

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC – SP

VANESSA CARRILLO DO NASCIMENTO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR E A
APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo - SP

2016

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC – SP

VANESSA CARRILLO DO NASCIMENTO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR E A
APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Curso de Especialização de Direito Tributário da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da PUC-SP (COGEAE), como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

2016

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR E A
APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL

Elaborada por

Vanessa Carrillo do Nascimento

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Charles William Mcnaughton– Orientador

Professor

Professor

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar que a relação jurídico-tributária está intimamente ligada com a obrigação tributária, sendo este último o momento em que nasce o vínculo legal que faz com que o sujeito ativo desta relação possa exigir uma prestação positiva ou negativa do sujeito passivo. Ademais, cumpre esclarecer que em determinadas situações essa obrigação pode ser transferida a um terceiro, o qual não tem relação direta com a obrigação tributária, denominado responsável. Em seguida, adentramos nas espécies de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional, para então delimitar o estudo a uma das espécies previstas, qual seja, a responsabilidade de terceiros, especificamente a hipótese de responsabilização do sócio-administrador quando comprovada a existência de atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. O objetivo é esclarecer que, embora a legislação tributária delimite quais as hipóteses em que o sócio-administrador possa figurar como terceiro responsável na obrigação tributária, tem se tornado comum que o terceiro seja pessoalmente responsabilizado por situações não previstas no ordenamento jurídico, ou estabelecidas pela jurisprudência. Por isso, sobre o tema, torna-se cada vez mais relevante estabelecer quais os meios de defesa disponíveis ao sócio-administrador, especialmente nos casos em que há o redirecionamento das execuções fiscais, traçando um paralelo com a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e o fato de que a aplicação do incidente nas execuções fiscais pode afastar os abusos cometidos pela administração pública ao requerer a responsabilização do sócio-administrador em situações não previstas em lei, oportunizando ao sócio-administrador a dilação probatória, o contraditório e a ampla defesa.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária; terceiro; sócio-administrador; execução fiscal.

ABSTRACT

This paper aims to clarify that the tax legal relationship is closely linked to the tax obligation, when born the legal bond, which allows the active subject of this relation require a positive or negative performance of the taxpayer, and in certain situations, this obligation may be transferred to a third party, called liable, which has no direct relation to the tax legal relationship. Thus, we enter the species of tax liability provided in the tax code, and then define in the present study a only specie, which is the responsibility of a third, limited to managing partner when proven the existence of acts with excess power or violation of law, social contract or bylaws of their company. The aim is to elucidate that although the tax legislation demarcates which situations that the managing partner will be included as liable in the tax obligation it has become common that this third one is personally liable for situations not provided for in law or established in jurisprudence, the reason for which is why his defense in tax foreclosures become increasingly relevant, especially with the incident of disregard of corporate entity, provided in the Civil Procedure Code of 2015. Finally, understand that while the responsibility of the managing partner is provided for in the tax law, the application of the incident of disregard of corporate entity in tax enforcement can ward off abuses by government to require accountability of the managing partner as liable, to create opportunities for production of evidence, contradictory and full defense.

Key-words: Tax liability; sponsor; managing partner; tax execution

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	9
1.1 Sujeitos da Obrigação Tributária.....	12
1.1.2 Sujeito passivo da Obrigação Tributária Principal.....	14
1.1.3 Sujeito passivo da Obrigação Tributária Acessória.....	15
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	16
2.2 Espécies de Responsabilidade Tributária	16
2.2.1 Responsabilidade dos Sucessores.....	17
2.2.2 Responsabilidade de Terceiros	18
2.2.3 Responsabilidade por Infrações.....	20
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR PREVISTA NO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	22
3.1 Pressupostos para a responsabilização do sócio-administrador	24
3.2 O ônus da prova do fato jurídico da responsabilidade do sócio-administrador	30
3.3 Os instrumentos de defesa na execução fiscal.....	32
4. DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA .	35
4.1 Da desconsideração da personalidade jurídica	35
4.2 Do incidente de desconsideração da personalidade jurídica introduzido pelo novo Código de Processo Civil.....	38
4.3 O incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal.....	41
4.4 Aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para responsabilização do sócio-administrador.....	43
4.5 O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o processo administrativo fiscal	47
CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

A pesquisa realizada no presente trabalho se propõe a abordar o tema da responsabilidade de terceiros, especialmente a responsabilidade do sócio-administrador, prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

A abordagem do tema é de significativa relevância, pois, cada vez mais, o que se observa são mecanismos utilizados pela Fazenda Pública para cobrar sócios-administradores, como responsáveis tributários, o crédito originalmente devido pela pessoa jurídica, contribuinte da obrigação tributária, por meio das execuções fiscais, sem a observância das garantias constitucionais.

Para melhor compreensão do tema, o primeiro capítulo traz o estudo sobre os aspectos conceituais da natureza da obrigação tributária, que faz surgir as figuras dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, bem como quanto a divisão da obrigação tributária em obrigação principal e acessória, a fim de imprimir a devida compreensão acerca da imputação da responsabilidade tributária a um terceiro, no caso, o sócio-administrador.

Nesse ponto, ressalta-se que o patrimônio da pessoa jurídica (contribuinte) é distinto daquele pertencente ao sócio, ainda que seja o administrador, portanto, incomunicável entre tais figuras. Todavia, o Código Tributário Nacional traz hipóteses em que o sócio-administrador pode ser responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica.

A responsabilidade de terceiros disposta no artigo 134 do Código Tributário Nacional prevê as hipóteses em que o contribuinte e o terceiro responderão solidariamente pelo crédito tributário, cuja aplicação ocorre quando não é possível exigir o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional, por sua vez, afasta a ideia de solidariedade e dispõe que o terceiro responderá com seu patrimônio pessoal pelos créditos tributários exigidos originalmente do contribuinte, limitado aos casos em que há comprovação de que a exigência tributária se deu em razão da prática de atos pelo terceiro com excesso de

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tratando-se da hipótese da presente pesquisa.

Em seguida, trata-se das situações dispostas na legislação e na jurisprudência em que o sócio-administrador pode ser responsabilizado pelas exigências da pessoa jurídica nas execuções fiscais, com enfoque aos casos em que há um abuso da Fazenda Pública ao buscar fundamentos não previstos para a responsabilização do terceiro, cuja anuência dos magistrados tem sido cada vez mais comum.

Realiza-se, portanto, o estudo sobre a apuração da responsabilidade tributária do sócio-administrador, como terceiro, analisando a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal e, principalmente, os meios de defesa que lhe são garantidos, em especial o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que oportuniza a produção de provas, bem como o contraditório e a ampla defesa.

1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional (“CTN”) trata da obrigação tributária como sendo a relação jurídico-tributária que surge a partir da ocorrência de um fato previsto em lei que faz com que o Estado (sujeito ativo) tenha o direito de constituir contra o particular (sujeito passivo) um crédito a ser exigido.

Luís Eduardo Shoueri¹ define a obrigação tributária da seguinte maneira:

Uma “obrigação” implica um vínculo jurídico (i.e.: protegido pelo Direito) que une duas pessoas, por meio do qual uma (o devedor) deve efetuar uma prestação de natureza patrimonial (o objeto: dar, fazer ou não fazer) a outra (o credor). Se o devedor não cumprir sua obrigação, pode o credor pleitear ao Estado, por meio do Poder Judiciária, que constranja, inclusive com emprego da força, o devedor ao cumprimento da obrigação. Esta possibilidade, dada ao credor, de acionar o Estado, permite que se designe o crédito do *sujeito ativo*, enquanto o devedor será o *sujeito passivo*.

Conforme se verifica do artigo 113 do CTN, a obrigação tributária é dividida em principal ou acessória, que pode ser compreendida como a obrigação de dar e a obrigação de fazer ou não fazer:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pela leitura do disposto no CTN, a obrigação principal refere-se ao efetivo pagamento do tributo, enquanto que a obrigação acessória se refere aos deveres que devem ser atendidos pelo particular, que não consistem em prestação pecuniária.

Indo mais a fundo, pode-se dizer que a obrigação tributária principal é o vínculo jurídico que se inicia pela ocorrência de um fato previamente descrito em lei e em função do qual o sujeito ativo (Estado) tem o direito de constituir contra o sujeito passivo (particular)

¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 491.

um crédito, para que este admita tanto o dever de lhe prestar pecúnia quanto a respectiva responsabilidade patrimonial².

Quando há a materialização da situação definida em lei, tem-se a incidência do tributo, que poderá corresponder a um fato, conjunto de fatos ou a uma situação jurídica, como disposto no artigo 116 do CTN³ e esclarecido por Aliomar Baleeiro⁴, senão vejamos:

O Código Tributário Nacional reporta-se a fatos geradores que são situação de fato e a fato geradores que são situação jurídica. (...) O que o Código Tributário Nacional quer dizer é que existem certos fatos geradores que configuram singela execução ou situação de fato de obrigações oriundas de outros fatos jurídicos múltiplos e numerosos, em que a relevância tributária não está posta no ato ou negócio mercantil originário, mas na execução ou efeitos concretos deles resultantes.

A obrigação tributária acessória, por sua vez, objetiva prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária, e decorre do interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, nos termos do disposto no §2º do artigo 113 do CTN. Em outras palavras, exige do sujeito passivo determinado dever comportamental, que não se confunde com o dever de recolher tributo ou a multa tributária, com o intuito de instrumentalizar atividades básicas da Administração, a fim de assegurar o cumprimento e a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária principal.

Não obstante exista uma divisão, o artigo 113, §3º, do CTN prevê que a inobservância da obrigação acessória a transforma em obrigação principal, no que diz respeito à penalidade pecuniária, de modo que é possível concluir que o descumprimento das normas tributárias que exigem determinados comportamentos positivos ou negativos do particular faz com que o sujeito ativo constitua o crédito tributário nestas situações.

Inclusive, quanto a obrigação acessória, vale ressaltar que o termo a sofre diversas críticas pela doutrina.

²LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário*. 3ª Ed. – Niterói, RJ: Impetus, 2012, p. 163.

³Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁴BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 711.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, entende que o termo não apresenta o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nas obrigações acessórias prestação passível de transformação em termos pecuniários, isto é, carece de patrimonialidade e, portanto, tem preferência pela expressão deveres instrumentais ou formais, porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários⁵.

Há quem entenda, ainda, que não se pode falar em acessoriedade, já que, em muitos casos, tal obrigação não segue a sorte do principal, existindo de forma autônoma. Por exemplo, quando um comerciante de livros, que não tem a obrigação tributária principal de recolher eventual tributo por força de imunidade atribuída pela Constituição Federal, mas tem a obrigação de emitir as notas fiscais correspondentes.

Em resumo, o fato gerador da obrigação acessória é a situação que na forma do instrumento normativo aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não caracterize a obrigação principal. A obrigação tributária acessória decorre de lei, decreto ou norma complementar, conforme o artigo 115 do CTN o qual utiliza a expressão “legislação tributária”, cujo conceito está definido no artigo 96 do CTN⁶, para atender os anseios do fisco no tocante à fiscalização e arrecadação dos tributos.

Pela leitura dos dispositivos 114 e 115 do CTN⁷, a obrigação principal é a situação definida em lei para que seja necessária e suficiente à sua ocorrência, por sua vez, a obrigação acessória consiste em qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 290.

⁶BRASIL. Art. 96 A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁷Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Compreende-se, portanto, que a obrigação principal deve necessariamente decorrer de lei, enquanto que a obrigação acessória pode ser admitida mediante outros instrumentos normativos.

1.1 Sujeitos da Obrigação Tributária

Como visto anteriormente, a relação jurídico-tributária consiste no vínculo entre dois sujeitos, sujeito ativo e o sujeito passivo, definidos nos artigos 119, 121 e 122 do CTN⁸, que resulta no surgimento da obrigação tributária.

Como dispõe o artigo 119 do CTN, o sujeito ativo da obrigação tributária é aquele que detém a competência para exigir do sujeito passivo o cumprimento da respectiva obrigação, o que não significa necessariamente ter competência para instituir o tributo. A competência que torna o sujeito titular para legislar sobre o tributo decorre da Constituição Federal e é indelegável.

Paulo de Barros Carvalho⁹, assim conceitua o sujeito ativo:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública u privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas.

Nesse sentido, um determinado ente federativo pode instituir um tributo de sua competência, mas delegar a outra pessoa jurídica de direito público a capacidade para fiscalizar, cobrar e arrecadar, em atendimento as leis pertinentes e expedindo normas

⁸Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 301

complementares. A referida situação é denominada delegação da capacidade tributária ativa, cuja permissão está prevista no 7º do CTN¹⁰.

Para exemplificar, temos o caso das contribuições de interesse de categorias profissionais, que são instituídas por lei da União Federal (CF, artigo 149), mas que são arrecadadas e cobradas pelos conselhos de classe.

Por sua vez, na outra ponta do vínculo jurídico, é possível constatar a figura do sujeito passivo da relação obrigacional, que será a pessoa física ou jurídica obrigada por meio de lei ao cumprimento da obrigação tributária principal e/ou acessória, tal como dispõe os artigos 121 e 122 do CTN.

O CTN não apenas distingue o sujeito passivo da obrigação tributária principal (artigo 121) e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória (artigo 122), mas ainda traz as figuras do sujeito passivo contribuinte e a do sujeito passivo responsável, para os casos de obrigação tributária principal.

Nas palavras de Sacha Calmon¹¹:

O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal será denominado de contribuinte, quando sua relação for pessoal e direta com a situação que configurar o respectivo fato gerador, enquanto que o sujeito passivo da obrigação acessória tem sua obrigação exigida por disposição expressa em lei.

1.1.2 Sujeito passivo da Obrigação Tributária Principal

¹⁰Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

¹¹COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 683.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, tal como dispõe o *caput* do artigo 121 do CTN, sendo contribuinte aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável quando não se revestir da condição de contribuinte, por inexistir essa relação direta com o fato, mas sua obrigação decorrer de disposição expressa em lei.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo¹² “a íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque ao realizar fato imponible, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica qualificada como tributo”.

Para Mauro Luís Rocha Lopes, sequer se faz necessário que a lei tributária (instruções normativas, resoluções) indique precisamente o contribuinte do tributo, pois constando da lei, necessariamente, a situação substancial sobre a qual recai a exação, a figura o contribuinte acaba sendo formada por inferência lógica¹³.

A figura do responsável, todavia, ao contrário do contribuinte, por não contrair originariamente a dívida, depende de previsão expressa em lei para se caracterizar.

Como cita Aliomar Baleeiro¹⁴ “se o legislador, ao invés de eleger um contribuinte, coloca no polo passivo da norma tributária uma outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável”.

Relevante citar que a definição do responsável tributário não admite discriminações legais arbitrárias, razão pela qual o CTN estabelece em seu artigo 128¹⁵ que a atribuição da responsabilidade tributária ao sujeito que não ostenta a condição de contribuinte pressupõe a mínima relação com o fato gerador da respectiva obrigação tributária.

¹²MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 240.

¹³LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário*. 3ª Ed. – Niterói, RJ: Impetus, 2012, p. 186.

¹⁴BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 724.

¹⁵Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

1.1.3 Sujeito passivo da Obrigação Tributária Acessória

Pela leitura do artigo 122 do CTN, “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam os seus objetos”, isto é, é aquele que fica obrigado por lei a cumprir as prestações positivas e negativas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Carlos Nascimento¹⁶ apresenta o seguinte entendimento:

(...) o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa distinta daquela que tem a obrigação de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (multa). Está adstrita ao cumprimento de prestações exigidas pelo sujeito ativo. (...) Na verdade, essas prestações podem resultar num fazer (o sujeito passivo é obrigado a prestar declarações do imposto de renda); num não-fazer (não realizar atividade que implique na configuração de importações não permitidas ou transportar mercadorias sem o competente documento fiscal); num suportar ou tolerar (a fiscalização da administração tributária em papéis e livros fiscais e contábeis).

Não obstante seja possível que o sujeito passivo da obrigação tributária principal também preste deveres acessórios, nada impede que outrem seja obrigado a atender alguma obrigação acessória, ainda que sem a responsabilidade pelo pagamento do tributo, como é o caso de tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, que são compelidos a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, nos termos do artigo 197, inciso I, do CTN¹⁷.

¹⁶NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de direito tributário: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 128

¹⁷Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:
I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Como levantado anteriormente, o CTN dispõe da figura do sujeito ativo e do sujeito passiva da obrigação tributária, e desmembra o sujeito passivo em contribuinte, sendo aquele que tem a relação direta com o fato gerador, e o responsável, aquele que por imposição de lei se torna sujeito passivo indireto da obrigação tributária, com uma mínima vinculação ao respectivo fato gerador.

Para Hugo de Brito Machado, a palavra “responsabilidade” liga-se à ideia de alguém responder pelo descumprimento de um dever jurídico atribuído a outrem, razão pela qual a responsabilidade e o dever jurídico não podem se confundir.

Diz, ainda, que a palavra “responsabilidade” tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. O sentido estrito, por sua vez, é a submissão por força da lei, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a respectiva prestação.

A critério do legislador, a responsabilidade tributária poderá ser total ou parcial e, ainda, pode determinar que o responsável se torne solidário com o contribuinte (devedor principal), que tenha subsidiariedade entre ambos, ou até mesmo a liberação do devedor principal, o que se caracteriza a responsabilidade por substituição¹⁸.

2.2 Espécies de Responsabilidade Tributária

O CTN, após definir a figura do responsável em seu artigo 121, traz novas divisões sobre o tema, quais sejam, a responsabilidade dos sucessores (artigo 129 e seguintes),

¹⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 154.

a responsabilidade de terceiros (artigo 134 e seguintes) e a responsabilidade por infrações (artigo 136 e seguintes).

2.2.1 Responsabilidade dos Sucessores

A hipótese da responsabilidade dos sucessores se caracteriza quando um terceiro adquire de outro, denominado contribuinte, alguma coisa que está onerada por um débito tributário que não foi satisfeito pelo proprietário, recebendo por sucessão, portanto, todo o ônus fiscal anterior ao ato de sucessão, mesmo que o lançamento seja feito após a aquisição da coisa, como determina o artigo 129 do CTN¹⁹.

O artigo 130 do CTN²⁰ versa sobre a responsabilidade por sucessão em virtude da aquisição dos imóveis, em que o adquirente somente se responsabiliza pelos impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, além das taxas por prestação de serviços referentes a tais bens ou de contribuição de melhoria, salvo quando há comprovação de quitação.

Enquanto o dispositivo supra dispõe sobre a sucessão relativa a bens imóveis, o artigo 131²¹ estende a idêntica situação aos adquirentes de quaisquer outros bens.

Os incisos II e III do artigo 131 tratam da sucessão em casos de morte, cuja responsabilidade é transferida ao sucessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro, até a data da partilha ou adjudicação, e ao espólio, até a abertura da sucessão.

¹⁹Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

²⁰Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

²¹Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Para Luís Eduardo Schoueri²², verifica-se que com relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos até a data do falecimento, a responsabilidade tributária será imputada ao espólio, mas ocorrendo o fato após o falecimento, mas antes da partilha ou adjudicação, então haverá responsabilidade do sucessor ou cônjuge, na proporção do seu quinhão.

A sucessão também se estende as pessoas jurídicas em virtude de operações societárias, como se vê no artigo 132²³, bem como na hipótese de sucessão empresarial por aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, nos termos do artigo 133 do CTN²⁴.

2.2.2 Responsabilidade de Terceiros

Nas hipóteses em que há a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte, surge a figura do responsável de terceiro, discriminada nos artigos 134 e 135 do CTN.

²²SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 586.

²³Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

²⁴Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo de falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Diz Luís Eduardo Schoueri²⁵ que deve haver leitura sistemática dos dois dispositivos por se revelarem alternativos, pois “enquanto o artigo 134 versa sobre a responsabilidade tributária de terceiros em situações lícitas, o artigo 135 versa sobre o ilícito (infração à lei ou excesso de poder)”.

A teor do artigo 134, nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este, nos atos em que intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis, (i) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; (ii) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; (iii) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; (iv) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; (v) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; (vi) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; e (vii) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Por fim, estabelece no parágrafo único que a responsabilidade não se estende às penalidades de caráter punitivo.

Em outra vertente, quando configurada a existência de infração, aplica-se os dispositivos do artigo 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O artigo 135 abrange as mesmas pessoas indicadas no artigo 134, além dos mandatários, prepostos, empregados, diretores gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, mas nesta hipótese o legislador versou sobre os casos de infração à lei ou excesso de poderes, com responsabilidade pessoal dos agentes.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

²⁵SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 594.

Tem-se infração à lei quando se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração. A infração do contrato social ou do estatuto consiste no desrespeito a disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.

Neste caso, a relação existente entre o Fisco e o terceiro responsável não comporta benefício de ordem pela sociedade empresária, pois não há solidariedade ou subsidiariedade, já que a obrigação do administrador será pessoal pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e as penalidades pecuniárias.

2.2.3 Responsabilidade por Infrações

O artigo 136 do CTN diz que a infração à legislação tributária, em regra, é objetiva ou formal, sendo irrelevante a vontade do agente à sua caracterização:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Carlos Nascimento²⁶ diz que “a regra, como se depreende, é endereçada no sentido de saber se houve transgressão à lei fiscal, a fim de que fique caracterizada a responsabilidade”. Salienta ainda, que “as infrações decorrem da não satisfação da prestação do tributo, isto é, do descumprimento dos deveres inerentes ao sujeito com pertinência à obrigação principal e acessória”.

O artigo 137 estabelece que a responsabilidade será pessoal do agente (i) quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; (ii) quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; e (iii) quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes,

²⁶NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de Direito Tributário: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 143.

preponentes ou empregadores; e c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Essa responsabilidade poderá ser excluída pelo instituto da denúncia espontânea da infração, hipótese prevista no artigo 138 do CTN²⁷, situação em que há a confissão e, conseqüentemente, a desistência do proveito da infração, e deve vir acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora, se o caso.

Porém, somente será considerada denúncia espontânea àquela apresentada antes do início de eventual procedimento administrativo ou medida fiscalizatória referente à infração.

²⁷Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR PREVISTA NO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como já manifestado, a leitura dos artigos 134 e 135 do CTN deve ser feita em conjunto, pois se tratam de dispositivos alternativos, uma vez que o artigo 135 abrange todas as pessoas relacionadas no artigo 134, configurando regra especial para os casos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Nesse sentido, o inciso VII do artigo 134 do CTN traz a hipótese de responsabilidade tributária dos sócios (terceiros) quando há liquidação da sociedade de pessoas (contribuinte).

A referida situação terá aplicabilidade quando no momento da liquidação da sociedade verifica-se que os ativos não são suficientes para pagar os credores, tornando os sócios responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade, mas limitado ao montante de suas cotas, nos termos dos artigos 1.023 e 1.024 do Código Civil²⁸.

Por sua vez, o artigo 135 do CTN, igualmente, dispõe acerca da responsabilidade dos sócios, mas nos casos em que os créditos sejam correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, cuja responsabilidade será plena, pessoal e exclusiva do terceiro.

Em sociedades por quota de responsabilidade limitada e em sociedades anônimas, em regra, somente a pessoa que exerce gerência da empresa, exercendo atos típicos da empresa, pode ser convocada para responder pelo crédito tributário a que a pessoa jurídica (contribuinte) tenha contraído, tal como dispõe o inciso III do artigo 135 do CTN.

²⁸Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.

Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

Para Mauro Luís Rocha Lopes²⁹, “há quem afirme na doutrina que quando a lei diz *são pessoalmente responsáveis*, não quer dizer os únicos responsáveis, não sendo o caso de *substituição*, mas de *solidariedade*”.

Por outro lado, Aliomar Baleeiro³⁰ entende ser o caso de responsabilidade por substituição, já que as pessoas indicadas no artigo 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte (pessoa jurídica).

Por fim, conforme colocado por Luís Eduardo Shoueri³¹, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é vacilante, pois a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é apresentada, por vezes, como substituição (REsp 670.174-RJ e AgRg no REsp 724.180-PR), ora como subsidiária (REsp 833.621-RS e REsp 545.080-MG), havendo ainda casos de responsabilidade solidária (AgRg no Ag 748.254-RS e REsp 86.439-ES), além de ocasiões em que foi tratada como subsidiária por substituição, concomitantemente (EDcl no REsp 724.077-SP).

Por se tratarem dos efetivos administradores dos bens e interesses da pessoa jurídica, no momento em que agirem de má-fé, praticando atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, serão responsabilizados pessoal e exclusivamente pelo crédito tributário originado.

No entanto, é preciso ressaltar que toda a discussão que aparece em torno da responsabilidade de terceiros, especificamente a responsabilidade dos sócios-administradores, recai na efetiva comprovação de que o ato praticado pelo terceiro foi, de fato, contrário aos interesses da pessoa jurídica, a fim de lhe imputar a responsabilidade, o que por diversas vezes acaba se caracterizando de forma arbitrária, ensejando o redirecionamento das execuções fiscais, ou mesmo a inclusão destes na certidão de dívida ativa sem a sua participação no processo administrativo.

²⁹LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário*. 3ª Ed. – Niterói, RJ: Impetus, 2012, p. 205.

³⁰BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 755.

³¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 600.

3.1 Pressupostos para a responsabilização do sócio-administrador

Como visto antes, pela leitura do artigo 135 do CTN pode-se concluir que para que o sócio-administrador seja pessoalmente responsável pelo crédito tributário da pessoa jurídica, deve ser comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Importante que seja verificado se o ato praticado ou a omissão foi praticado pelo sócio que, de fato, administra a sociedade, não cabendo a imputação da responsabilidade ao sócio que não exerce o poder de gerência da pessoa jurídica.

Assim, se, por exemplo, a pessoa jurídica é composta por vários sócios, mas apenas alguns exercem a administração da empresa, é a eles que se imputam os atos praticados e as omissões, mas não àqueles sócios que não participaram da administração, já que estão fora da hipótese prevista no dispositivo do CTN.

E, ainda que a pessoa jurídica possua vários administradores, mas seja comprovado que alguns deles não concorreram para o ato ou omissão, não cabe falar em responsabilidade tributária.

Segundo José Soares de Melo³², a caracterização da responsabilidade dos sócios-administradores da sociedade depende dos elementos pessoal e fático, descritos da seguinte forma:

- 1) *Elemento pessoal* – refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material participe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito;
- 2) *Elemento fático* – refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo; excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

³²MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 262.

A responsabilização pessoal do sócio-administrador tem se tornado comum nos casos em que há o redirecionamento da execução fiscal, ou nos casos em que o Fisco indica o nome do sócio diretamente na certidão de dívida ativa sem que tenha participado do procedimento administrativo, tornando-o sujeito passivo da referida ação judicial.

Sobre o tema, as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça pacificaram o entendimento de que a responsabilização do sócio-administrador somente pode ser configurada se restar comprovado que o sócio exerceu função administrativa no momento dos fatos geradores que vieram a ser exigidos da pessoa jurídica, além da comprovação da prática de atos alheios aos interesses da pessoa jurídica.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. A CORTE DE ORIGEM AFIRMOU QUE O SÓCIO CONTRA O QUAL SE PRETENDE REDIRECIONAR A EXECUÇÃO FISCAL NÃO EXERCI EFETIVAMENTE O CARGO DE GERÊNCIA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA À ÉPOCA DO FATO GERADOR DO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO, O QUE AFASTA A SUA PRETENDIDA APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO AGRAVO REGIMENTAL 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 a admissão do redirecionamento da execução fiscal, **é imprescindível que o sócio-gerente a quem se pretenda redirecionar a exigência tributária tenha exercido, efetivamente, a função de gerência, no momento dos fatos geradores do tributo e/ou da dissolução irregular da empresa executada**; sem essa verificação, a regra do art. 135 do CTN passaria a configurar casos de responsabilidade objetiva, quando se sabe que, de acordo com a matriz de sua interpretação, as situações prefiguradas neste dispositivo tributário codificado dirigem-se à contemplação de situações infracionais, em que se requer a apuração de conduta infratora, da parte do agente.

3. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1583690/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2016, DJe 21/06/2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÓCIO QUE NÃO INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. "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)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.009.997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2/4/2009, DJe 4/5/2009).

No mesmo sentido: AgRg no REsp 1.251.322/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/10/2013, DJe 18/11/2013.

2. O sócio do qual se pretende o redirecionamento da execução não fazia parte do quadro societário no momento da ocorrência do fato gerador. Logo, no presente caso, não é cabível o redirecionamento da execução fiscal.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1483228/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/11/2014, DJe 18/11/2014)

Pela leitura das ementas acima, vê-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal desde que comprovado pelo Fisco que o sócio-administrador exercia gerência na pessoa jurídica no tempo do vencimento do tributo exigido, existindo certa divergência entre a Primeira Turma e a Segunda Turma do Egrégio Tribunal tão somente quanto a dissolução irregular da pessoa jurídica.

No entanto, recentemente, a Segunda Turma de Direito Pública do Superior Tribunal de Justiça passou a adotar novo posicionamento, no qual se torna irrelevante para efeito de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-administrador o fato de ele não integrar a pessoa jurídica no momento do fato gerador que originou o crédito tributário exigido, bastando ser comprovada sua permanência como sócio-administrador no momento da dissolução irregular da sociedade, ainda que a gerência seja posterior à data de ocorrência do fato gerador:

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 1520257/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 23/06/2015)

Ainda, houve um tempo em que se sustentava que o mero descumprimento da obrigação de recolher o tributo dentro do prazo legal, caracterizaria infração de lei a responsabilizar o sócio-administrador da pessoa jurídica devedora.

Todavia, essa orientação está superada pela jurisprudência, que já afirmou que nem toda inadimplência se revela por culpa do sócio-administrador, casos em que a empresa esteja passando por grave crise financeira, não sendo razoável imputar o administrador.

Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça acabou pacificando seu entendimento por meio da Súmula nº 430, ao afirmar que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Ainda, conforme mencionado, há grande discussão na jurisprudência acerca dos casos em que há dissolução irregular da pessoa jurídica.

Não é a mera dissolução irregular da sociedade que acarreta a responsabilidade do sócio-administrador, mas a dissolução que tenha ocorrido de forma irregular, fora das exigências do ordenamento jurídico, caso tenha contribuído para tal dissolução. Portanto, não

há se falar em responsabilidade quando simplesmente não há a dissolução da sociedade, ou quando extinta com amparo na legislação.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o tema e afirmou que a dissolução da sociedade é irregular quando deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, oportunidade em que foi editada a Súmula 435/STJ³³.

Nesse sentido, uma das grandes controvérsias sobre o tema que repercute na jurisprudência é a efetiva comprovação da dissolução irregular da sociedade capaz de ensejar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-administrador, com base no artigo 135 do CTN.

Isso porque, tem se tornado comum que a Fazenda Pública se manifeste sustentando a ausência da pessoa jurídica no local indicado em órgãos competentes, ou mesmo a devolução negativa do Aviso de Recebimento postal expedido nos autos da ação executiva para citação da pessoa jurídica, e requerendo equivocadamente o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-administrador.

O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento de que há indício de dissolução irregular com a certidão emitida por Oficial de Justiça atestando que a sociedade não funciona mais no endereço informado aos órgãos competentes, não bastando a mera devolução da carta citatória pelos correios, para ensejar o redirecionamento da execução fiscal:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. **DISSOLUÇÃO IRREGULAR. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. INDÍCIO SUFICIENTE.** REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO.

1. Inicialmente, insta esclarecer que o atual entendimento deste Superior Tribunal, é de que a existência de certidão emitida por Oficial de Justiça, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço informado à Receita Federal e/ou Junta Comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes. Tal orientação encontra-se no enunciado da Súmula 435/STJ e em vários precedentes deste Tribunal Superior. Precedentes.

³³Súmula nº 435/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.

2. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.371.128/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, decidiu que também é possível a responsabilização do sócio e o redirecionamento para ele da Execução Fiscal de dívida ativa não tributária nos casos de dissolução irregular da empresa.

3. In casu, observa-se que o acórdão recorrido, com base nas provas acostadas, reconhece a corresponsabilidade tributária do sócio-gerente e assevera que a hipótese dos autos se trata de dissolução irregular da empresa. Dessarte, o acolhimento da tese do agravante importaria revisão da premissa fática fixada pela instância a quo, o que é vedado em Recurso Especial em face da Súmula 7/STJ.

4. Fica prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional 5. Agravo Regimental não provido."

(STJ, 2ª Turma, AgRg nos EDcl no AREsp 712.688/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 04/02/2016).

“AGRAVO REGIMENTAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS. MUDANÇA DE ENDEREÇO DA EMPRESA SEM COMUNICAÇÃO. SIMPLES DEVOLUÇÃO DE AR-POSTAL SEM CUMPRIMENTO. PRESUNÇÃO. NECESSIDADE DE OUTROS MEIOS PARA VERIFICAÇÃO.

1. A jurisprudência desta Corte firmou a compreensão, consubstanciada na Súmula 435, no sentido de 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 para o sócio-gerente.

2. Entretanto, há que se verificar a incidência desse entendimento diante de cada caso concreto, **não sendo razoável se proceder ao redirecionamento da execução fiscal, baseando-se, tão somente, em simples devolução de AR-postal sem cumprimento**, impondo-se, nesse particular, que se utilizem meios outros para verificação, localização e citação da sociedade empresária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(STJ, 2ª Turma, AgRg no AgRg no REsp 1358007/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, DJe 18/12/2013).

Quanto aos casos de falência, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.267.232-PR) muito embora seja uma forma de dissolução regular da sociedade, o seu encerramento não convalida as irregularidades que possam ter sido praticadas pelo sócio-administrador e que tenham relação com o não pagamento do tributo.

O Superior Tribunal de Justiça também já decidiu quanto ao cônjuge do administrador, com a edição da Súmula 251, ao afirmar que “a meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal”.

O Tribunal Superior entendeu por afastar a responsabilidade solidária do sócio, diante do descabimento da Lei nº 8.620/1993, quando pretendeu a existência da responsabilidade pelo pagamento de contribuições previdenciárias, sem que primeiramente comprovasse a aplicação do artigo 135 do CTN, que tendeu que a lei ordinária deve observar

as condições do referido dispositivo (REsp 717.717-SP), cujo entendimento também foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal, no RE nº 562.276-PR, julgado pelo Plenário.

No que se refere à prescrição do redirecionamento da execução fiscal na pessoa do sócio-administrador, deve-se observar o prazo de cinco anos contado da citação da pessoa jurídica, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria (REsp nº 1.194.586-SP).

Todavia, há que se observar que a matéria é objeto de discussão de recurso repetitivo (REsp nº 1.201.993-SP), em que foi instaurada divergência a respeito da possibilidade de a validade da citação da pessoa jurídica executada interromper o curso do prazo prescricional em relação ao redirecionamento para o sócio-administrador, cuja discussão judicial não está encerrada.

3.2 O ônus da prova do fato jurídico da responsabilidade do sócio-administrador

Como visto antes, para a responsabilização do sócio-administrador, é necessário que este tenha praticado atos de gestão com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do que estabelece o artigo 135 do CTN.

Não obstante os atos administrativos possuam presunção de veracidade e legitimidade, não há que eximir a Administração Pública do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico para compelir o sócio-administrador ao cumprimento pessoal da exigência fiscal da pessoa jurídica.

Fabiana Del Padre Tomé³⁴, ao tratar do ônus da prova em matéria tributária, sustenta que a produção de prova pela Administração não caracteriza ônus, entendido como encargo necessário para se atingir uma pretensão. Mais que isso, configura um verdadeiro dever. Tendo em vista o caráter vinculado do lançamento e do ato de aplicação da penalidade tributária, é dever da autoridade administrativa certificar-se da ocorrência ou não do fato jurídico.

³⁴TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 20.

Se a execução fiscal for proposta somente em face da pessoa jurídica, por exemplo, cabe ao Fisco comprovar que o sócio-administrador agiu contrário a lei, contrato social ou estatuto, para fins de redirecionamento da ação executiva.

Maria Rita Ferragut³⁵ leciona sobre a importância das provas para efeito de redirecionamento:

Não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, imperioso que se individualize o auto do ato infracional, demonstrando ao menos qual o sócio geria a sociedade, e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudesse ressaltar em obrigações tributárias).

Por outro lado, caso a execução fiscal seja proposta contra a sociedade e o sócio-administrador, cujo nome consta na certidão de dívida ativa, não se trata do puro e simples redirecionamento, neste caso, o ônus de inexistência de infração de lei, contrato social ou estatuto cabe a pessoa do sócio-administrador, haja vista que o título executivo é revestido de liquidez e certeza, conforme dispõe o artigo 204 do CTN³⁶.

De toda sorte, nesta situação, não basta que o Fisco faça constar o nome do sócio-administrador na certidão de dívida ativa para legitimar sua sujeição passiva na execução fiscal, deve demonstrar que o título executivo é reflexo do ato de constituição do crédito tributário, ou seja, deve haver a comprovação do ato que ensejou a responsabilidade, bem como de que foi oportunizado ao responsável o direito de ampla defesa e contraditório no âmbito administrativo, oportunidade em que há o lançamento do crédito tributário.

No julgamento do RE nº 608.426-PR, o Supremo Tribunal Federal avaliou se naquele caso foi atendido o devido processo legal administrativo, e o relator então Ministro Joaquim Barbosa trouxe relevantes considerações sobre o assunto:

(i) – os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos,

³⁵FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 135.

³⁶Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

devedores solidários etc.); (ii) – [...] a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do direito Público e do Direito Administrativo; (iii) – Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.

Pelo julgado do Supremo Tribunal Federal, portanto, deve ser assegurado a todos os sujeitos passivos, quando da cobrança da exigência fiscal, o direito de ampla defesa e do contraditório, seja antes ou depois da constituição do crédito tributário.

3.3 Os instrumentos de defesa na execução fiscal

Diante do exposto até o momento, verifica-se que o sócio-administrador pode ser responsabilizado pessoalmente pelos créditos tributários contraídos pela pessoa jurídica, cabendo ao Fisco comprovar que praticou atos contrários ao da sociedade e que ensejaram a exação para fins de redirecionamento da execução fiscal, ou ao próprio sócio-administrador, quando há a indicação de seu nome da certidão de dívida ativa, mas, neste caso, a comprovação depende de atos negativos, isto é, que não os praticou.

Em tese, diversos instrumentos de defesa podem ser utilizados pelo sócio-administrador, todavia, vamos nos limitar a discutir os dois mais utilizados e comumente apresentados pela doutrina e jurisprudência, quais sejam, os embargos à execução fiscal e a exceção de pré-executividade.

Os embargos à execução fiscal podem ser manejados quando o terceiro responsável tiver contra si a inversão do ônus da prova, em outras palavras, quando se tratar de questão controversa e a análise de mérito acerca da responsabilidade (no caso, do sócio-administrador) demandar instrução probatória.

Na hipótese em que o nome do sócio-administrador constar da certidão de dívida ativa, cabe a ele apresentar provas cabais de que não praticou qualquer ato contrário à

sociedade, que deve ser feito na via dos embargos à execução, por se tratar de defesa que autoriza a produção de provas.

O Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre o tema, em recurso repetitivo, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.

1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.

2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa – CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.

3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. (Resp 1110925/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, Dje 04/05/2009)

Nesse sentido, os embargos à execução fiscal constituem instrumento de defesa do terceiro-responsável, quando este não dispor de provas suficientes para demonstrar, de plano, que não deve ser responsabilizado diante da inexistência e atos cometidos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Por sua vez, a exceção de pré-executividade constituiu outro meio de defesa que pode ser utilizado pelo terceiro responsável.

Renato Lopes Becho³⁷ diz que o nome exceção de pré-executividade não foi criado pelo legislador, mas foi criada a partir de uma construção doutrinária, estando prevista, todavia, no artigo 204 do CTN:

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

³⁷BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributário de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 219.

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.

Este meio de defesa também decorre dos dispositivos constitucionais que asseguram o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal), além do direito de petição (artigo 5º, XXXIV, alínea a, da Constituição Federal).

O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 393³⁸ considerando que a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Em outras palavras, a apresentação da exceção de pré-executividade se mostra viável tão somente em casos de inequívoco direito líquido e certo, que, em contrapartida a via dos embargos à execução fiscal, não exige a apresentação de garantia no valor integral da exação discutida.

Nota-se, portanto, que o sócio-administrador encontra certa dificuldade para comprovar que não praticou os atos dispostos no artigo 135 do CTN, a fim de afastar a responsabilidade pessoal em execução fiscal, uma vez que depende da apresentação de garantia integral do débito exigido para opor embargos à execução fiscal, ou se vê diante da via da exceção de pré-executividade, cuja modalidade processual não admite a produção de provas.

No entanto, a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2016, que instituiu o novo Código de Processo Civil, passou a prever o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, que, conforme restará demonstrado, pode ser um meio do sócio-administrador comprovar a inexistência da prática de atos contrários à lei, contrato social ou estatutos, sem o ônus da garantia, ou de possíveis atos expropriatórios, com a suspensão da execução fiscal até que seja confirmada a efetiva responsabilidade do terceiro.

³⁸Súmula nº 393/STJ: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

4. DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Como exposto acima, a responsabilidade tributária está diretamente ligada à sujeição passiva tributária e o referido tema tem ganhado cada vez mais relevância dada à modernização da Administração Pública e seu interesse de obter o crédito tributário de forma efetiva e eficaz.

Em regra, o sujeito passivo é o contribuinte, que realiza o fato gerador e tem o dever de recolher o tributo oriundo da obrigação tributária principal. Todavia, essa sujeição passiva pode ser transferida a terceiro que de certa forma é alheio à relação jurídico-tributária formada entre o contribuinte e o sujeito ativo, conforme determinam os artigos 128 a 138 do CTN.

Dentre essas situações, o CTN prevê a hipótese em que o sócio-administrador pode se tornar a figura do responsável e, por essa razão, responderá com seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário contraído pela pessoa jurídica (contribuinte) a qual exerce (ou exerceu) cargo de gerência, se comprovado que os débitos se originaram por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Não obstante todo o regramento disposto no CTN, o novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2016, passou a prever a figura do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Nesse sentido, um dos debates que surgiu com as modificações introduzidas pelo novo Código de Processo Civil é a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, nos casos em que há redirecionamento do processo executivo ao sócio-administrador, que não se reveste da condição de contribuinte.

4.1 Da desconsideração da personalidade jurídica

No direito brasileiro, a personalidade jurídica da sociedade e dos seus sócios e administradores não se confunde, com direitos, obrigações e patrimônio próprios, inconfundíveis entre tais personalidades.

Todavia, embora a regra seja a separação das personalidades das pessoas jurídicas em relação aos seus sócios e administradores, essa garantia não é absoluta e pode ser afastada por meio da desconsideração da personalidade jurídica, com o propósito de coibir a existência de fraudes e abusos de direito.

Como leciona Betina Treiger Grupenmacher³⁹ “não se trata de uma despersonalização da sociedade, mas de um afastamento temporário da personalidade jurídica”.

Ainda, nas lições de Mônica Gusmão⁴⁰:

Não se pode confundir a despersonalização com a desconsideração. Na primeira, a sociedade perde por completo a sua personalidade jurídica, enquanto, na desconsideração, a personalidade jurídica é afastada, temporariamente, para atingir o patrimônio dos sócios que se tenham utilizado da sociedade de forma fraudulenta.

A possibilidade de existir a desconsideração da personalidade jurídica não está livre de condicionantes, pois do contrário estariam diminuídas a autonomia da vontade, a liberdade de organização de negócios e a livre iniciativa, valores elevados à condição de normas principiológicas tidas como fundamentos da ordem econômica constitucionalmente estabelecida⁴¹.

Nesse sentido, existem normas específicas que autorizam a despersonalização completa ou pelo menos a desconsideração da personalidade para o cumprimento de determinadas obrigações, quando a proteção à sociedade é utilizada para cometimento de infrações ou evitar a aplicação de sanções, como é o caso da legislação consumerista (artigo

³⁹GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo: A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo código de processo civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária. *Direito Tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 176.

⁴⁰GUSMÃO, M. *Lições de Direito Empresarial*. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 157.

⁴¹BONITO, Rafael Frattari. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 105.

28 da Lei nº 8.078/90⁴²), ambiental (artigo 4º da Lei nº 9.605/98⁴³) e anticorrupção (artigo 14 da Lei nº 12.846/2013⁴⁴).

O Código Civil em seu artigo 50 também trata da matéria, mas, ao contrário das previsões específicas das legislações citadas, vê-se que o referido dispositivo não trata diretamente da desconsideração da personalidade jurídica, mas disponibiliza meios de ação que se aproximam dos efeitos dessa figura:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

A presença de elementos materiais para a desconsideração da personalidade jurídica é sempre indispensável, pelo que somente se pode falar em desconsideração quando atestados o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, que devem ser devidamente comprovados por quem os alega, sem o estabelecimento de qualquer presunção.

A desconsideração da personalidade jurídica pressupõe decisão judicial ou administrativa com a discriminação da conduta do sujeito e a ilicitude que o relaciona com outra pessoa jurídica ou física, razão pela qual, obviamente, tal decisão deve respeitar a ampla defesa e o contraditório antes que seja promovido qualquer ato expropriatório, que constranja o patrimônio do terceiro envolvido.

4.2 Do incidente de desconsideração da personalidade jurídica introduzido pelo novo Código de Processo Civil

⁴²Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

⁴³Art. 4º Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.

⁴⁴Art. 14. A personalidade jurídica poderá ser desconsiderada sempre que utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei ou para provocar confusão patrimonial, sendo estendidos todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica aos seus administradores e sócios com poderes de administração, observados o contraditório e a ampla defesa.

Conforme mencionado anteriormente, o novo Código de Processo Civil trouxe nos artigos 133 a 137, o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, uma importante ferramenta procedimental, com utilidade em diversos ramos do direito material.

Salienta-se que o novo CPC não regula as hipóteses de cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, mas institui o procedimento processual a que o requerimento do incidente deverá ser submetido pelas partes envolvidas.

O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica poderá ser pleiteado pela parte interessada ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo⁴⁵.

Poderá ser requerido na petição inicial⁴⁶ ou em qualquer fase do processo de forma incidental em qualquer fase do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução de título extrajudicial, sendo aplicável, ainda, à hipótese de desconconsideração inversa da personalidade jurídica⁴⁷.

Quanto a desconconsideração inversa da personalidade jurídica, vale mencionar que o Código de Processo Civil anterior (CPC/1973) não previa tal instituto, razão pela qual a doutrina e a jurisprudência passaram a sustentar a expressão “desconconsideração inversa da personalidade jurídica” como sendo a busca pela responsabilização da sociedade no tocante às dívidas ou atos praticados pelos sócios, utilizando-se para isto a quebra da autonomia patrimonial.

No caso da desconconsideração inversa da personalidade jurídica, atinge-se o patrimônio da sociedade, utilizando-o para responder pelas dívidas do sócio.

A instauração do incidente de desconconsideração será imediatamente comunicada ao distribuidor do fórum para as anotações devidas⁴⁸.

⁴⁵Art. 133. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

⁴⁶Art. 134. § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

⁴⁷Art. 133. § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconconsideração inversa da personalidade jurídica.

⁴⁸Art. 134. §1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

Após a apreciação do pedido de desconsideração formulado na petição inicial ou incidentalmente, caso o juiz entenda que há a probabilidade da existência dos pressupostos aptos a autorizar a desconsideração da personalidade jurídica, admitirá o incidente, caso contrário, intimará o requerente para que demonstre a presença dos pressupostos autorizadores do pedido.

Quando o incidente de desconsideração da personalidade jurídica for requerido na petição inicial, será dispensada a sua instauração em processo apartado, devendo ser citado o sócio ou a pessoa jurídica, como determina o artigo 134, §2º, do CPC⁴⁹.

De toda forma, o sócio da pessoa jurídica ingressa na relação processual na condição de parte, mas permanece com o direito ao procedimento especial previsto na norma, isto é, mesmo assumindo a condição de litisconsórcio eventual, o exercício do direito de defesa será realizado com base no procedimento previsto no incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Pressupor o contrário seria restringir o direito à ampla defesa e ao contraditório do terceiro.

Admitida a probabilidade da desconsideração e instaurado o incidente, será determinada a citação do sócio para que se manifeste no prazo de 15 (quinze) dias e requeira as provas cabíveis, sendo certo que todos os meios de provas serão admissíveis.

Com a instauração do incidente, o terceiro, ao ser trazido para o processo, torna-se réu da demanda incidental de desconsideração, mas não se torna parte na ação principal, salvo se o requerimento for feito na própria petição inicial, pois, neste caso, o sócio ou a sociedade atingido por essa providência será desde logo citado como réu no feito.

Destaca-se que a instauração do incidente de desconsideração de personalidade jurídica terá efeito suspensivo, conforme prevê o artigo 134, §3º, do Código de Processo Civil de 2015⁵⁰.

⁴⁹Art. 134. § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

⁵⁰Art. 134. § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

O objetivo da suspensão do curso do processo principal é, definitivamente, resguardar o patrimônio do suposto responsável tributário de eventuais constrições indevidas, de modo a evitar insegurança jurídica.

Conforme leciona Alexandre Freitas Câmara:

Fica claro, então, que não se está diante da verdadeira e própria suspensão do processo. O que se tem é, apenas, a vedação à prática de certos atos do processo (aqueles que não integram o procedimento incidente), o que perdurará até que o incidente de desconconsideração seja decidido. Há, pois, apenas uma *suspensão imprópria*, assim considerada a vedação temporária à prática de alguns atos do processo, permitida a prática de outros (no caso é permitida a prática dos atos processuais referentes ao processamento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica). Enquanto pendente o incidente, então, os atos que não lhe digam respeito não poderão ser praticados. Fica, de todo modo, ressalvada a possibilidade de prática de atos urgentes, destinados a impedir a consumação de algum dano irreparável, nos restritos termos do disposto no artigo 134.

Encerrada a produção de provas, será proferida decisão, cuja natureza interlocutória permite a interposição do recurso de agravo de instrumento, tal como previsto no artigo 1.015, IV, do Código de Processo Civil de 2015⁵¹.

Por fim, o artigo 137 do CPC⁵² traz que o acolhimento do pedido de desconconsideração tornará ineficaz a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, em relação ao requerente.

No âmbito do Direito Tributário, o incidente em comento constitui relevante ferramenta para imputação da responsabilidade dos sócios-administradores da pessoa jurídica em virtude de atos praticados após a constituição do crédito tributário, caso não tenha feito parte do processo administrativo e, portanto, não pode se defender naquela esfera.

4.3 Aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal

⁵¹Art. 1.015. Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre:
IV - incidente de desconconsideração da personalidade jurídica;

⁵²Art. 137. Acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

Conforme disposto acima, a desconsideração da personalidade jurídica é o expediente que supera os efeitos da personalização, notadamente a autonomia patrimonial, para atrair a responsabilidade pessoal dos sócios e/ou administradores por obrigações contraídas pela sociedade.

Com o advento do novo Código de Processo Civil, passou a vigorar a figura do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, hipótese processual totalmente inovadora prevista no ordenamento jurídico.

Pela leitura do artigo 134 do Código de Processo Civil de 2015, verifica-se que o incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença, bem como na execução fundada em título executivo extrajudicial:

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

Destarte, por ter cabimento na execução fundada em título executivo extrajudicial, confere-se que o incidente é cabível nas execuções fiscais propostas pelo Fisco, em atenção ao artigo 784, IX, do novo CPC:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

Parte da doutrina entende que por se tratar de cobrança pela via executiva da Dívida Ativa da Fazenda Pública, regida pela Lei nº 6.830/80, deve-se levar em consideração a ausência de norma específica na legislação especial em sentido contrário, desde que não exista incompatibilidade e conflito entre a norma especial e as regras gerais do CPC, para aplicação da nova geral processual.

Portanto, neste caso, a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, em razão da ausência de previsão na Lei nº 6.836/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa do Fisco, com base em entendimento do STJ (REsp nº 1.431.155/PB), mostra-se plenamente possível.

Desta forma, pode-se concluir que o incidente de descon sideração, previsto no novo CPC, por se tratar de um instrumento processual, é aplicável nas execuções fiscais, especialmente para os casos em que se apura a responsabilidade tributária.

Além disso, a utilização da via do incidente de descon sideração da personalidade jurídica para conferir casos de responsabilidade tributária não impede a efetividade das medidas de urgência previstas no CPC de 2015 em desfavor do responsável, já que o procedimento do incidente não proíbe o uso das tutelas de urgência, previstas nos artigos 300 e seguintes do novo Código de Processo Civil.

A utilização do incidente processual garante ao sujeito responsabilizado, após a constituição do crédito tributário na esfera administrativa, os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Conforme observado por José Rogério Cruz e Tucci⁵³, essa foi uma preocupação do legislador desde a elaboração do Anteprojeto do novo CPC:

No que se refere ao princípio do contraditório, é se assinalar-se que o objetivo precípua da Comissão de Juristas que elaborou o respectivo Anteprojeto do CPC veio revelado na própria exposição de motivos, ao ser enfatizado, como todas as letras, que: “A necessidade de que fique evidente a *harmonia da lei ordinária em relação à Constituição Federal da República* fez com que se incluíssem no Código, expressamente, princípios constitucionais, na sua versão processual. Por outro lado, muitas regras foram concebidas, dando concreção a princípios constitucionais, como, por exemplo, *as que preveem um procedimento, com contraditório e produção de provas, prévio à decisão que descon sidera da pessoa jurídica, em sua versão tradicional, ou às “avessas”*. Está expressamente formulado a regra no sentido de que o fato de o juiz estar diante de matéria de ordem pública não dispensa a obediência ao princípio do contraditório (...).”

No âmbito do Direito Tributário, o manejo do incidente de descon sideração da personalidade jurídica traz grandes vantagens para os sócios-administradores que muitas vezes se tornam responsáveis tributários pelo crédito tributário da sociedade (contribuinte) e devem comprovar, ou produzir prova negativa, quando aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

⁵³TUCCI, José Rogério Cruz e. *Supremacia da garantia do contraditório no novo Código de Processo Civil*. In: Revista Consultor Jurídico. São Paulo: 28.04.2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-abr-28/paradoxo-corte-supremacia-garantia-contraditorio-cpc>. Acesso em: 17/10/2016.

4.4 Aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para responsabilização do sócio-administrador

Em alguns casos os sócios-administradores da sociedade inadimplente podem acompanhar e produzir contraditório na esfera administrativa, todavia, a efetiva desconsideração da personalidade jurídica do contribuinte opera-se no âmbito das execuções fiscais, quando (i) não foram encontrados bens da empresa para satisfazer a pretensão fazendária e (ii) quando for atestada a prática de uma das infrações arroladas no artigo 135 do CTN, oportunidade em que o Fisco requerer seja o feito executivo redirecionado para os responsáveis tributários⁵⁴.

A verificação dos pressupostos necessários à desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária envolve, obrigatoriamente, a produção de provas suficientes para afastar a alegação do Fisco de que houve a prática de excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos, ou mesmo acerca da dissolução irregular da pessoa jurídica.

Por certo, normalmente, o responsável tributário, no caso, o sócio-administrador, não consegue ilidir a sua responsabilidade de plano, por meio da exceção de pré-executividade, via processual que não admite a dilação probatória, de modo que a efetiva comprovação muitas vezes ocorre no âmbito dos Tribunais Superiores, quando já houve a constrição patrimonial do sócio-administrador, seja de forma devida (com a apresentação de garantia), seja de forma indevida (com o bloqueio de bens por decisão judicial).

Nesse sentido, conforme suscitado acima, o procedimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no novo Código de Processo Civil constitui importante ferramenta para imputação da responsabilidade dos sócios-administradores da pessoa jurídica pelo crédito tributário em exigência, por se tratar de instrumento processual que admite a dilação probatória.

Cabe ressaltar que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos casos em que o Fisco pretende responsabilizar o sócio-administrador será cabível quando este

⁵⁴GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Grandes questões atuais do direito tributário*, 19º volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2015, p. 21 e 22.

não fez parte do processo administrativo que promoveu a constituição do crédito tributário e, portanto, não pode se defender naquela esfera.

De toda sorte, nos casos em que o sócio-administrador figurar na certidão de dívida ativa, sem ter participado do processo administrativo, será plenamente cabível o procedimento do incidente de descon sideração, com base no artigo 3º, parágrafo único, da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80)⁵⁵, uma vez que a presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, o que certamente surgirá com o incidente.

É verdade que a imputação da responsabilidade tributária não constitui, em essência, uma descon sideração da personalidade jurídica, porém, na prática, produz tal efeito, pois não se pode deixar de considerar a vinculação do sócio-administrador a uma obrigação tributária da pessoa jurídica (contribuinte) como medida semelhante à própria descon sideração⁵⁶.

Conforme sustenta Betina Treiger Gruppenmacher, o que se verifica na jurisprudência é a responsabilização pessoal de sócios-administradores, sem que tenham efetivamente praticado qualquer dos atos estipulados no artigo 135 do CTN, o que permite concluir que, embora a regra do referido dispositivo não contemple hipóteses de descon sideração da personalidade jurídica e, sim, de responsabilidade pessoal dos sujeitos nela arrolados⁵⁷, a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica confere maior segurança jurídica às partes envolvidas, que poderão, por meio de dilação probatória, comprovar a subsunção ou não das hipóteses do artigo 135 do CTN.

No caso da Lei de Execução Fiscal, Lei nº 6.830/80, não há dispositivo que discipline a forma do redirecionamento da execução fiscal para os sócios da pessoa jurídica e justamente pela falta de um procedimento específico tem levado a jurisprudência a,

⁵⁵Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

⁵⁶QUEIROZ, Mary Elbe; JÚNIOR, Antonio Carlos F. de Souza Júnior. Artigo “O incidente de descon sideração da personalidade jurídica no CPC/2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões” *in* Novo cpc e o processo tributário – São Paulo: FocpFiscal, 2015, p. 269.

⁵⁷GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo: A aplicação do incidente de descon sideração de personalidade jurídica, previsto no novo código de processo civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária. *Direito Tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 179.

praticamente, inverter o ônus da prova nos casos de redirecionamento, o que prejudica o contraditório e a ampla defesa nas situações que envolvem redirecionamento da execução fiscal para o sócio-administrador com fundamento na hipótese de responsabilidade tributária prevista no CTN⁵⁸.

Com a aplicação do incidente em vigor pelo Código de Processo Civil de 2015, a desconsideração da personalidade jurídica permite a configuração do contraditório e da ampla defesa para que sejam imputadas a responsabilidade tributária e as suas consequências jurídicas.

Atualmente, não localizado o devedor ou bens penhoráveis, o Fisco simplesmente pede a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da execução fiscal que deduz ter incorrido nas hipóteses do artigo 135 do CTN, ou mesmo pelas situações abrangidas pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, como na dissolução irregular da sociedade, sendo que tais requerimentos ao serem deferidos pelos magistrados resultam no redirecionamento da execução fiscal ao responsável tributário, normalmente acompanhado do bloqueio dos bens pessoais do sócio-administrador, sem que este tenha qualquer relação com a origem do crédito tributário, ou mesmo sem a comprovação da prática de atos com excesso de poder, contrários à lei, contrato social ou estatuto.

E, conforme mencionado anteriormente, nestas situações, ao sócio-administrador somente resta apresentar defesa nos autos da execução fiscal, seja por meio da exceção de pré-executividade, a qual não admite dilação probatória, seja pela via dos embargos à execução fiscal, em que fica obrigado a apresentar garantia no valor integral da exigência fiscal, nos termos do artigo 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80⁵⁹.

Nesse sentido, sustentam Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado⁶⁰:

⁵⁸QUEIROZ, Mary Elbe; JÚNIOR, Antonio Carlos F. de Souza Júnior. Artigo “O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC/2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões” in *Novo cpc e o processo tributário* – São Paulo: FocpFiscal, 2015, p. 272.

⁵⁹Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:
§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

⁶⁰SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Grandes questões atuais do direito tributário*, 19º volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2015, p. 175.

A vantagem da discussão a respeito da responsabilidade ocorrer em procedimento específico, no qual as partes são ouvidas previamente e podem produzir provas, é a de reduzir a probabilidade de que se prolatem decisões equivocadas e apressadas, visto que o novo Código (apenas) deixa clara a necessidade não só de uma prévia demonstração por parte do autor do requerimento a respeito da presença dos requisitos que justificariam seu deferimento, mas também a indispensabilidade de se ouvirem os réus e possíveis réus (os sócios em desfavor de quem a desconsideração é requerida), previamente à prolação de qualquer decisão a respeito.

Além disso, a desconsideração da personalidade jurídica somente ocorrerá após a decisão judicial que acolher definitivamente o pedido, o que, por si só, já guarda segurança jurídica ao responsável, de modo a evitar entendimentos equivocados que possam causar constrangimento ao sócio-administrador em relação ao seu patrimônio pessoal.

Sobre o tema de responsabilidade de terceiros, antes mesmo da vigência do Código de Processo Civil de 2015, Renato Lopes Becho já sugeria que quando comprovada a insolvência na execução fiscal, deveria o feito ser sobrestado, nos termos do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, até que corresse procedimento administrativo para a responsabilização do terceiro, ou até a ocorrência da prescrição intercorrente⁶¹.

No entanto, como menciona Betina Treiger Gruppenmacher⁶², a compreensão de que as hipóteses do artigo 135 do CTN estão diretamente relacionadas à desconsideração da personalidade jurídica não é unânime na doutrina, razão pela qual há quem entenda que a responsabilização pessoal dos sócios-gestores, naquelas hipóteses, opera-se independentemente da desconsideração da personalidade jurídica.

É o que entende Paulo Roberto Lyrio Pimenta, ao afirmar que “para que os sócios sejam responsabilizados no âmbito das ações de execução fiscal, não será necessária a utilização do incidente em tela, como alguns autores mais apressados estão defendendo”.

E conclui:

Quanto ao art. 135, à primeira vista poder-se-ia pensar na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, posto que parte da premissa da prática de ato ilícito. No entanto, a lei é ainda mais enfática na atribuição de responsabilidade

⁶¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 594/595.

⁶²GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo: A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo código de processo civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária. *Direito Tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 177.

própria aos sócios, diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, ao prescrever que “são *pessoalmente responsáveis*” pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. Não se pode admitir que a lei regule a figura da desconsideração, em tais situações, pois os sujeitos indicados por esse enunciado prescritivo já são responsáveis pelas dívidas das sociedades, nas hipóteses ali indicadas.

Ainda, sobre o tema, a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento dos Magistrados (“ENFAM”), ao realizarem o Seminário “O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil”, editaram o Enunciado nº 53, que afirma que “o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”, sendo que o referido Enunciado já vem sendo utilizado em decisões judiciais⁶³ para fundamentar a não aplicação do incidente.

4.5 O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o processo administrativo fiscal

O artigo 15 do novo Código de Processo Civil estabelece que “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhe serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

Ressalta-se que os conceitos de subsidiariamente e supletivamente não são sinônimos. Segundo o Dicionário Digital da Língua Portuguesa Caldas Aulete, subsidiário indica a condição daquele que “subsídia, auxilia”⁶⁴, enquanto supletivo a condição daquele que “completa, que serve de suplemento”⁶⁵.

Pela interpretação das regras novo CPC, especialmente aquelas referentes às normas fundamentais do processo civil (capítulo I), verifica-se que o legislador pretendeu estabelecer uma unidade do processo, aplicável não apenas ao processo civil, mas aos

⁶³TRF 3ª Região, Terceira Turma, AI - 584331 - 0012070-68.2016.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal Carlos Muta, julgado em 25/08/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:02/09/2016)

⁶⁴Dicionário Digital Caldas Aulete. Disponível em: <http://www.aulete.com.br/subsidiario>. Acesso em: 15 out. 2016.

⁶⁵Dicionário Digital Caldas Aulete. Disponível em: <http://www.aulete.com.br/supletivo>. Acesso em: 15 out. 2016.

processos judiciais e aos administrativos, sendo que para o presente estudo importa o processo administrativo fiscal.

Assim, as disposições do novo Código de Processo Civil poderão subsidiar e suplementar a aplicação das leis que regulam os processos administrativos fiscais, desde que as normas que os regulam prevaleçam quando em conflito com as normas do novo CPC, por imposição do critério de especialidade da norma regulatória do processo administrativo.

Para Betina Treiger Gruppenmacher⁶⁶, não obstante a legislação regulatória dos processos administrativos fiscais nas esferas federais, estaduais e municipais não contempla a possibilidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, permitindo vislumbrar a aplicação subsidiária ou supletiva do novo CPC, não é possível a sua instauração no âmbito administrativo.

Todavia, diante da inaplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica ao processo administrativo, caso a Administração Pública verifique a prática de ilícito antes da lavratura do auto de infração, deverá incluir o responsável tributário no respectivo ato administrativo, propiciando-lhe, desde logo, juntamente com a pessoa jurídica, a possibilidade de impugnação e produção de defesa, em respeito aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

⁶⁶GRUPENMACHER, Betina Treiger. “A aplicação do incidente de desconconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo código de processo civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária”. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Betina-Treiger-Gruppenmacher.pdf>. Acesso em: 15 out 2016.

CONCLUSÃO

Considerando as premissas construídas no presente estudo, destaca-se que a obrigação tributária é o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, sendo que este último pode ser aquele diretamente relacionado com o fato gerador, ou que de certa maneira tenha relativa ligação com o fato, denominados contribuinte e responsável, respectivamente.

O CTN dispõe que a responsabilidade pode ser dividida em responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações.

O presente estudo trata da responsabilidade pessoal do sócio-administrador disposta no artigo 135, III, do CTN, que se enquadra especificamente na responsabilidade de terceiros, e se caracteriza nas hipóteses em que os créditos correspondentes a obrigações tributárias sejam resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

De suma importância ressaltar que o sócio deve estar revestido da condição de administrador da pessoa jurídica à época do fato gerador, pois a mera condição de sócio não é suficiente para caracterizar a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN.

No entanto, o que se verifica concretamente é a responsabilização pessoal dos sócios-administradores sem que tenham de fato praticado qualquer dos atos determinados no artigo 135 do CTN, especialmente nos casos de redirecionamento da execução fiscal, ou mesma da inclusão do nome do sócio na certidão de dívida ativa sem que tenha participado do processo administrativo que constituiu o crédito.

Não obstante as defesas previstas pela legislação cabíveis ao sócio-administrador nos casos em que há o redirecionamento da execução fiscal, parece possível que seja instaurado o novo instituto do incidente de desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica, previsto nos artigos 133 a 136 do novo CPC para apurar a responsabilidade tributária.

Isso porque, embora a regra seja a responsabilidade pessoal do terceiro, a instauração do novo instituto do incidente de desconsideração da personalidade jurídica conferirá maior segurança jurídica às partes envolvidas, que poderão, por meio de produção de provas, comprovar a ofensa ou não às hipóteses do artigo 135 do CTN, sem o risco de eventual constrição patrimonial, haja vista que a execução fiscal ficará suspensa.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BONITO, Rafael Frattari. **Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Placido, 2016.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. On-line, Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. On-line: Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. On-line. Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2016**. Código de Processo Civil. On-line. Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. On-line. Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. On-line. Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. On-line. Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993**. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. On-line, Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm. Acesso em 28/09/2016.

BRASIL, **Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. On-line. Disponível na Internet: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9605.htm. Acesso em 28/09/2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. – 9. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2006.

Dicionário Digital Caldas Aulete. Disponível em: <http://www.aulete.com.br>. Acesso em: 15 out. 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. “A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo código de processo civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária”. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Betina-Treiger-Gruppenmacher.pdf>. Acesso em: 15 out 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo: A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo código de processo civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária. **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Grandes questões atuais do direito tributário**, 19º volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2015.

GUSMÃO, M. **Lições de Direito Empresarial**. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 3ª Ed. – Niterói, RJ: Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito tributário: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Grandes questões atuais do direito tributário**, 19º volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.