. Assim, uma vez que a dissolução irregular prejudica a satisfação do crédito tributário, ensaia-se considerar sua tipificação como ilícito.

Sob a ótica da tutela do crédito público, a dissolução irregular produz relevantes consequências, pois inviabiliza a localização de bens penhoráveis, frustra medidas executivas e oculta fluxos patrimoniais que deveriam ser destinados ao adimplemento fiscal. A conduta viola o dever de veracidade cadastral e de manutenção de registros atualizados, pilares de governança que permitem o acompanhamento da trajetória jurídica da empresa. Dessa forma, evidencia-se a opacidade gerada pelo ato de encerramento ilusório, o qual inviabiliza a ação fiscalizatória e impacta diretamente o princípio da paridade concorrencial, ao transferir aos agentes regulares o ônus da inadimplência intencional.

De acordo com a doutrina de Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald, a continuidade jurídica das pessoas coletivas não se extingue de forma espontânea, sendo concebida para perdurar indefinidamente, salvo a ocorrência de um fato jurídico que determine seu término. À luz das previsões legais, os autores organizam as hipóteses dissolutivas em categorias distintas, que abrangem desde o encerramento convencional pela deliberação dos membros até situações que demandam atuação estatal, seja administrativa ou jurisdicional. Nesse sentido:

Em resumo, é possível organizar as hipóteses dissolutivas das pessoas jurídicas em: (i) dissolução convencional (quando ocorrer o distrato, promovido pela maioria absoluta de seus membros); (ii) dissolução administrativa (na hipótese de cassação da autorização para funcionamento); (iii) dissolução legal (se o término decorre de hipótese contemplada na legislação); (iv) dissolução judicial (quando a extinção decorrer da decisão judicial, em ação provocada pelo interessado, sócio ou terceiro, ou ainda pelo Ministério Público, quando for caso de sua atuação). (FARIAS E ROSENVALD, 2016, p. 461/462).

Diante das consequências jurídicas e fiscais, a doutrina qualificada reconhece o caráter ilícito desse comportamento. Leandro Paulsen observa que a dissolução irregular constitui abuso da personalidade jurídica, pois representa o abandono deliberado das formalidades necessárias ao encerramento societário e sonega informações essenciais ao controle fiscal. O problema jurídico não reside no insucesso econômico da empresa, mas na ocultação intencional de seu encerramento, que impede a tutela do crédito público.

A dissolução irregular deve ser considerada uma violação grave, não um simples inadimplemento empresarial. Embora o inadimplemento tributário possa resultar de contingências econômicas legítimas e não implique automaticamente em desvio de conduta, o encerramento clandestino das atividades representa um ato estrategicamente orientado para frustrar a fiscalização e ocultar patrimônio, constituindo uma violação qualificada da ordem jurídica.

Nesse sentido, Paulsen explica:

O mero inadimplemento de obrigação tributária é insuficiente para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN, na medida em que diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não de disponibilidade financeira no vencimento, gerando exclusivamente multa moratória a cargo da própria pessoa jurídica. (PAULSEN, 2020)

A fim de enfrentar os desafios impostos pela dissolução irregular, o Superior Tribunal de Justiça consolidou a resposta normativa por meio da Súmula 435, que estabelece uma presunção específica voltada a conferir efetividade à cobrança:

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)

O enunciado estabelece uma presunção *juris tantum* que, ao verificar o abandono do domicílio fiscal sem comunicação prévia, legitima a adoção de medidas processuais específicas para a cobrança do crédito tributário. Em virtude da inversão do ônus da prova, impõe-se ao

administrador a demonstração da ausência de participação, culpa ou dolo. A técnica processual é fundamentada na assimetria informacional, uma vez que o encerramento clandestino da atividade confere ao devedor a posse de dados e documentos que a Fazenda não consegue obter rapidamente por meios próprios. A presunção, no entanto, não elimina o devido processo legal, pois admite prova em contrário e requer apreciação com base na análise do contexto fático-probatório, respeitando o contraditório e a ampla defesa.

A presunção decorrente da Súmula 435/STJ possui natureza *juris tantum*, pois se baseia na constatação de que o encerramento clandestino da atividade impede o acesso do Fisco às informações indispensáveis para a cobrança da dívida. Trata-se de técnica probatória justificada pela assimetria informacional entre Estado e empresa que encerra sua operação sem registro, permitindo ao credor público superar a opacidade criada pelo devedor. Ainda assim, a presunção admite prova em contrário e exige análise fático-probatória, de modo que a dissolução irregular permanece como ilícito autônomo, cuja gravidade será examinada em capítulos subsequentes.

Do ponto de vista técnico-jurídico, a dissolução irregular é qualificada como ato ilícito, pois representa a violação de deveres essenciais. Tais deveres englobam as obrigações legais de informar o Fisco, de observar o rito formal de encerramento da empresa e de garantir a veracidade cadastral; elementos que, em conjunto, materializam a boa-fé objetiva na relação fisco-contribuinte. Por conseguinte, o ato de encerramento indevido não se configura como um objeto negocial de natureza relativamente inofensiva, mas sim como um comportamento fraudulento que compromete a transparência do sistema arrecadatório e infringe o dever de lealdade concorrencial.

A conjunção desses parâmetros – natureza ilícita, violação de deveres legais, ocultação patrimonial e frustração da tutela do crédito tributário – evidencia que a dissolução irregular transcende um mero estado de facto, constituindo uma infração típica ao regime jurídico das pessoas jurídicas. A ordem tributária não se veda à informalidade, e a legislação oferece adequada resposta à gravidade do comportamento empresarial que se encerra ilegalmente, garantindo, assim, a funcionalidade do sistema arrecadatório, bem como assegurando que o encerramento das atividades não sirva como subterfúgio para inviabilizar o alcance do patrimônio empresarial, nem como instrumento de competição desleal frente às sociedades que observam os ditames legais de extinção.

Desse modo, a dissolução irregular consolida-se como ato ilícito de elevada reprovabilidade jurídica, porque representa simultaneamente o rompimento do dever de transparência perante o Estado e o comprometimento do cumprimento das obrigações tributárias regularmente constituídas. Sua gravidade repercute diretamente na proteção do crédito público e na integridade do sistema fiscal, o que exige resposta normativa adequada.

2 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

O redirecionamento da execução fiscal constitui mecanismo processual de garantia da efetividade da cobrança tributária, autorizado pela Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais — LEF). Diante da impossibilidade de satisfação do crédito tributário com o patrimônio da pessoa jurídica devedora, permite-se à Fazenda Pública prosseguir a execução diretamente contra os responsáveis legais, assegurando a preservação do interesse arrecadatório do Estado. É uma técnica executiva que amplia a legitimidade passiva no processo, desde que observados os requisitos legais.

A execução fiscal, que possui natureza patrimonial, depende da existência de bens suficientes à satisfação do crédito inscrito em dívida ativa, o que justifica o redirecionamento quando tais bens são insuficientes. Quando há frustração dessa premissa, por ausência, ocultação ou insuficiência patrimonial da empresa executada, abre-se a hipótese de direcionamento do procedimento contra aqueles que exercem poderes de gestão. Assim, o redirecionamento se revela como medida instrumental que visa impedir que a estrutura societária seja utilizada como obstáculo à cobrança tributária.

Conforme disciplina do Art. 4º, inciso V, da Lei nº 6.830/1980 (LEF), a Fazenda Pública pode promover a execução fiscal contra o responsável, nos termos da lei, figura que compreende o administrador que praticou atos com excesso de poderes ou infração legal. A previsão autoriza a extensão da responsabilidade patrimonial a terceiros, mesmo que seus nomes não constem inicialmente no título executivo, desde que a Fazenda Pública demonstre a ocorrência de um ato antijurídico, como a dissolução irregular da sociedade, que resultou em prejuízo ao crédito público.

Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou diretrizes operacionais fundamentais para a adequada aplicação do instituto. Em especial, destaca-se que o redirecionamento deve estar lastreado em uma comprovação mínima da conduta irregular do gestor, não se admitindo que a responsabilização decorra automaticamente da qualidade de

sócio. Assim, tal entendimento evita que o processo executivo seja um instrumento de punição objetiva, preservando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

No REsp 1.101.728/SP, o STJ reforçou que o mero inadimplemento não legitima o redirecionamento, sendo necessária a demonstração da infração prevista no art. 135, III, do CTN. A decisão, em seu teor relevante, pontua:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ 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 do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EResp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ. REsp n. 1.101.728/SP, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe de 23/3/2009.)

Outro aspecto relevante para a correta aplicação do instituto diz respeito ao prazo para seu exercício. O art. 174 do CTN estabelece o limite prescricional para a cobrança do crédito tributário, e a jurisprudência orienta que o termo inicial do prazo para redirecionamento é o momento em que se evidencia a conduta ilícita atribuída ao sócio administrador. O REsp 1.201.993/SP confirma que:

O prazo de redirecionamento da execução fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), for precedente a esse ato processual. (STJ. REsp n. 1.201.993/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 8/5/2019, DJe de 12/12/2019.)

No plano prático, o redirecionamento tem, igualmente, sua função preventiva, pois estimula os administradores a adotar condutas diligentes e garantir o registro documental adequado do que ocorre na esfera societária. A imposição do risco de responsabilidade direta confere, portanto, maior efetividade à função social da empresa; ela mantém a segurança e

higidez do ambiente econômico e desestimula a adoção de práticas que impliquem riscos de prejuízos ao erário, incentivando o equilíbrio na relação entre o Estado e o setor privado.

Ainda assim, a aplicação do instituto deve ser realizada com cuidado para que não haja quebra do princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas. Ainda que seja legítimo que a satisfação do crédito tributário seja efetivado, a responsabilização direta de sócios e administradores deve estar ligada à demonstração de infração relevante, conforme previsto na legislação, para evitar sanções desproporcionais. O redirecionamento é uma exceção que preserva a integridade dos agentes de boa-fé e a credibilidade do sistema arrecadador.

Além do redirecionamento, a execução fiscal admite, de maneira excepcional, a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil, quando se verifique abuso da forma societária. Diferentemente do redirecionamento, a desconsideração suspende a eficácia da autonomia patrimonial da empresa para alcançar diretamente o patrimônio do administrador, desde que comprovado o desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Embora não constitua requisito obrigatório, seu manejo reforça o devido processo legal, uma vez que prevê a oitiva prévia do sócio e o controle probatório da excepcional ultrapassagem da personalidade jurídica.

Contudo, ao lado do redirecionamento, parte da doutrina adverte que o emprego da desconsideração na seara tributária nem sempre observa os critérios legais que delimitam sua excepcionalidade. Nesse sentido, Estevão Horvath e Pedro Satiro criticam a prática jurisprudencial que ultrapassa os pressupostos normativos do instituto:

há muito tempo o instituto da desconsideração da personalidade jurídica sob o enfoque tributário com a responsabilização dos sócios-administradores vem sendo aplicado pelo Poder Judiciário de maneira descriteriosa e equivocada, pois, tão logo reste infrutífera a exigência fiscal por meio da ação executiva em razão de não se encontrar bens ou direitos em nome da empresa, ou mesmo por encerramento irregular, o sujeito ativo da obrigação tributária pode exigir dos sócios, gestores e administradores da pessoa jurídica referida dívida, sem fundamento que justifique tal redirecionamento. (HORVATH E SATIRO, 2015, p.83).

Assim, o redirecionamento da execução fiscal não representa mero expediente formal, mas instrumento de equilíbrio, que concilia a necessidade de eficácia na cobrança tributária com a segurança jurídica dos administradores empresariais. Ao exigir demonstração de conduta que extrapole o simples inadimplemento, o instituto reafirma o compromisso do Direito Tributário com a responsabilidade individualizada e com a justiça fiscal, fundamentos indissociáveis do Estado de Direito.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

3.1. PRESSUPOSTOS LEGAIS DO ART. 134, VII e art. 135, III, do CTN

A responsabilidade tributária de terceiros, notadamente de sócios e administradores, constitui um instituto essencial no Direito Tributário, permitindo à Fazenda Pública a execução do crédito fiscal diretamente contra aqueles que exerceram funções de gestão na pessoa jurídica devedora. O Código Tributário Nacional, em seus arts. 134 e 135, estabelece dois regimes distintos de responsabilidade: um regime objetivo, caracterizado pela impossibilidade de cobrança direta visando à proteção do crédito tributário, e um regime subjetivo, que requer a demonstração de dolo ou culpa. A compreensão das diferenças entre esses dispositivos é imprescindível para a correta utilização do redirecionamento da execução fiscal no âmbito da responsabilidade societária.

O art. 134 do CTN prevê responsabilidade objetiva ou por culpa presumida, permitindo que a obrigação tributária seja transferida quando se torna impossível exigi-la do contribuinte principal. Trata-se de mecanismo preventivo que visa resguardar o crédito público, independentemente da existência de dolo do administrador:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...] VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Por outro lado, estabelece o art. 135, III, do CTN, responsabilidade subjetiva, ou seja, condicionada à ocorrência do dolo ou culpa grave. Será aplicada ao sócio-gerente quando suas ações excederem os poderes do contrato social, violarem a lei ou o estatuto ou quando houver omissão que comprometa a arrecadação tributária:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às 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.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a responsabilização do sócio-administrador no âmbito do art. 135 do CTN somente se legitima quando evidenciada atuação dolosa ou violadora de deveres legais, não havendo espaço para responsabilização objetiva:

Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas

omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (segundo demonstramos, não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados. (COELHO, 2020, p.639)

É importante ressaltar que a responsabilidade prevista no art. 135 é pessoal, recaindo apenas sobre aquele que exerceu poderes de gerência e praticou ou permitiu atos que inviabilizaram o cumprimento da obrigação tributária. Tal diretriz visa resguardar administradores de boa-fé e reforça o nexo subjetivo entre a conduta irregular e a lesão ao crédito fiscal. Em convergência com essa compreensão, Hugo de Brito Machado esclarece:

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. (MACHADO, 2015, p.163).

A análise comparativa dos arts. 134 e 135 revela que o art. 134 possui um caráter preventivo, permitindo a responsabilização subsidiária quando a cobrança do contribuinte principal se mostra inviável. Em contraste, o art. 135 tem um caráter sancionatório, exigindo a comprovação de conduta dolosa ou culposa qualificada para a responsabilização. Assim, a responsabilização apenas se justifica quando o administrador viola deveres legais ou estatutários, ultrapassando o risco empresarial ordinário.

A aplicação prática desses dispositivos exige exame detalhado de provas documentais, contábeis e fáticas, avaliando a atuação do sócio-gerente de forma contextual. Condutas aparentemente formais, como o fechamento irregular da empresa ou a ausência de baixa nos órgãos competentes, podem ser indícios relevantes, mas não determinam, por si só, a responsabilização automática. Torna-se indispensável a demonstração do nexo causal entre atos ou omissões do administrador e a inadimplência tributária, evitando imputações arbitrárias e preservando o princípio da pessoalidade da sanção.

Além disso, o ônus probatório também assume papel central na distinção entre os regimes. No contexto do art. 134, a responsabilidade é presumida quando a cobrança da pessoa jurídica se torna inviável; em contraste, o art. 135 exige que a Fazenda Pública comprove o ato ilícito do administrador, sendo insuficiente a mera constatação de inadimplemento ou gestão formal. Essa diferenciação assegura a excepcionalidade da responsabilização pessoal e garante a observância do devido processo legal.

Cumpra destacar que, a Reforma Tributária de 2023 modificou a estrutura da responsabilidade tributária ao incluir, no art. 156-A, §3º, da Constituição Federal, a possibilidade de que lei complementar atribua a condição de sujeito passivo a quem “concorrer para a realização, execução ou pagamento da operação”. Com essa alteração, o sistema passou a admitir a responsabilização não apenas de administradores formais, mas também de quem, de algum modo, participe do resultado tributável, ainda que sem vínculo direto de gestão.

A Lei Complementar nº 214/2025 regulamentou o dispositivo ao prever, no art. 24, inciso V, a responsabilidade solidária de qualquer pessoa física ou jurídica que, por ato ou omissão, oculte a operação, o valor ou abuse da personalidade jurídica. A mudança amplia o alcance dos arts. 134 e 135 do CTN e adapta o regime de responsabilidade à realidade econômica contemporânea, permitindo que a cobrança alcance também quem contribui materialmente para a infração, mesmo sem exercer cargo de direção.

Diante disso, fica evidente que a diferenciação entre os artigos 134 e 135 do CTN é essencial para a preservação da integridade da responsabilidade tributária. O artigo 134 funciona de forma preventiva, enquanto o artigo 135 estabelece a responsabilidade pessoal somente após a demonstração de uma infração agravada, salvaguardando assim as expectativas legítimas e a autonomia dos direitos de propriedade. Após a Reforma Tributária de 2023 e a promulgação da Lei Complementar nº 214/2025, o arcabouço legal foi ampliado para abranger cenários de corresponsabilidade decorrentes do envolvimento, seja por ação ou inação, de partes que contribuem para o não cumprimento das obrigações tributárias, particularmente em relação aos recém-instituídos impostos ao consumidor. Assim, ao delinear o fracasso econômico das infrações fiscais, o atual arcabouço legal mitiga o risco de impunidade para administradores que se envolvem em ações que violam a cobrança de impostos e impede a imposição injusta de responsabilidades a gestores conscientes.

Portanto, a implementação precisa desses princípios, enfatizando a tipicidade da conduta e o nexo causal, fortalece o princípio fundamental do princípio da responsabilidade pessoal e garante que as ações governamentais permaneçam resolutas contra as práticas exploradoras, ao mesmo tempo em que estão rigorosamente alinhadas com as restrições constitucionais que regem a responsabilidade tributária.

3.2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE QUE TENHA EXERCIDO PODER DE GERÊNCIA NA ÉPOCA DO FATO GERADOR

Determinar o momento preciso em que surge a responsabilidade fiscal do sócio-gerente é crucial. Esse entendimento influencia a análise das condições para o redirecionamento da execução fiscal. Em determinadas circunstâncias, a atenção é direcionada ao administrador que, apesar de ter deixado a empresa antes de sua dissolução irregular, estava exercendo funções gerenciais no momento em que a obrigação tributária foi gerada. Nesses casos, a análise desloca-se da dissolução para o momento da constituição da dívida, permitindo a responsabilização do gestor que efetivamente praticou os atos que originaram o não recolhimento do imposto.

O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento no sentido do cabimento do redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador da sociedade empresária no período da prática do fato gerador, ainda que tenha se retirado do quadro societário antes do encerramento irregular das atividades. No REsp 1.105.993/RJ, consolidou-se a tese de que o administrador que contribuiu para a formação da obrigação tributária também pode ser responsabilizado, sendo suficiente a comprovação de que exerceu o cargo de administrador durante o período em questão. Conforme o inteiro teor:

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. 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. 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. Agravo regimental não provido." (fl. 286). (STJ. REsp nº 1.105.993/RJ. Relator Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 01 fev. 2011, DJe 01/02/2011)

Nesse sentido, Marquezi Júnior e Michelin, sustentam que:

[...] se o que origina a exigibilidade tributária é a existência da correlata obrigação, cuja verificação se dá com a ocorrência do fato gerador correspondente, pressuposto lógico e jurídico é que, para o artigo 135 do CTN, o agente tenha praticado fato gerador ilícito (ou permitido sua prática quando pudesse evita-la) correspondente à obrigação que lhe será imputada. (MARQUEZI E MICHELIN, 2013, p.227).

Essa interpretação doutrinária e jurisprudencial reforça a natureza da responsabilização do administrador, vinculando-a ao período efetivo de estã durante o qual os débitos fiscais foram constituídos. Assim, exige uma análise detalhada da cronologia dos eventos e da figura do sócio-gerente na época do fato gerador da obrigação tributária, tornando inviável a tese de que o simples desligamento formal do quadro societário bastaria para extinguir a ligação jurídica do antigo gestor com as dívidas tributárias geradas durante sua administração.

No entanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é categórica ao afirmar que a responsabilização do sócio-gerente referente ao período da constituição do crédito tributário exige a demonstração de que o administrador atuou com infração qualificada aos deveres legais ou contratuais no desenvolvimento da atividade empresarial. Ou seja, não basta comprovar que ele detinha poderes de gestão à época do fato gerador: é indispensável a evidência de conduta que extrapole o risco ordinário do negócio, contribuindo diretamente para o inadimplemento do tributo. Esse entendimento preserva o núcleo do art. 135, III, do CTN, evitando que a mera presença formal na administração se converta em presunção de responsabilidade pessoal.

Assim, ficou estabelecido dois requisitos cumulativos para o redirecionamento neste cenário: (i) o exercício da administração durante o período de constituição do crédito tributário; e (ii) a prática de um ato ilícito qualificado, conforme previsto no art. 135, III, do CTN. A ausência de qualquer desses elementos impede a inclusão do administrador no polo passivo, evitando que o Direito Tributário converta gestão legítima em presunção de má-fé.

Portanto, a responsabilização do sócio-gerente que atuava na época da constituição do crédito tributário deve ser vista como hipótese excepcional e condicionada à comprovação de que sua administração concorreu diretamente para o inadimplemento. Trata-se de proteger o interesse público sem transgredir a autonomia patrimonial e sem desestimular a atividade empresarial lícita mediante ameaças de responsabilizações automáticas. Nessa hipótese, o critério probatório exige a demonstração simultânea (i) do exercício de poderes de gerência no período de constituição do crédito tributário e (ii) de atos ou omissões que ultrapassem o mero inadimplemento, sendo insuficientes, isoladamente, a presença formal na administração ou o risco ordinário do negócio. Quando devidamente aplicado, esse redirecionamento confere solidez ao sistema arrecadatário e, por outro lado, respeita a isonomia e a segurança daqueles que exerceram a gestão de forma diligente.

3.3 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE QUE TENHA EXERCIDO PODER DE GERÊNCIA NA ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE

A dissolução irregular de uma sociedade empresária, que compromete a confiança pública e a arrecadação tributária, é central para entender a responsabilidade do sócio-gerente. Nesse contexto, é crucial analisar como a dissolução irregular impacta a responsabilidade tributária do sócio-gerente, especialmente em relação ao momento do exercício do poder de administração.

Assim, conforme relata Daniel Monteiro Peixoto, a responsabilidade tributária decorrente da dissolução irregular não se confunde com a verificada no encerramento regular das atividades, pois, na primeira, a legitimidade passiva não é apenas a condição de sócio, mas quem exercia o poder de gerenciamento à época do ilícito.

Essa distinção é fundamental para evitar que todos os integrantes do quadro societário sejam responsabilizados de forma automática, devendo ser aferido se havia, de fato, poderes de administração e direção empresarial. Nesse sentido, importa destacar a diferenciação estabelecida pela doutrina quanto à figura do sócio-gerente e à delimitação dos sujeitos que podem ser validamente chamados ao polo passivo da execução fiscal. Sobre esse aspecto, registra Daniel Monteiro Peixoto:

Portanto, a condição de administrador, via de regra, independe da condição de sócio, só ocorrendo conjunção dessas qualificações quando o contrato social assim o determinar, indicando todos os sócios como administradores, ou, ainda, quando deixe de estabelecer cláusula designando o administrador, situação em que a administração, por disposição legal, caberá aos sócios. [...] Assim, podemos obter as seguintes conclusões: (a) não basta a condição de sócio, deve ficar demonstrado que este possuía poderes de gestão; e, (b) pode haver responsabilização de alguém que não seja sócio, mas que tenha sido contratado para exercer a administração da sociedade. (PEIXOTO, 2012, p.522)

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema 981, consolidou a tese de que o elemento ilícito relevante não está na origem do débito, mas na conduta final do administrador que coloca a pessoa jurídica em situação de opacidade e frustração do crédito. Assim, o administrador que, ao encerrar irregularmente a empresa, impede que o Fisco alcance o patrimônio do contribuinte, viola dever legal e incorre no ilícito descrito no art. 135, III, do CTN, legitimando sua responsabilização pessoal, conforme teor:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN. (REsp n. 1.645.333/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 25/5/2022, DJe de 28/6/2022.)

Ainda no mesmo sentido, dispõe o julgamento do REsp 1.520.257/SP, da Relatora Ministra Assusete Magalhães do STJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ARTS. 134, VII, DO CTN; 4º DA LEF; 10 DO DECRETO N. 3.708/19; 50, 1.052 E 1.080 DO CC/02. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NOS TERMOS DA SÚMULA 435/STJ. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE QUE EXERCIA ESSE ENCARGO POR OCASIÃO DO ATO PRESUMIDOR DA DISSOLUÇÃO. POSSIBILIDADE. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR OU VENCIMENTO DO TRIBUTO. IRRELEVÂNCIA. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem afastou a responsabilidade dos sócios-gerentes da sociedade contribuinte executada por entender que estes, embora ocupassem a gerência no momento da dissolução irregular presumida, não exerciam a direção da entidade por ocasião da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou do vencimento do respectivo tributo. 2. Os arts. 134, VII, do CTN; 4º da LEF; 10 do Decreto n. 3.708/19; 50, 1.052 e 1.080 do CC/02 não foram objeto de análise ou apreciação pelo Tribunal de origem, o que revela a ausência de prequestionamento. Incidência dos verbetes 282 e 356 da Súmula do STF. 3. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência – encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) –, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato. 4. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito. 5. No caso concreto dos autos, o Tribunal de origem, à luz do contexto fático-probatório, concluiu que as pessoas contra quem se formulou o pedido de redirecionamento gerenciavam a sociedade no momento da constatação do ato presumidor da dissolução irregular. 6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. (REsp n. 1.520.257/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 16/6/2015, DJe de 23/6/2015.)

Portanto, a responsabilidade do sócio-gerente está vinculada à sua atuação na administração da sociedade no momento da dissolução irregular, e não necessariamente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Nessa linha, João Aurino de Melo Filho

ressalta que as irregularidades que os sócios praticaram diretamente no processo de dissolução irregular da sociedade resultam na responsabilização pessoal deles. Dessa forma, não haveria lógica jurídica em imputar tal responsabilidade a quem não participou dessas condutas que violaram a ordem legal. O autor reforça essa premissa ao destacar que:

A razão da responsabilização não é simplesmente o fato de ser sócio, mas a conduta irregular no procedimento de dissolução irregular. Quem não era sócio na época da dissolução irregular, obviamente, não deve ser responsabilizado pessoalmente – salvo se a retirada da sociedade tiver sido parte de um procedimento fraudulento, situação na qual a saída fraudulenta do sócio não teria validade contra a Fazenda Pública nem interferiria na sua eventual responsabilidade tributária (artigo 123 do CTN). (MELO FILHO, 2012, p.273).

O Superior Tribunal de Justiça baseia sua tese na necessidade de sancionar a infração legal (Art. 135 do CTN), mas essa abordagem rigorosa gera debates doutrinários. De um lado, críticos apontam que o entendimento, ao priorizar o momento da dissolução e aplicar a Súmula 435/STJ (mera ausência de baixa cadastral) como prova suficiente, estabelece uma presunção de culpa excessivamente rígida, transferindo o ônus de provar a não-ocorrência do ilícito para o administrador. Por outro lado, defensores da tese sustentam que tal rigor se justifica. Ele coíbe a fraude e garante a efetividade da execução, pois a dissolução irregular por si só configura uma quebra deliberada do dever de lealdade e transparência fiscal, independentemente da participação do gestor no fato gerador da dívida.

A dissolução irregular deve ser interpretada como presunção relativa, de modo que o redirecionamento se legitima somente quando houver elementos mínimos que indiquem omissão qualificada ou conduta culposa ou dolosa do gestor, e não mero insucesso financeiro. O critério probatório, nessa hipótese, se satisfaz com a comprovação de que o administrador detinha poderes de gerência no momento da dissolução irregular (ou do ato que a presume), bem como de que sua conduta contribuiu para a frustração da cobrança, não bastando a simples condição de sócio. Assim, harmoniza-se a necessidade de proteger o Fisco com o princípio da responsabilidade subjetiva consagrado no art. 135, III, do CTN, evitando responsabilizações automáticas e preservando administradores de boa-fé.

3.4 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE QUE TENHA EXERCIDO PODER DE GERÊNCIA NAS ÉPOCAS DO FATO GERADOR E DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

A concomitância na administração à época da constituição do crédito tributário e da dissolução irregular configura a hipótese de maior densidade jurídico-probatória, na medida em que evidencia uma atuação gerencial contínua que, ao final, inviabiliza o adimplemento fiscal. Nesses casos, o redirecionamento não se assenta em presunções, mas em dados objetivos que revelam o nexo causal exigido pelo art. 135, III, do CTN, legitimando a responsabilização pessoal. Tal interpretação, coerente com a *ratio decidendi* do Tema 981/STJ, assegura que o ordenamento não seja utilizado como instrumento de frustração da tutela creditória, preservando a integridade da arrecadação sem desconsiderar os limites da autonomia patrimonial. Assim, a atuação estatal se mantém rigorosa diante de condutas que extrapolam o risco empresarial ordinário, mas equilibrada para resguardar administradores que conduziram a atividade econômica de forma diligente e transparente.

A situação em que o mesmo sócio-gerente continua na administração durante o fato gerador e a dissolução irregular da sociedade empresária é a mais complexa em termos de responsabilidade tributária. Nessa conjuntura, não se examinam condutas isoladas, mas sim um processo administrativo contínuo, onde o gestor participa ativamente tanto na formação do crédito tributário quanto na prática de atos que inviabilizam sua satisfação. Essa concomitância revela a unidade de desígnio e o abuso da função gerencial, configurando a mais grave das hipóteses de redirecionamento da execução fiscal.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar os Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.009.997/SC, consolidou entendimento no sentido de que o redirecionamento é legítimo quando comprovada a presença do mesmo administrador nos dois momentos cruciais:

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 n. 1.009.997/SC, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2/4/2009, DJe de 4/5/2009.)

No mesmo sentido, o AgRg no Recurso Especial n. 1.034.238/SP, também relatado pela Ministra Denise Arruda, reafirmou a necessidade de comprovação da atuação gerencial nos dois marcos temporais:

“[...] 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).” (STJ. AgRg no REsp n. 1.034.238/SP, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2/4/2009, DJe de 4/5/2009.)

Como já delineado nas hipóteses anteriores (itens 3.2 e 3.3), o exercício da gerência delimita a legitimidade passiva no redirecionamento. Nesse contexto, O entendimento ora examinado encontra reforço na decisão do Superior Tribunal de Justiça no Tema 981; quando o mesmo administrador atua tanto no período formativo do crédito tributário quanto no seu encerramento irregular, verifica-se a simultaneidade dos pressupostos que intensifica o nexo causal exigido pelo art. 135, III, do CTN.

O entendimento jurisprudencial foi ainda reafirmado no Agravo Regimental em REsp 1.497.599/SP, que reconheceu expressamente a licitude do redirecionamento quando comprovado o exercício da gerência tanto no momento dos fatos geradores quanto na dissolução irregular:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. A CORTE DE ORIGEM AFIRMOU QUE A EXEQUENTE NÃO COMPROVOU QUE O SÓCIO CONTRA O QUAL SE

PRETENDE REDIRECIONAR A EXECUÇÃO FISCAL EXERCIA O CARGO DE GERÊNCIA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO, O QUE AFASTA O REDIRECIONAMENTO PRETENDIDO. PRECEDENTE: RESP. 1.217.467/RS, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 03.02.2011. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. POSSIBILIDADE DE REVISÃO, EM RECURSO ESPECIAL, EM CASOS DE IRRISORIEDADE OU DE EXORBITÂNCIA. INVIABILIDADE DE ANÁLISE NO CASO EM APREÇO. AUSÊNCIA DE DADOS CONCRETOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. 2. Porém, para o redirecionamento da execução fiscal é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar tenha exercido a função de gerência, no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da empresa executada. Precedente: REsp.1.217.467/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 03.02.2011.3. O critério para a fixação da verba honorária deve levar em conta, sobretudo, a razoabilidade do seu valor, em face do trabalho profissional advocatício efetivamente prestado, não devendo altear-se a culminâncias desproporcionais e nem ser rebaixado a níveis claramente demeritórios, não sendo determinante para tanto apenas e somente o valor da causa; a remuneração do Advogado há de refletir, também, o nível de sua responsabilidade, não devendo se orientar, somente, pelo número ou pela extensão das peças processuais que elaborar ou apresentar. 4.No caso concreto, não há como se apurar o valor da causa, para avaliar a razoabilidade dos honorários advocatícios, porquanto tal valor, não foi mencionado nas razões de decidir do acórdão local e a parte recorrente não apontou violação ao art. 535 do CPC, a fim de provocar a manifestação da Corte Regional, o que impede o conhecimento do recurso nesta instância de jurisdição, já que não basta que tais valores sejam suscitados pela parte recorrente, mas se requer o pronunciamento da Corte de origem, confirmando a vultosa quantia alegada. 5. Agravos Regimentais a que se nega provimento. (AgRg no REsp n. 1.497.599/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 10/2/2015, DJe de 26/2/2015.)

A coerência entre os precedentes evidencia que a permanência do administrador durante todo o ciclo da obrigação tributária, da gênese ao encerramento, prova que houve gestão lesiva ao erário. Logo, a responsabilidade do gestor que permanece à frente da empresa em ambas as fases deve ser interpretada como resultado de um único processo de violação jurídica, de natureza unitária e dolosa.

Dessa forma, o redirecionamento da execução fiscal ao sócio que exerceu poder de gerência de forma concomitante nos dois períodos não apenas se revela juridicamente possível, mas também coerente com o princípio da moralidade administrativa e com a função social da empresa. O mesmo agente que, por ação ou omissão, dá origem ao débito tributário, e que mais tarde extingue irregularmente a pessoa jurídica, viola de modo continuado os deveres de lealdade fiscal e transparência empresarial.

A administração concomitante durante a constituição do crédito tributário e a dissolução irregular configura a hipótese de maior densidade probatória, pois revela um processo unitário de violação que vai da formação do débito à sua frustração deliberada. Nesses casos, o critério probatório é cumulativo: exige-se prova do exercício de poderes de gerência tanto na época do fato gerador quanto no momento da dissolução irregular, bem como a demonstração de que a conduta do gestor inviabilizou a satisfação do crédito. Essa interpretação, em sintonia com a *ratio decidendi* do Tema 981/STJ, preserva a autonomia patrimonial legítima, mas impede que ela seja utilizada como escudo para a inadimplência abusiva.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A responsabilização de terceiros na hipótese de dissolução irregular deve permanecer estritamente ancorada no modelo de imputação subjetiva do art. 135, III, do CTN. O percurso analítico desenvolvido demonstrou que o marco temporal do exercício da gerência constitui elemento estruturante do juízo de atribuição de responsabilidade: não basta a qualidade de sócio; exige-se a vinculação funcional e temporal do administrador ao ilícito que frustra a tutela do crédito. Esse parâmetro preserva a excepcionalidade do redirecionamento e evita aproximações indevidas com a responsabilidade objetiva por inadimplemento.

Nesse sentido, ficou comprovado que a comparação das três hipóteses examinadas evidencia um critério coerente de imputação. Quando a atuação do gestor se restringe à época do fato gerador, a responsabilização depende da demonstração de infração qualificada, pois o inadimplemento isolado é juridicamente neutro para fins de art. 135, III. Quando a atuação recai sobre o momento da dissolução irregular, o ilícito relevante se projeta sobre a frustração da execução, razão pela qual a responsabilização se vincula à conduta que impede o alcance do patrimônio do contribuinte. E, quando há continuidade gerencial entre a constituição do crédito e o encerramento irregular, o quadro fático revela um processo unitário de violação que densa o nexo de imputação, sem dispensar, contudo, a prova de infração à lei, ao contrato ou aos estatutos, ou a omissão qualificada.

Nesse horizonte, a solução firmada pelo Tema 981 do STJ mostra-se dogmaticamente adequada e funcional. Ao priorizar o momento da dissolução irregular como gatilho para o redirecionamento, o Tribunal desloca o foco do mero inadimplemento, que não autoriza, por si, a responsabilização pessoal, para a conduta que efetivamente compromete a eficácia executiva. Essa leitura teleológica harmoniza-se com a finalidade do art. 135, III, pois dirige a imputação

a quem praticou o comportamento que obstaculiza a satisfação do crédito, preservando a autonomia patrimonial legítima e reprimindo seu uso abusivo.

A crítica que se impõe é de moderação metodológica na aplicação da Súmula 435/STJ. A presunção de dissolução irregular deve permanecer *juris tantum*, exigindo lastro probatório mínimo e efetivo contraditório, sob pena de se converter em mecanismo de responsabilização automática. Esse cuidado não enfraquece a tutela do crédito público; ao contrário, reforça o devido processo legal probatório e assegura a proporcionalidade da resposta estatal, distinguindo o insucesso empresarial de boa-fé da gestão que instrumentaliza a opacidade cadastral para frustrar a execução.

Com a observância desses parâmetros, o redirecionamento retoma seu caráter instrumental e subsidiário: não um atalho sancionatório, mas um meio legítimo de recompor a eficácia do sistema arrecadatório diante de condutas que ultrapassam o risco ordinário do empreendimento. A previsibilidade decisória aumenta, a litigiosidade tende a reduzir-se e desestimulam-se arranjos oportunistas que exploram a autonomia patrimonial como escudo.

Nesse cenário de permanente reconstrução interpretativa, a Reforma Tributária de 2023 e a Lei Complementar nº 214/2025 surgem como marcos que expandem o campo da responsabilidade fiscal. Ao permitir a corresponsabilização de quem concorre, por ação ou omissão, para o descumprimento da obrigação tributária, o novo regime revela a busca por uma arrecadação mais eficiente, mas também reabre o debate sobre os limites da imputação. A coexistência desses modelos — o clássico, pautado pela pessoalidade e pela culpa, e o novo, voltado à corresponsabilidade — impõe ao intérprete a tarefa de conciliar efetividade e garantias, evitando que o pêndulo oscile da omissão à punição excessiva.

Conclui-se, assim, que a prevalência do Tema 981 contribui decisivamente para a segurança jurídica, por estabilizar o critério de responsabilização ao ancorá-lo no marco temporal da dissolução irregular e reafirmar o caráter subjetivo da imputação. Contudo, essa consolidação não deve ser compreendida como ponto final do debate, mas como etapa de amadurecimento de um sistema que continua em expansão interpretativa. A aplicação prudente do entendimento firmado, associada à observância dos limites do art. 135, III, e à leitura crítica das inovações introduzidas pela Reforma Tributária de 2023, é o que assegura a coerência do regime. Ao final, preserva-se o equilíbrio entre a integridade da arrecadação e a proteção da boa-fé empresarial, garantindo que a responsabilidade de terceiros permaneça excepcional, fundamentada e compatível com as garantias do Estado de Direito.

5 REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago 2025.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 10 ago 2025.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 6 ago 2025.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 19051, 24 set. 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 30 out. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. **Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Edição extra. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 30 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.034.238/SP**. Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 2 abr. 2009, DJe de 4 maio 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200800421213&dt_publicacao=04/05/2009. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.497.599/SP**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 10 fev. 2015, DJe de 26 fev. 2015. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402976514&dt_publicacao=26/02/2015. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.009.997/SC**. Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 2 abr. 2009, DJe de 4 maio 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702807978&dt_publicacao=04/05/2009. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial n. 1.101.728/SP**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 11 mar. 2009, DJe de 23 mar. 2009. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802440246&dt_publicacao=23/03/2009. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial n. 1.105.993/RJ**. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido, julgado em 1 fev. 2011, DJe de 1 fev. 2011. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901964154&dt_publicacao=01/02/2011. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso Especial n. 1.520.257/SP**. Relator: Ministro Og Fernandes, julgado em 16 jun. 2015, DJe de 23 jun. 2015. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500530663&dt_publicacao=23/06/2015. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial n. 1.645.333/SP**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, julgado em 25 maio 2022, DJe de 28 jun. 2022. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603209856&dt_publicacao=28/06/2022. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial n. 1.201.993/SP**. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 8 maio 2019, DJe de 12 dez. 2019. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001275952&dt_publicacao=12/12/2019. Acesso em: 9 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 435**: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 13 maio 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@NUM=435>. Acesso em: 6 ago 2025.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 639.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil**: parte geral e LINDB. 14 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 461/462.

GRECO, Marco Aurélio. **Responsabilidade Tributária: o Mundo Mudou**. Revista Direito Tributário Atual v. 60. ano 43. p. 390-412. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 163.

MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio; MICHELIN, João Augusto Monteiro de Siqueira. **A responsabilidade tributária prevista no inc. III do art. 135 do CTN em face da moderna exegese dos Tribunais Superiores**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 110. maio./jun., 2013, p. 227.

MELO FILHO, João Aurino (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2012, p. 273.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Ebook não paginado.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 522.