

O CABIMENTO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AOS ADMINISTRADORES. ANÁLISE COMPARATIVA DOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS PORTUGUÊS E BRASILEIRO

Bibiana de Araújo e Silva Vasconcellos*

Resumo: Em Portugal, as questões sobre matéria da reversão da execução fiscal aos administradores restam saturadas e foram consolidadas todas as hipóteses de culpabilidade subjetiva e objetiva na Lei Geral Tributária. O Código de Procedimento e Processo Tributário dispõe sobre o trâmite completo administrativo e processual português. No Brasil, não há sequer processo jurídico fiscal ou sentença judicial com força vinculativa de coisa julgada precedente à Execução Fiscal. Os direitos e garantias constitucionais ao devido processo legal, ao duplo grau de jurisdição e ao contraditório, bem como a falta de regulamentação processual fiscal e de uma instituição jurídica especializada em Direito Tributário geram insegurança jurídica às Execuções Fiscais. A Certidão de Dívida Ativa, a prova pré-constituída do Fisco, é gerada ao final do contencioso administrativo julgado por câmaras incompetentes. Analisaremos como se comportam e se complementam a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil. Com o advento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica disposto no Código de Processo Civil de 2015, surgiu a discussão acerca do cabimento deste instrumento processual na Execução Fiscal visando à

* Mestre em Ciências Jurídico-Empresariais, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

responsabilidade tributária dos administradores pelas dívidas das sociedades.

Palavras-chave: execução fiscal; redirecionamento; responsabilidade tributária; direito comparado; personalidade jurídica.



Devemos em consideração que as pessoas jurídicas inadimplentes frequentemente são constituídas como fachada para atividades irregulares na tentativa de violação do sistema fiscal ou mesmo fuga da malha fina efetuada pela Receita Federal.

Em que pese a importância do volume econômico da atividade tributária das pessoas coletivas nos cofres do Tesouro Nacional, a relevância do tema proposto está ancorada, principalmente, na facilidade que os administradores encontram em burlar os pagamentos tributários para benefício próprio, sem levar em conta os interesses das pessoas coletivas.

Uma vez que são os próprios gestores que comandam as atividades tributárias das pessoas jurídicas que administram, as fraudes e evasões fiscais manipuladas dolosamente, e também a culpa objetiva em certos casos, geram responsabilidade tributária com a pretensão de atingir o patrimônio dos administradores que agiram de má-fé.

Por meio do instituto da responsabilidade tributária, o Estado repassa o dever de pagamento dos tributos dos contribuintes aos responsáveis tributários, ou seja, terceiros que não eram devedores originais da dívida tributária, com a finalidade de garantir o pagamento do débito tributário, além de punir irregularidades e violações de deveres cometidas.

O alcance aos bens dos administradores pelo instituto da responsabilização tributária pelas dívidas das pessoas jurídicas que gerenciam atua como um estímulo ao devido cumprimento das obrigações tributárias do devedor original. Sobre tal aspecto,

considera Campos¹ o seguinte:

O fato de responder com seu patrimônio pelas dívidas tributárias da sociedade certamente influencia a atuação do gestor, sobretudo quanto à priorização dos pagamentos em casos de dificuldades financeiras da empresa. Por isso, parece certo que a responsabilização dos gerentes estimula o cumprimento das obrigações tributárias pelas sociedades, atuando como um instrumento de prevenção ou mesmo de pressão.

Em Portugal, a responsabilidade tributária dos administradores é subsidiária em relação à pessoa coletiva e solidária entre os outros gestores e administradores. Todo o trâmite do processo legal está disposto no Código de Procedimento e Processo Tributário.

O Tribunal Administrativo decide judicialmente acerca da responsabilidade dos órgãos administradores das sociedades por meio da Reversão da Execução Fiscal.

Os requisitos apreciados no despacho da reversão são o exercício efetivo das funções de gerência, a presumível insuficiência patrimonial da pessoa coletiva e a culpa provada ou presumida do responsável subsidiário².

O direito de audição prévia ao chamamento no processo de execução fiscal é garantido aos responsáveis subsidiários. A par disso, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves³ complementam afirmando que “a reversão fiscal concretiza-se através da citação dos responsáveis subsidiários, porém, previamente à sua efectivação é imperiosa a realização da audição dos hipotéticos responsáveis subsidiários - nº 4º do artigo 23º da Lei Geral Tributária - devendo a sua notificação ser feita através de carta registada, conforme previsto no nº4 do artigo 60º da Lei Geral Tributária”.

¹ CAMPOS, Gustavo Guimarães de. Execução Fiscal e Efetividade - Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

² CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4º Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 223.

³ MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 380 e 381.

Os responsáveis subsidiários executados por meio da reversão dos processos de execução fiscal possuem muitas alternativas de defesa ao despacho da reversão, dentre elas estão previstas legalmente a oposição e a reclamação.

Segundo Leite Campos⁴, a prerrogativa da excussão “significa que antes de revertida a execução contra o responsável subsidiário, devem ter sido penhorados e vendidos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários”.

A qualquer tempo, o Benefício da Excussão garante aos devedores subsidiários que o patrimônio da sociedade devedora originária seja completamente executado antes dos bens dos administradores, ou seja, a Reversão aos administradores pode ser suspensa e até mesmo extinta, caso encontrem novos bens penhoráveis da sociedade devedora originária que cubram os valores devidos em qualquer momento do trâmite processual.

No regime legal português, não há o afastamento da personalidade jurídica para a devida responsabilização do gestor, visto que a sociedade continua sendo a devedora original e principal da dívida tributária⁵, mantendo-se a sua responsabilidade⁶ como salvaguarda do benefício da excussão⁷.

No Brasil, não há decisão judicial com força vinculativa de coisa julgada prévia à inscrição na Certidão de Dívida Ativa. Uma vez inscrito, o devedor pode ser executado por meio da Lei de Execuções Fiscais.

Ou seja, a emissão da Certidão de Dívida Ativa, com caráter de título executivo extrajudicial, contém o nome do

⁴ CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4º Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 223.

⁵ CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais. Coimbra: Almedina, 2000, p. 473.

⁶ Vide artigo 23º., n.º. 2 e 6, da Lei Geral Tributária.

⁷ Segundo Mário Julio de Almeida Costa, o benefício da excussão “consiste no direito que pertence ao fiador de recusar o cumprimento enquanto não estiverem executados todos os bens do devedor principal”, in *Noções de Direito Civil*, 2ª edição, Coimbra: Almedina, 1985, página 219.

devedor - contribuinte e responsáveis -, o fundamento legal da responsabilidade e o número do contencioso administrativo que ensejou apuração da responsabilidade⁸, e desonera a Administração Tributária de colher mais provas no âmbito da Execução Fiscal⁹.

No momento em que a Administração Tributária colhe provas da responsabilidade no procedimento administrativo e inscreve o nome do administrador juntamente com o da pessoa jurídica no título executivo extrajudicial, é invertido o ônus da prova e cabe ao gestor comprovar a ausência das circunstâncias que implicam a responsabilidade tributária¹⁰.

⁸ Coaduna-se a este a lição de Leandro Paulsen, que reforça o entendimento de que “a certidão de dívida ativa, para construir título idóneo e suficiente ao redirecionamento da execução contra o responsável, deve apontar não apenas o seu nome, mas também o fundamento legal da responsabilidade e o número do processo administrativo que apurado o seu pressuposto de fato específico e ensejada a defesa do responsável”, in Responsabilidade Tributária: Processo Administrativo e Execução Fiscal, Revista Jurídica Empresarial, maio/junho, 2009.

⁹ Recurso Especial nº. 1.101.728/SP. EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 23/03/2009). Grifo nosso.

¹⁰ Recurso Especial nº. 1.104.900/ES. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA

Os dispositivos legais não são claros a respeito do sujeito ao qual cabe o ônus da prova e tampouco qual prova é necessária na devida responsabilização tributária dos administradores das pessoas jurídicas. Com isso, recorreremos à jurisprudência, especialmente do Superior Tribunal de Justiça e também à doutrina, com a pretensão de resolver tais lacunas.

Cabe ao Fisco, tanto no procedimento administrativo¹¹, quanto no processo judicial¹², a apuração das provas de conduta

EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, *mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"*. 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (Superior Tribunal de Justiça, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 25/03/2009). Grifo nosso.

¹¹ REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 15, n.º 75, mai./jun. 2007, p. 32.

¹² Recurso Especial nº. 1591419/DF. EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MICROEMPRESA. EXTINÇÃO REGULAR. INCLUSÃO DO SÓCIO-GERENTE NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. ART. 9º DA LC N. 123/2006. ARTIGOS 134, VII, E 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA 1. O art. 9º, § 4º, da LC n. 123/2006 não estabelece hipótese nova para o reconhecimento da responsabilidade tributária do sócio-gerente de micro e pequenas empresas, tratando tão somente da possibilidade de baixa do ato constitutivo da sociedade empresária e esclarecendo que a consumação desse fato não implica em extinção de eventuais obrigações tributárias nem da responsabilidade tributária. 2. Esse dispositivo remete às hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos artigos 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional. 3. *Enquanto a*

dolosa ou culposa dos administradores para a devida responsabilização tributária nos moldes dos artigos 134º e 135º do Código Tributário Nacional.

O *caput* do artigo 142º do Código Tributário Nacional define o objetivo do procedimento administrativo, cabível à Administração Fazendária, no sentido de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, contribuinte original e responsáveis tributários e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Os julgadores de primeira instância dos contenciosos administrativos fiscais federais não são técnicos juristas, mas, sim, auditores fiscais.

Em segunda instância, na composição paritária, as Câmaras - os órgãos julgadores dos contenciosos administrativos - são compostos por representantes da Fazenda e por representantes dos contribuintes, indicados por entidades de classe de representatividade nacional.

Se não bastasse essa estrutura carente de juristas, como o número de julgadores é par, o voto do presidente da câmara,

responsabilidade subsidiária de que trata o inciso VII do art. 134 do CTN está limitada ao patrimônio social que subsistir após a liquidação, a responsabilidade pessoal decorrente da aplicação do art. 135, III, do CTN não encontra esse limite, podendo o sócio responder integralmente pelo débito com base em seu próprio patrimônio, independente do que lhe coube por ocasião da extinção da pessoa jurídica. 4. Na prática, em execução fiscal proposta em desfavor de micro ou pequena empresa regularmente extinta, é possível o imediato redirecionamento do feito contra o sócio, com base na responsabilidade prevista no art. 134, VII, do CTN, cabendo-lhe demonstrar a eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos. Feita essa demonstração, se o nome do sócio não estiver na CDA na condição de corresponsável, *cabará ao fisco comprovar as situações que ensejam a aplicação do art. 135 do CTN, a fim de prosseguir executando os débitos que superarem o crédito recebido em face da liquidação da empresa.* 5. Hipótese em que, considerada a situação fática descrita no acórdão a quo, a qual revela ter havido liquidação regular da pessoa jurídica, deve-se reconhecer a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, com base no art. 134, VII, do CTN. 6. Recurso especial provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 20/09/2016.) Grifo nosso.

obrigatoriamente um representante da Fazenda, vale por dois¹³.

Diante deste cenário suscetível de corrupção derivada de influência política, é enfraquecida a eficácia do título executivo extrajudicial - a Certidão de Dívida Ativa -, e portanto, a Execução Fiscal (o processo judicial) perde seu elemento substancial de prova pré-constituída.

É indispensável a coleta dos elementos probatórios no procedimento administrativo investigativo realizado pelo Fisco para fundamentar o lançamento e a posterior emissão da Certidão de Dívida Ativa¹⁴.

Não ocorre coisa julgada nas decisões administrativas, na medida em que estes julgamentos sem caráter definitivo são suscetíveis de revisão pelo processo jurídico. Portanto, os sujeitos passivos da relação tributária, quando vencidos no procedimento administrativo, podem recorrer ao Poder Judiciário visando a discutir matéria anteriormente examinada na esfera administrativa¹⁵.

O Poder Judiciário conduz os processos em matéria tributária nos termos da Lei de Execuções Fiscais n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, no âmbito da justiça comum estadual e federal, uma vez que não há justiça especializada com juízes devidamente habilitados na matéria fiscal nos moldes do Tribunal Administrativo do ordenamento jurídico português.

Cumprido salientar que os magistrados da Justiça comum deparam-se, todos os dias, com uma quantidade enorme de situações das mais diversas possíveis e, embora muito bem habilitados para exercer suas funções, encontram dificuldades

¹³ ROCHA, Sergio Andre. Por uma Justiça Tributária Especializada, *in* <<http://cnc.org.br/noticias/por-uma-justica-tributaria-especializada-sergio-andre-rocha-e-advogado-do-escritorio-bastos>> Disponível em 13/11/2006.

¹⁴ A Certidão de Dívida Ativa é o título executivo extrajudicial que enseja o ajuizamento da Execução Fiscal e, portanto, tem presunção de liquidez e certeza, nos termos dos artigos 783º e 784º, IX, do Código de Processo Civil, artigo 204º, do Código Tributário Nacional e artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais n.º 6.8830/80.

¹⁵ FERREIRA, Abel Henrique. Direito Tributário em Questão. Número 5. Porto Alegre: Revista da Fundação da Escola Superior de Direito Tributário, 2010, página 22.

resultantes da complexidade de conhecimento específico¹⁶ necessário para julgar da melhor forma os litígios tributários.

Acrescemos a este quadro desregrado o volume em quantidade enorme de demandas judiciais em matéria tributária sendo julgados por magistrados especializados em matéria processual cível e completamos o cenário caótico das Execuções Fiscais no ordenamento jurídico brasileiro.

A Lei de Execuções Fiscais é um instrumento legislativo ordinário brasileiro que dispõe o seguinte no seu artigo 1º: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

O redirecionamento da demanda executiva ao gestor responsável tributário em caráter pessoal, e não subsidiário, com base legal prevista no artigo 135º, inciso III do Código Tributário Nacional, vigente no Brasil, requer indiscutivelmente a prévia desconsideração da personalidade jurídica para sua devida efetividade.

Isso ocorre para atingir exclusivamente os bens dos administradores e excluir completamente a pessoa jurídica devedora original do pólo passivo da obrigação tributária.

O artigo 50º do Código Civil dispõe sobre a obrigação dos administradores a responder com seu patrimônio pessoal aos débitos da pessoa jurídica em casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial pelo abuso da personalidade jurídica. A

¹⁶ Sobre a complexidade da legislação em diferentes ramos do Direito, Dêneron Dias sustenta que “se a complexidade da normatização legal resultou nos advogados se especializando em Direito Tributário, Direito Ambiental, Direito Civil (em geral), Direito de Família, Direito Comercial (em geral), Direito Falimentar, Direito Agrário, Direito Administrativo, Direito do Consumidor, dentre outros mais, não é razoável esperar-se que um órgão julgador detenha amplos conhecimentos em todas estas áreas. Contudo, as Câmaras e Turmas Cíveis, nos Tribunais da Justiça Comum, diariamente se deparam com questões pertinentes a todas estas áreas e outras mais”, *in* Da Necessidade, nos Tribunais, de Câmaras e Turmas Especializadas em Direito Tributário. Disponível em <www.direitonet.com.br/artigos/>, na data de 04/08/2016.

respeito deste dispositivo legal, ensina Wald¹⁷:

A regra do art. 50 do Código Civil é de natureza excepcional e restritiva e só deve incidir nas situações expressamente identificadas no dispositivo legal, não implicando em descontinuidade da atividade empresarial ou extinção da sociedade.

Vale lembrar que o Direito Tributário não se submete hierarquicamente ao Direito Civil. Existe uma compatibilização dos preceitos civis e tributários, uma concordância dos institutos no ordenamento jurídico na busca pela harmonização constitucional¹⁸.

No tocante à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, Ricardo Mariz de Oliveira leciona¹⁹:

No âmbito do Direito Tributário, sempre houve casos em que a desconsideração da personalidade jurídica foi adotada como meio de coibir a evasão fiscal, agora, portanto, ganhando o reforço da norma escrita.

Botallo assenta o entendimento na doutrina de que a incidência do ônus da prova cabe ao Fisco nos casos de obrigação tributária a cargo da sociedade decorrente de alguma das causas apontadas no artigo 50º do Código Civil alinhado ao artigo 135º do Código Tributário Nacional²⁰.

A Certidão de Dívida Ativa possui presunção de certeza e liquidez. Portanto, a prova de inexistência de responsabilidade é trabalhosa, por isso, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o recurso cabível de afastamento da presunção de legitimidade do título executivo extrajudicial são os Embargos do Devedor

¹⁷ WALD, Arnaldo; MORAES, Luiza Rangel de. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 233.

¹⁸ “Hoje está claro, para todos, não existir um problema de coordenação entre Direito Tributário e Direito Civil, como que a prevalecer um ou outro, como se fossem “ordens jurídicas” distintas ou alguma espécie de subordinação (...) a prevalência seja exclusivamente do Direito Constitucional.”, TORRES, Heleno Tavera. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 78.

¹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 194.

²⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 193.

propostos pelo administrador, com o objetivo de dilatar o prazo de produção de provas.

Quanto à responsabilização dos administradores que não foram inscritos juntamente à pessoa jurídica na Certidão de Dívida Ativa, o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se no sentido de o ônus da prova dos elementos caracterizadores da responsabilidade nestes casos, enquadrados no regime do artigo 135º do Código Tributário Nacional, também recair sobre o Fisco²¹.

²¹ AgRg no Agravo de Instrumento nº. 1.346.462/RJ. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÓCIOS QUE NÃO CONSTAM DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E QUE SE RETIRARAM DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA ANTERIORMENTE À DISSOLUÇÃO IRREGULAR. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. SÚMULA N. 83 DO STJ. 1. Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento em razão da ausência de prequestionamento e porque o entendimento jurisprudencial pacífico do STJ é contrário à pretensão recursal. 2. Pelo fato de não se constatar o respectivo prequestionamento, o recurso especial não merece ser conhecido quanto à alegação de violação dos artigos 105 e 123 do Código Tributário Nacional, bem como do art. 6º, § 1º, da LICC, porquanto só o efetivo debate a respeito da matéria contida nos dispositivos legais tidos por violados é que caracteriza referido requisito. Incidência da Súmula n. 282 do STF. 3. *É pacífico no âmbito da Primeira Seção do STJ o entendimento de que o redirecionamento de execução fiscal a sócios que não constam da certidão de dívida ativa como co-responsáveis tributários está vinculada à comprovação, por parte da exequente, dos requisitos do art. 135 do CTN.* Matéria decidida em sede de recurso representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC. Precedentes: REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 23/03/2009; AgRg no Ag 1.265.124/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/05/2010. 4. A presunção de dissolução irregular da sociedade empresária, conquanto fato autorizador do redirecionamento da execução fiscal à luz do preceitua a Súmula n. 435 do STJ, não serve para alcançar ex-sócios, que não mais compunham o quadro social à época da dissolução irregular e que não constam como co-responsáveis da certidão de dívida ativa, salvo se comprovada sua responsabilidade, à época do fato gerador do débito exequendo, decorrente de excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN. Precedentes: EREsp 100739/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 28/02/2000; EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 01/02/2011; REsp 1.217.467/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/02/2011; REsp 824.503/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 13.8.2008; REsp 728.461/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 19/12/2005. 5. Agravo regimental

A Excelentíssima Ministra do Superior Tribunal de Justiça Eliana Calmon esclarece que “a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional é subjetiva e refere-se às infrações à lei comercial, civil, trabalhista etc., e não ao mero inadimplemento da obrigação tributária”²².

A mera insuficiência patrimonial não fundamenta a propositura do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica²³. E apenas o descumprimento do pagamento do débito também não justifica a responsabilidade tributária do gestor, pois o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, conforme já pacificado pelo Supremo Tribunal de Justiça²⁴.

não provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicado em 24/05/2011). Grifo nosso.

²² Recurso Especial nº. 923909/RS. EMENTA: TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO - ÔNUS DA PROVA - CREDOR - RESPONSABILIDADE OBJETIVA: IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES. 1. *Esta Corte fixou o entendimento no sentido de que para haver o redirecionamento da execução fiscal ao terceiro que não consta na CDA, com base no art. 135 do CTN, faz-se mister a prova da responsabilidade tributária pela Fazenda Pública.* 2. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é subjetiva e refere-se às infrações à lei comercial, civil, trabalhista etc., e não ao mero inadimplemento da obrigação tributária. 3. Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 14/08/2008). Grifo nosso.

²³ Súmula nº. 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” (Superior Tribunal de Justiça. Órgão Julgador - Primeira Seção, publicada em 13/05/2010).

²⁴ Recurso Especial nº 829.086-RS, Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA – ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTS. 458, III E 535, II DO CPC – EXAME PREJUDICADO.1. Uma vez prequestionada a matéria objeto de insurgência no recurso especial, julga-se prejudicado o exame da alegação de ofensa aos arts. 458, III e 535, II do CPC. 2. *É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios.* 3. Entretanto, em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 4. Tratando-se de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais devem provar que não agiram

A conduta de infração à lei referida no *caput* do artigo 135º do Código Tributário Nacional engloba, dentre tantos atos, a dissolução irregular da sociedade²⁵.

O ônus da prova em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica²⁶ é do administrador, conforme Decisão de Afetação de Temas Repetitivos no Recurso Especial²⁷, tendo em vista que

com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, para se eximirem da obrigação. 5. Recurso especial parcialmente provido. (Superior Tribunal de Justiça. Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 14/06/2006). Grifo nosso. No mesmo sentido, Recurso Especial n.º 813.364, Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 135 DO CTN NÃO CONFIGURADA. PRECEDENTES. VIOLAÇÃO AO ART. 338 DO CÓDIGO COMERCIAL NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. - O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, CTN). - *O simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal*, bem como a alegada dissolução irregular da empresa depende de prova de que os sócios-gerentes agiram dolosa ou culposamente na administração da empresa. - A configuração do prequestionamento envolve a emissão de juízo decisório sobre a questão jurídica controvertida. - Recurso especial conhecido, mas improvido. (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 12/05/2006). Grifo nosso.

²⁵ Renato Lopes Becho leciona “E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes”, in *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 176-178.

²⁶ A Súmula n.º 435 define os limites da presunção de dissolução irregular da pessoa jurídica. Enunciado: “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.” (Superior Tribunal de Justiça, Órgão Julgador S1 - Primeira Seção, julgado em 14/04/2010).

²⁷ Recurso Especial n.º 1017732/RS. EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – OFENSA AO ART. 535, II DO CPC – INOCORRÊNCIA – DISSOLUÇÃO IRREGULAR – SÓCIO-GERENTE – REDIRECIONAMENTO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135, INCISO III, DO CTN. 1. Não viola o art. 535, II do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, embora rejeitando os embargos de declaração, examina motivadamente todas as questões pertinentes. 2. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios. 3. Em matéria de

“a dissolução irregular da sociedade implica presunção de apropriação ilícita dos bens”²⁸ da pessoa jurídica e constitui a infração legal da confusão patrimonial.

Para a concretização da responsabilidade do administrador nos termos do artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional, é substancial a prova do dolo na conduta ilícita do administrador²⁹ no fato gerador da relação jurídica da dívida tributária entre o contribuinte originário e a Administração Fazendária.

Além disso, o dolo dos atos praticados com excesso ou abuso de poder não pode ser presumido. Leciona Maria Rita³⁰ a respeito da constitucionalidade da prova do dolo:

Ocorre que a separação das personalidades, e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um

responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 4. *Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.* 5. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta. 6. Imposição da responsabilidade solidária. 7. Recurso especial parcialmente provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 25/03/2008). Grifo nosso.

²⁸ MACHADO, Daniel Carneiro. O Redirecionamento da Execução Fiscal contra o Sócio-Gerente e a Prescrição Intercorrente, in *Coleção Jornada de Estudos ESMAF*. Brasília: Escola da Magistratura Federal da 1ª Região, 2009, p. 50.

²⁹ Recurso Especial n.º 174.532/PR, EMENTA: TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE E/OU DIRETOR DA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTOS. ART. 135, III, DO CTN. DOLO. COMPROVAÇÃO IMPRESCINDÍVEL. 1. A responsabilidade do gerente ou diretor de pessoa jurídica de direito privado pelo não-pagamento de tributo no prazo estipulado *decorre de atuação dolosa que deve ser cabalmente provada.* 2. Recurso Especial conhecido, porém improvido. (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 21/08/2000). Grifo nosso.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o Direito Tributário - Teoria e Prática como Instrumentos para a Construção da Verdade Jurídica*. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 140-141.

administrador seja responsabilizado por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

O ônus da prova do caráter doloso do gestor recai outra vez ao Fisco³¹. Consequentemente, ao gestor investigado recai o ônus de provar a negativa do dolo na sua conduta.

Não é possível criar uma fase de conhecimento para

³¹ Recurso Especial nº. 1.255.552/RS. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA APENAS CONTRA A PESSOA JURÍDICA. *CABE AO FISCO A PROVA DOS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CPC, PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.* AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7 DESTA CORTE. 1. Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que ele se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a impossibilidade de redirecionamento da execução na hipótese, tendo consignado expressamente que "não há nos autos nenhum indício de que os sócios tenham agido com fraude ou excesso de poderes, não cabendo, portanto, o redirecionamento da execução contra eles com base no simples inadimplemento de tributos" (fl. 39). Aquela Corte afirmou, ainda, que "a insuficiência de ativo para satisfação dos créditos tributários não justifica, na forma do art. 135, inc. III, do CTN, a responsabilização dos gestores" (fl. 41). 2. O Tribunal de origem não afastou totalmente a possibilidade de responsabilização dos sócios gerentes da empresa falida pelo crédito tributário, antes, apenas extinguiu a execução fiscal em razão da inexistência de ativos da massa falida para solver o crédito. No entanto, uma vez presentes os pressupostos fáticos e jurídicos, poderia ser proposta execução fiscal contra os sócios da empresa falida, de forma justificada e com a comprovação dos requisitos do art. 135, III, do CTN, quais sejam, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 3. É cediço nesta Corte que, *promovida a execução fiscal apenas contra a pessoa jurídica, cabe ao Fisco a prova da prática de atos capazes de responsabilizar os sócios gerentes pelo crédito tributário, na forma do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento de execução fiscal.* Assim, se o Tribunal de origem entendeu que não havia tal comprovação dos autos da presente execução fiscal, forte no que salientou o juiz sentenciante no sentido de que "nenhuma das condutas da diretoria relatadas pelo síndico da massa falida e apontadas pela Fazenda Nacional na petição das fls. 78-80 configura infração à lei hábil a ensejar o redirecionamento, visto que o simples insucesso nos negócios e a gerência inábil não são suficientes para tanto" (fl. 39), não é possível a esta Corte infirmar as conclusões adotadas no origem quanto ao ponto, haja vista a necessidade de revolvimento do contexto fático probatório dos autos para chegar a conclusão diversa, providência que encontra óbice no teor da Súmula n. 7 desta Corte. 4. Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 30/08/2011). Grifo nosso.

apuração da *causa debendi*³² em sede de Execução Fiscal.

A defesa pode ser instaurada em apenso, mediante Incidente de Exceção de Pré-Executividade, visando a constatar eventual causa de nulidade processual, como, a título de exemplo, a ilegitimidade passiva do administrador. Em que pese esta modalidade de defesa seja aceita no plano jurisprudencial, também carece de previsão na legislação brasileira³³.

Caso o administrador não seja sujeito passivo no contencioso administrativo, tampouco esteja inscrito na Certidão de Dívida Ativa, verificamos claramente a obrigatoriedade do processamento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica para atingir os bens do responsável mediante o redirecionamento da Execução Fiscal.

Tal incidente é uma inovação do Código de Processo Civil, Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015, e está disposto nos artigos 133º a 137º do Capítulo IV.

Este novo instrumento processual, além de solucionar a anterior insegurança jurídica que pairava sobre o instituto de

³² RODRIGUES, Claudia. Processo Administrativo - A Imprescindibilidade para a Apuração da Responsabilidade Tributária do Art. 135, III, do CTN e o Redirecionamento da Execução Fiscal, in Revista Jurídica Conjuntura. Ano VII, nº. 148, p. 29.

³³ Recurso Especial nº. 915.503/PR. EMENTA: RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NULIDADE DA CITAÇÃO EM PROCESSO DE CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INVIABILIDADE. VALIDADE DA CITAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA. PREJUDICADA A ANÁLISE. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E, NA EXTENSÃO, PROVIDO. 1. A exceção de pré-executividade é espécie excepcional de defesa específica do processo de execução, admitida, conforme entendimento da Corte, nas hipóteses em que a nulidade do título possa ser verificada de plano, bem como quanto às questões de ordem pública, pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que desnecessária a dilação probatória. Precedentes. 2. Os vícios e defeitos inerentes à substância da relação processual, no processo cognitivo, não são passíveis de reconhecimento de ofício, tampouco viabilizam a desconstituição do contido no título executivo, a não ser pela via incidental dos embargos do devedor, sede propícia à dilação probatória pertinente. 3. Recurso especial conhecido em parte e, na extensão, provido, prejudicada a análise da plausibilidade da aplicação da teoria da aparência, quanto à validade do ato citatório. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Hélio Quaglia Barbosa, julgado em 26/11/2007). Grifo nosso.

exceção ao princípio da autonomia patrimonial, também resolve as lacunas do trâmite da descon sideração da personalidade jurídica presentes na Lei de Execuções Fiscais, face à omissão da legislação ao tema, contemplando o princípio da legalidade.

Isto posto, o incidente possibilita a segurança jurídica necessária, garante os direitos constitucionais do devido processo legal, contraditório, ampla defesa e duplo grau de jurisdição. Então, é claramente aplicável à matéria tributária enquanto não reformam .



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, São Paulo: Dialética, 2000.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Coimbra: Almedina, 2000.
- CAMPOS, Gustavo Guimarães de. *Execução Fiscal e Efetividade - Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*. 4º Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012.
- COSTA, Mário Julio de Almeida. *Noções de Direito Civil*, 2ª edição. Coimbra: Almedina, 1985.
- FERRAGUT, Maria Rita. *As Provas e o Direito Tributário - Teoria e Prática como Instrumentos para a Construção da Verdade Jurídica*. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.
- FERREIRA, Abel Henrique. *Direito Tributário em Questão*, in

- Revista da Fundação da Escola Superior de Direito Tributário, nº. 5, 2010.
- MACHADO, Daniel Carneiro. O Redirecionamento da Execução Fiscal contra o Sócio-Gerente e a Prescrição Inter corrente, in Coleção Joenada de Estudos ESMAF. Brasília: Escola da Magistratura Federal da 1ª Região, 2009.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- PAULSEN, Leandro. Responsabilidade Tributária: Processo Administrativo e Execução Fiscal, Revista Jurídica Empresarial, maio/junho, 2009.
- REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 15, n.º 75, mai./jun. 2007.
- ROCHA, Sergio Andre. Por uma Justiça Tributária Especializada, in <<http://cnc.org.br/noticias/por-uma-justica-tributaria-especializada-sergio-andre-rocha-e-advogado-do-escritorio-bastos>> Disponível em 13/11/2006.
- RODRIGUES, Cláudia. Processo Administrativo - A Imprescindibilidade para a Apuração da Responsabilidade Tributária do Art. 135, III, do CTN e o Redirecionamento da Execução Fiscal, in Revista Jurídica Conjuntura. Ano VII, nº. 148.
- TORRES, Heleno Tavera. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

JURISPRUDÊNCIA

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 174.532/PR. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, publicado em 21/08/2000.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 829.086-RS. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, publicado em 12/05/2006.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 915.503/PR. Relator Ministro Hélio Quaglia Barbosa, publicado em 26/11/2007.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1017732/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 25/03/2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 923909/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 14/08/2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.101.728/SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki, publicado em 23/03/2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.104.900/ES. Relatora Ministra Denise Arruda, publicado em 25/03/2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº. 430. Órgão Julgador - Primeira Seção, publicada em 13/05/2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº. 435. Órgão Julgador - Primeira Seção, publicada em 14/04/2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 1.346.462/RJ. Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicado em 24/05/2011.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1.255.552/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, publicado em 30/08/2011.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1591419/DF. Relator Ministro Gurgel de Faria, publicado em 20/09/2016.