

Responsabilidade tributária do sócio e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica

Juliana Faleiro de Lacerda Ventura*

RESUMO: O Código de Processo Civil de 2015 trouxe o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como modalidade de intervenção de terceiro, até então sem tipificação legal no ordenamento jurídico brasileiro. Diante da possibilidade de utilizar o CPC de forma subsidiária nos processos tributários, surgiu a controvérsia quanto à necessidade ou não de o Fisco se valer de tal Incidente para comprovar a prática das condutas previstas no art. 135 do CTN, para fins de responsabilização de terceiros por débitos tributários da pessoa jurídica. Pautado pelo método dedutivo, o artigo não tem por finalidade esgotar o assunto, mas ponderar sobre a utilização do referido instituto em detrimento do redirecionamento da execução fiscal à luz dos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Palavras-chave: Processo tributário. Redirecionamento. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Introdução

Este artigo volta-se para a análise do Processo Tributário relacionado ao redirecionamento de execução fiscal aos sócios da pessoa jurídica, mais precisamente sobre a possibilidade de se utilizar, subsidiariamente, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto no Código de Processo Civil. Serão analisadas as legislações brasileiras relacionadas ao tema, em especial a Constituição Federal, Código Civil, Código de Processo Civil, Código Tributário Nacional, Lei de Execução Fiscal, além de doutrinas e decisões do Superior Tribunal de Justiça, sob metodologia de pesquisa bibliográfica e dedutiva.

Parte-se do pressuposto de que a pessoa jurídica é dotada de personalidade, ou seja, capacidade para exercer direitos e responder por suas obrigações. Sem embargos, a personalidade jurídica é instituto importante à vida social e econômica do país, inclusive a Constituição Federal (BRASIL, 1988), no Capítulo I, prevê sobre

* Juíza de Direito titular da Segunda Vara de Fazenda Pública e Autarquias da Comarca de Uberlândia, membro da 3ª Turma Recursal do Grupo Jurisdicional de Uberlândia, especialista em Direito Processual Civil e Direito Processual Penal.

os Princípios Gerais da Atividade Econômica, disciplinando, no Título VII, sobre a Ordem Econômica e Financeira.

Assim, considerando que a pessoa jurídica tem autonomia patrimonial, é possível inferir que a imputação de responsabilidade indiscriminada em relação aos sócios desestimularia o desenvolvimento da atividade econômica e a consecução da finalidade da ordem econômica e financeira. Justamente nesse ponto está a importância do presente estudo: a utilização do redirecionamento da execução ou da desconsideração da personalidade jurídica — a depender do caso — sem que estejam presentes requisitos mínimos, pode ocasionar danos graves ao mercado. É o que se buscará demonstrar.

1 Os institutos da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito civilista e o redirecionamento da execução fiscal tributária

De acordo com o entendimento de Didier Jr. (2007, p. 159), a personalidade jurídica das sociedades é instrumento fundamental para a chamada iniciativa privada, realizando importantíssimo papel na propulsão da atividade econômica — na verdade, o sistema de apropriação privada de bens de produção, como o brasileiro, se organiza fundamentalmente em empresas. Destaca-se a observação de Comparato e Salomão Filho:

A função geral da personalização de coletividades consiste na criação de um centro de interesses autônomo, relativamente às vicissitudes que afetam a existência das pessoas físicas que lhe deram origem, ou que atuam em sua área: fundadores, sócios, administradores (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2005, p. 356).

Também pondera Souza que:

[...] a criação da pessoa jurídica tem como objetivo tornar possível a soma de esforços e recursos econômicos para a realização de atividades produtivas impossíveis com os meios isolados de um ser humano e limitar os riscos empresariais, tratando-se de verdadeira técnica de incentivo da atividade empresária (SOUZA, 2009, p. 42-43).

A pessoa jurídica, portanto, é quem participa dos negócios jurídicos originados da exploração da sua atividade econômica, e não seus sócios, podendo ser titular de direito em juízo e ser demandado em juízo, com patrimônio próprio, independentemente de seus sócios.

Nesse sentido, o instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica apresenta-se como instrumento regulador da personalidade jurídica, sendo imprescindível seu estudo e aplicabilidade nas demandas judiciais. Sobre o tema, o Código Civil de 2002, no art. 50, preceitua que:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso (BRASIL, 2002).

Como se depreende, poderá o juiz estender a responsabilidade por obrigações contraídas em nome da pessoa jurídica aos seus administradores ou sócios, quando se verificar o desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

O CPC de 2015, por sua vez, trouxe, nos arts. 133 a 137, dentro do Capítulo Intervenção de Terceiros, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, até então inexistente no ordenamento jurídico brasileiro. Através do referido incidente, um terceiro alheio ao processo é chamado para integrar a lide, a requerimento da parte ou do Ministério Público, com a finalidade de que seja verificada a existência de determinados pressupostos de direito material, previstos em norma específica, a fim de que esse terceiro responda patrimonialmente pelos débitos executados.

O § 1º do art. 133 e o § 4º do art. 134, ambos do CPC, normatizam sobre o caráter processual e instrumental do incidente, vinculando sua aplicação às normas de direito material:

[...] § 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

[...]

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Ademais, da leitura do *caput* do art. 134 extrai-se que o referido incidente poderá ser instaurado a qualquer momento durante o processo de conhecimento, cumprimento de sentença ou execução fundada em título executivo extrajudicial. O § 2º do mesmo artigo prevê que o incidente será desnecessário quando a desconsideração for requerida na petição inicial.

O efeito do incidente, quando do seu julgamento, será a inclusão do sócio no polo passivo da demanda principal, que passará a responder pessoalmente pelos débitos exigidos. Como explica Theodoro Júnior (2016, p. 405), o principal efeito da desconsideração da personalidade jurídica é imputar aos sócios ou administradores da empresa a responsabilidade pelos atos fraudulentos praticados em prejuízo de terceiros. Nesse sentido também lecionam Salomão, Cueva e Frazão:

[...] que o direito brasileiro deveria evoluir para uma solução de proteção mais adequada, que pudesse tornar a desconsideração mais efetiva em relação aos credores dignos de proteção especial, mas sempre apresentando o sentido da personalidade jurídica, inclusive naquele em que esta protege o investimento produtivo e mesmo os interesses gerais dos consumidores (SALOMÃO; CUEVA; FRAZÃO, 2020, p. 472).

No âmbito tributário, há previsão do redirecionamento da execução fiscal desde a entrada em vigor do Código Tributário Brasileiro. É compreendido como instrumento jurídico utilizado pelo fisco para alcançar os bens do sócio-gerente ou administrador, que será inserido no polo passivo da execução fiscal e passará a responder pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica (contribuinte), desde que tenham sido praticadas as condutas com excesso de poderes ou infração à lei, conforme previsão expressa do art. 135 do CTB:

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.

Acerca do tema, Ramos explica que:

No caso da responsabilidade tributária subsidiária do art. 134 CTN, os sócios das sociedades de pessoas respondem subsidiariamente quando ocorrer a dissolução irregular da sociedade e a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (sociedade). Do art. 135 do CTN, decorre hipótese legal distinta, que atribui responsabilidade pessoal às pessoas mencionadas nos arts. 134 e 135, em relação aos “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”. Dessa forma: (i) os sócios das sociedades de pessoas serão subsidiariamente responsáveis, no caso de dissolução irregular da sociedade (art. 134, CTN), e (ii) os sócios da sociedade de pessoas dissolvidas e o sócio administrador das sociedades em geral serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, com fundamento no art. 135 do

CTN. As hipóteses e os fatos jurídicos da responsabilidade tributária dos arts. 134 e 135 são diferentes (RAMOS, 2020, p. 140).

O art. 135 do CTN, ao se referir à expressão “pessoalmente responsável”, suscitou, na doutrina e jurisprudência, a divergência quanto à natureza jurídica, isto é, se responsabilidade tributária pessoal e exclusiva ou pessoal e solidária, sendo certo que referidas condutas são graves e devem estar qualificadas pelo dolo. A jurisprudência oscila, reconhecendo que ora se trata de responsabilidade solidária, ora subsidiária ou pessoal, conforme constata Pinto citado por Ramos:

Constata-se que a jurisprudência do STJ apresenta contradição, tratando a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN ou como por substituição (RESP. n. 670.174/RJ e AgRg no REsp. m. 724.180/PR), ora como subsidiária (REsp. n. 833.621/RS, REsp. n. 545.080/MG), por vezes como responsabilidade solidária (AgRg no Ag n. 748.254/RS e REsp. 86.439/ES) ou ainda, no mesmo acórdão, tratá-la como subsidiária ou por substituição, concomitantemente (EDcl no REsp. n. 724.077/SP) (PINTO, 2012 *apud* RAMOS, 2020, p. 146).

Na prática, vivencia-se que o fisco constitui o crédito tributário contra a pessoa jurídica, deixando para analisar a inclusão do responsável na fase judicial (execução fiscal) somente após esgotados os meios de se obter do contribuinte o pagamento do débito.

Diante desse comportamento do fisco, é que surge a reflexão sobre a aplicação das normas do Código de Processo Civil de 2015, notadamente as regras inerentes ao incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (art. 133 ao art. 137 do CPC) para responsabilização de terceiros quando houver a imputação das condutas previstas no art. 135 do CTN.

2 A controvérsia da aplicabilidade da desconconsideração da personalidade jurídica subsidiariamente ao processo tributário

Estabelece o art. 135, III, do Código Tributário Nacional, que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado serão responsabilizados pessoalmente pelas obrigações tributárias decorrentes dos atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto social.

Já a desconconsideração da personalidade jurídica, que tem como regramento o art. 50 do Código Civil de 2002, possui aplicabilidade quando houver abuso da

personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Conforme a argumentação de Miranda (2017, p. 143-151), enquanto a desconsideração da personalidade jurídica se propõe a evitar o uso abusivo da entidade, funcionando, em última análise, como uma reafirmação da validade e relevância da proteção à pessoa jurídica e sua autonomia, o redirecionamento da execução fiscal tem por função coibir a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica por seus agentes.

Assim, embora da aplicação de referidos institutos surjam consequências jurídicas e fáticas similares, a responsabilidade e a desconsideração da personalidade jurídica não se confundem, por se tratar de situações totalmente diferentes, que merecem melhor compreensão para sua correta aplicabilidade.

Considerando que o incidente da desconsideração da personalidade jurídica não possui previsão específica na legislação que rege o direito tributário (seja no Código Tributário Nacional ou na Lei de Execução Fiscal), divergem a doutrina e a jurisprudência pátria quanto à sua aplicação nos executivos fiscais.

É sabido que o CPC pode ser aplicado de forma subsidiária aos feitos tributários, desde que não haja regramento específico. No caso da responsabilização de terceiros pelos débitos tributários da pessoa jurídica, há previsão das hipóteses no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Surge, então, a controvérsia quanto à necessidade de o fisco se valer do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para comprovação da prática das condutas previstas no art. 135 do CTN, para fins de responsabilização de terceiros por débitos tributários da pessoa jurídica.

Não há uniformidade na interpretação da matéria, havendo decisões que negam a necessidade de instauração do incidente de desconsideração quando se pretende o redirecionamento da execução contra os sócios-gerentes, por se entender que, nesses casos, a responsabilidade dos sócios-gerentes decorre da lei tributária (art. 135 do CTN). Segundo essa linha interpretativa, o novo CPC fez tão somente incitar a polêmica ao disciplinar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 ao art. 137).

O Superior Tribunal de Justiça — embora não explicitamente — parece entender que a regra do processo civil não se aplica às execuções fiscais. O

Tribunal tem demonstrado admitir o redirecionamento contra o sócio-gerente com base nos pressupostos da Súmula 435/STJ.

Foram encontrados precedentes que afirmam a incompatibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica com a execução fiscal, nos casos que envolvam a atribuição de responsabilidade tributária:

[...] Consoante entendimento pacífico desta Segunda Turma, independentemente do fundamento legal do pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, “há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015” (STJ, AgInt no REsp 1.759.512/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, *DJe* de 18/10/2019). [...] Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133 do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito (STJ, REsp 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, *DJe* de 14/5/2019) [...] (Ag.Int. no REsp 1.742.004/SP, 2ª Turma, Rel.ª Min. Assusete Magalhães, *DJe* de 11/12/2020).

Em dissonância ao posicionamento do STJ, parte da doutrina combate a aplicação direta do art. 135 do CTN para a responsabilização de terceiro com o atingimento do seu patrimônio pessoal — sem a necessidade de desconsideração da personalidade jurídica, na forma de redirecionamento da execução fiscal —, sob o fundamento de que tal conduta viola os princípios do contraditório e da ampla defesa.

No âmbito do direito tributário, ocorrendo as hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional (constando o nome do sócio/sócio-administrador na CDA e esgotados os meios de se encontrar patrimônio em nome da pessoa jurídica para pagamento do tributo), pode a fazenda pública requerer o redirecionamento da execução fiscal para atingir o patrimônio pessoal do terceiro corresponsável.

Lado outro, nas hipóteses de abuso da personalidade jurídica, pela prática de desvio de finalidade e condutas que causem confusão patrimonial entre os bens da

sociedade e do sócio (previsões do art. 50 do CC/2002), deverá ser instaurado o incidente da desconsideração da personalidade jurídica. Nesses casos, cabível a aplicação do Código de Processo Civil às matérias fiscais em conjunto com legislação tributária, considerando a inexistência de previsão legal de referido incidente em matéria fiscal.

Cabe a ressalva de que diversas condutas abusivas da personalidade jurídica por vezes são condutas que também violam a lei, o contrato social ou estatuto, que por isso tipificam as condutas ilícitas já previstas no art. 135, *caput*, do CTN. Nesses casos, deve-se utilizar o instrumento processual previsto no Código Tributário (redirecionamento da execução) em detrimento da regra prevista no Código de Processo Civil (incidente de desconsideração da personalidade jurídica).

3 Redirecionamento da execução fiscal e o devido processo legal

Definidas as hipóteses de aplicabilidade de cada instituto, sobrevém outra questão relevante, qual seja a comprovação da prática das condutas autorizativas do redirecionamento da execução fiscal. Sabe-se que esse ônus probatório compete ao fisco, o qual, segundo entendimento do STJ, não pode tão somente alegar a prática de tais condutas dolosas. Cabe analisar, portanto, se existem requisitos mínimos a serem cumpridos nas hipóteses de redirecionamento da execução.

Via de regra, o redirecionamento da execução fiscal é feito sem a prévia citação ou a oportunidade do contraditório prévio, sendo o corresponsável inserido no polo passivo da ação, fazendo-se devedor na mesma condição que o devedor principal (pessoa jurídica). Dessa maneira, o que se observa é que o direito ao contraditório fica postergado para a fase de embargos do devedor e/ou exceção de pré-executividade, quando cabível.

Assim, defende-se que, para o redirecionamento da execução fiscal ser feito regularmente, ao exequente compete comprovar, no caso concreto, os atos praticados com excesso de poder ou violação normativa por parte dos agentes envolvidos.

Miranda (2017, p. 154) afirma que, excepcionalmente, o ônus probatório é invertido, deixando de ser imposto ao fisco o dever de comprovar tais atos e passando ao agente a prerrogativa de se defender e de demonstrar inexistirem, no caso concreto, tais elementos ensejadores da sua responsabilidade. Os precedentes

judiciais brasileiros apontam para a existência de duas situações em que tal inversão do ônus da prova se faz presente, quais sejam na hipótese que se constatar a inscrição do nome da pessoa física na certidão da dívida ativa, e caso a sociedade não seja encontrada funcionando regularmente, presumindo-se a dissolução irregular da empresa.

Na hipótese de encerramento irregular da sociedade, comprovada através de documento público (certidão de inscrição estadual e/ou cadastro de CNPJ na Receita Federal), e/ou pela certidão do oficial de justiça, em que se registra a impossibilidade de citação e/ou intimação da empresa, por não mais funcionar no endereço, o redirecionamento da execução para o agente responsável é instrumento lícito. A inversão do ônus da prova, então, é totalmente justificada pela situação fática estampada nos autos da execução, ficando a cargo do agente a produção de provas aptas a afastar a corresponsabilidade que lhe é imputada.

Esse entendimento foi pacificado pelo STJ no julgamento do Tema nº 630/REsp repetitivo, segundo o qual, “em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente”. A posição também foi sumulada:

Súmula 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.

Importa dizer que esse é um debate atual. No dia 25 de maio do ano corrente, foi julgado o mérito, no STJ, do Tema nº 981, cuja questão submetida à análise questionava justamente se o redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade empresária executada (ou na presunção de sua ocorrência), poderia ser autorizado contra o sócio-gerente à época do fato gerador da obrigação tributária ou à data em que ocorrida a dissolução. Na decisão, por maioria dos votos, deu-se provimento ao recurso para autorizar o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio-gerente à época da dissolução irregular da pessoa jurídica executada, ainda que não tenha exercido poderes de gerência ao tempo do fato gerador do tributo não adimplido.

O Tribunal da Cidadania também firmou tese, no Tema nº 962, no sentido de que:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN.

A outra situação a ser apreciada é quando a presunção de corresponsabilidade deriva do fato de estar o nome do agente inscrito na CDA.

Sabe-se que o lançamento em dívida ativa é ato administrativo indispensável para constituição do crédito tributário, criando a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, e que o auto de infração é indispensável para materializar a aplicação da penalidade a ser imputada ao sócio ou sócio-administrador, de responsabilidade tributária (art. 135 do CTN).

Explica Maia (1999), citado por Ramos (2020, p. 146), que a formalização do lançamento, assim como do ato de aplicação de penalidade, é necessária para que o Estado exerça sua pretensão creditória e constitua o título com liquidez e certeza a embasar a cobrança do crédito via execução fiscal.

Conforme esclarecido por Ramos (2020, p. 190), o fato jurídico da responsabilidade tributária poderá ocorrer concomitantemente ou em momento diverso do fato jurídico-tributário. O critério temporal da responsabilidade tributária do sócio poderá ser antecedente, concomitante ou posterior, conforme a hipótese legal de responsabilidade tributária e/ou o caso concreto. Cabe registrar que o fato jurídico da responsabilidade é marco inicial do prazo decadencial para lavratura do ato administrativo de imposição de penalidade contra o sócio (RAMOS, 2020, p. 190).

Se o fato jurídico ensejador da responsabilidade do sócio-administrador ocorrer de forma antecedente ou concomitante com o fato gerador do tributo, a investigação da infração e notificação do sócio ocorre dentro do processo administrativo de lançamento do tributo, em que se terá a prática de dois atos administrativos de natureza diversa (lançamento e autuação).

Quando o fato jurídico ocorre após a finalização do processo administrativo de lançamento do crédito tributário, a aplicação da penalidade de responsabilização do sócio ou administrador deveria se dar através de auto de infração, com posterior retificação da Certidão da Dívida Ativa (CDA), para inclusão do corresponsável.

Ocorre que, para que o nome do corresponsável passe a integrar a CDA, caberia ao fisco o ônus de comprovar a prática do fato ou ato jurídico ensejador da responsabilidade tributária, o que decorre do dever de motivação dos atos administrativos. Para tanto, esta autora defende que a inserção do nome do corresponsável na CDA deveria ser precedida de investigação prévia, com lavratura de auto de infração, realizada no âmbito do processo administrativo tributário, com notificação do responsável. Somente dessa forma ficaria assegurado ao sócio o exercício do contraditório e ampla defesa, uma vez que poderia produzir provas para afastar a imputação da conduta contrária à lei, ao ordenamento jurídico e/ou estatuto social.

Feito isso e concluindo-se em investigação prévia que o sócio ou sócio-administrador praticou as condutas dolosas (art. 135 do CTN), lícita seria a lavratura do auto de infração e a expedição de notificação de lançamento, com posterior inscrição do nome do responsável na dívida ativa (CDA), como corresponsável tributário, a qual terá força executória com presunção de certeza e liquidez.

Nessa perspectiva, em sendo ajuizada a execução fiscal e após esgotados todos os meios necessários de busca do patrimônio da pessoa jurídica para pagamento do crédito tributário, poderá ser feito o redirecionamento da execução fiscal para atingir o patrimônio pessoal do sócio ou sócio-administrador, independentemente de instauração do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, por se tratar de instituto diverso.

Estabelece o art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Não obstante, o que se observa da prática é a inscrição do nome do sócio-administrador na dívida ativa (CDA) sem que ele tenha sido notificado de qualquer autuação, sem possibilidade de contraditório. Os processos seguem o entendimento do STJ, pacificado pelo julgamento do REsp nº 1.104.9000, Tema nº 103, julgado em sistemática de recurso repetitivo:

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 POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL. DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio de incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 – Presidência/STJ. (STJ, REsp 1104900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, j. em 25/3/2009, *Dje* de 1º/4/2009).

Assim, o fisco deixa de observar o dever de fundamentar o ato administrativo gerador da responsabilidade tributária imputada, em patente violação ao princípio da legalidade (arts. 142 e 145, ambos do CTN), hipótese esta que não autoriza o redirecionamento da execução para alcançar bens do terceiro.

Nesse cenário, cabe ao fisco lançar mão do incidente da descon sideração da personalidade jurídica para fins de comprovação de que o sócio realizou o fato jurídico da responsabilidade tributária para, só depois, atingir seu patrimônio pessoal, sob pena de violação ao princípio da legalidade e segurança jurídica.

No Estado Democrático de Direito, os princípios do contraditório e ampla defesa são corolários lógicos do devido processo legal, em que as partes do processo têm o direito e garantia de apresentarem suas defesas, antes de qualquer decisão, seja no âmbito administrativo ou judicial.

Mesmo diante das particularidades do processo administrativo tributário, fato é que ele deve permitir ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, consoante o disposto no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República, *in verbis*: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Destaca-se a posição do Supremo Tribunal Federal, no RE 608.426 AgR, relatoria do Min. Joaquim Barbosa:

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, devedores solidários, etc.). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por 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. 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 esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.

Só assim seria possível colocar em prática o que restou decidido pelo STJ nos Embargos de Divergência em REsp nº 174.532-PR, julgado em 2001, em que restou pacificado que a simples falta de recolhimento do tributo não caracteriza infração a lei para fins de responsabilidade tributária, exigindo a prova de atos com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatuto. Em 2009, o Superior Tribunal de Justiça confirmou esse entendimento no julgamento do Recurso Repetitivo, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, no REsp. nº 1.101.728 SP, o que deu origem à Súmula 430, que dispõe que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade do sócio-gerente”.

Observa-se que, na linha de entendimento do STJ, o simples descumprimento da lei tributária, por falta de pagamento do imposto devido, por se tratar de mero inadimplemento, não caracteriza a conduta ilícita dolosa apta a ensejar o redirecionamento da execução fiscal com fundamento no art. 135 do CTN, sendo necessária a violação de outras leis, a exemplo de leis civis, comerciais, penais, dentre outras.

Vale destacar que a inadimplência causada pelo insucesso financeiro da sociedade, muitas vezes gerado pela pouca aceitação do produto no mercado de consumo, não gera corresponsabilidade tributária ao terceiro, por ser este um risco da atividade que deve ser suportado pela pessoa jurídica. Nesse caso, a separação patrimonial decorrente da personalidade jurídica deve ser entendida como instrumento de alocação e diminuição de riscos, apta a estimular investimentos no mercado, beneficiando a todos com geração de empregos, tributos e renda.

Considerando a separação patrimonial — que deve existir entre os bens da sociedade e o patrimônio pessoal dos sócios e administradores —, é extremamente danosa a conduta que vem sendo adotada pela fazenda pública em requerer o redirecionamento da execução fiscal com fundamento na CDA, quando a inclusão

do sócio-administrador no referido título executivo não tenha sido precedida do devido processo legal administrativo.

Ao se admitir essa prática, notadamente nas hipóteses previstas no inciso III do art. 135 do CTN, autoriza-se a inclusão abrupta de terceiro no polo passivo da execução fiscal, como corresponsável, em patente violação ao princípio da legalidade, impondo ao agente o ônus de garantir a execução para exercício do chamado contraditório postergado.

Ademais, a utilização do redirecionamento da execução fiscal de forma livre e sem o cumprimento de requisitos mínimos causa danos nefastos no mercado diante da insegurança jurídica criada e pelos riscos impostos aos sócios e administradores, diminuindo os investimentos e conseqüentemente a geração de empregos, rendas e tributos.

Com esse mesmo intuito foi editada a Lei de Liberdade Econômica (Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019), que trouxe alterações ao art. 50 do Código Civil/2002, a fim de justamente delimitar de forma mais clara a aplicação da desconconsideração da personalidade jurídica.

O que aqui se defende não viola o entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.104.9000, julgado em sistemática de recurso repetitivo, que decidiu que se a execução fiscal 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”.

Isso porque somente a CDA legalmente constituída, ou seja, aquela expedida em obediência aos requisitos formais (arts. 142, *caput*, e 145 do CTN), goza de presunção de legalidade e legitimidade, capaz de conferir a ela a natureza de título executivo, líquido, certo e exigível.

A inscrição do nome do sócio na CDA, sem qualquer procedimento administrativo prévio e respectiva notificação, viola o princípio da legalidade, não podendo ser considerada título executivo hábil a fundamentar o pedido de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio.

O julgamento do STJ decidiu pela inversão do ônus probatório em desfavor do sócio, impondo a ele a obrigação de comprovar que não praticou os atos dolosos que lhe foram imputados, mas tal inversão deve partir da premissa de que a CDA foi

formalmente constituída, sob pena de grave violação à ordem jurídica. A matéria relativa à falta de cumprimento dos requisitos formais para lançamento do crédito tributário e conseqüente inscrição do nome do sócio na dívida ativa é requisito de validade cuja análise precede a matéria meritória relacionada à responsabilização do sócio-administrador pelo crédito tributário, em que se tem a inversão do ônus probatório.

Conclusão

No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica do Direito Tributário está pautada no princípio da legalidade e garantia da participação das partes envolvidas, sem privilegiar favorecimentos dos entes públicos, garantindo às partes os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, como o contraditório e a ampla defesa. Nesse sentido, em relação às questões jurídicas relacionadas ao redirecionamento da execução fiscal relativa aos débitos tributários das pessoas jurídicas para os sócios/diretores, necessário se faz observar o devido processo legal, oportunizando a participação das partes de forma isonômica.

O presente artigo se propôs a analisar a utilização do incidente da descon sideração da personalidade jurídica, novidade apresentada pelo CPC 2015, quando for constatada a prática das condutas tipificadas no art. 135 do CTN. Observados os textos legislativos, concluiu-se que, nas hipóteses de abuso da personalidade jurídica pelas práticas tipificadas no art. 50 do Código Civil, é cabível a aplicação subsidiária do processo civil às matérias fiscais, através do incidente de descon sideração da personalidade jurídica.

No âmbito tributário, por sua vez, entende-se que, ocorrendo as hipóteses previstas no art. 135 do CTN, a fazenda pública pode requerer o redirecionamento da execução fiscal para atingir o patrimônio pessoal do terceiro responsável, desde que seja oportunizado ao sócio-administrador acesso ao contraditório e à ampla defesa, quando do lançamento do tributo.

Incorrendo-se nesse último caso, cabe ao fisco comprovar a prática das condutas autorizativas do redirecionamento. No entanto, há duas hipóteses em que se faz presente a inversão do ônus da prova: encerramento irregular da sociedade e inscrição do nome da pessoa física na CDA.

Em relação à primeira hipótese, foram colacionados julgados que compreendem pela legitimidade do redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. O problema está no redirecionamento da execução quando existe a inscrição do nome do sócio-administrador na CDA, mas este não foi notificado no processo administrativo de lançamento do tributo.

O que se observa, na prática forense, é que essa inscrição se dá sem que seja oportunizada ao sócio-administrador defesa no âmbito administrativo e, quando iniciada a execução fiscal, a CDA goza de presunção de veracidade e legitimidade. A saída, nesses casos, seria a instauração de investigação prévia, com lavratura de auto de infração realizada administrativamente, com notificação do responsável e prazo para sua defesa. Só depois é que seria lícito o lançamento, com posterior inscrição do nome do sócio-administrador na dívida ativa.

É danosa a conduta adotada pela fazenda pública ao requerer o redirecionamento da execução fiscal com fundamento na CDA, quando a inscrição do nome do sócio-administrador no título executivo não tenha sido precedida de notificação no processo administrativo de lançamento tributário.

O objetivo da instauração do processo administrativo previamente à inscrição é justamente manter a segurança jurídica, a fim de minimizar os riscos impostos aos sócios e administradores e, com isso, incentivar os investimentos no mercado.

Conclui-se que o redirecionamento da execução fiscal com a segregação de responsabilidade indiscriminada em relação aos sócios desestimularia o desenvolvimento da atividade econômica e a consecução da finalidade da ordem econômica e financeira. Assim, para afirmar a segurança jurídica do Direito Tributário no Estado Democrático de Direito, imprescindível a garantia da participação das partes envolvidas, sem privilegiar favorecimentos dos entes públicos quanto à interpretação das leis, observados os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, entre eles o contraditório e a ampla defesa.

Referências:

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Congresso Nacional. 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966 e [retificado em 31 out. 1966](#). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 maio 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm Acesso em 24/05/2022. Acesso em: 19 maio 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm Acesso em: 20 maio 2022.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 174.532-PR. Relator: Ministro José Delgado. *DJe*, Brasília, DF, 20 ago. 2001. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.104.900/ES. Relator: Ministra Denise Arruda. *DJe*, Brasília, DF, 1º abr. 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.786.311/PR. Relator: Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma. *DJe*, Brasília, DF, 14 maio 2019. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REsp 608.426 AgR. Relatoria: Ministro Joaquim Barbosa. *DJe*, Brasília, DF, 4 mar. 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: maio 2022.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DIDIER JR., Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. In: DIDIER JR., Fredie; MAZZEI, Rodrigo. *Reflexos do novo Código Civil no Direito Processual*. 2. ed. Bahia: Podivum, 2007.

MACHADO. Hugo de Brito. *Processo tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MIRANDA, Luiz Cláudio. *O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade em execuções fiscais*. Repercussões do Novo CPC. Processo Tributário, obra coletiva coordenada por Fredie Didier Jr., Cassio Scarpinella Bueno e Marco Antônio Rodrigues. [S. l.]: Juspodivm, 2017. v. 16.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Responsabilidade tributária do sócio e do administrador*. normas jurídicas, fato jurídico e prova. São Paulo: Noeses, 2020.

SALOMÃO, L. F.; CUEVA, R. V. B.; FRAZÃO, A. F. *Lei de liberdade econômica e seus impactos no Direito Brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

SOUZA, André Pagani de. *Desconsideração da personalidade jurídica: aspectos processuais*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 42-43. (Coleção Direito e Processo: Técnicas de Direito Processuais. Coord. Cassio Scarpinella Bueno).

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Teoria Geral do Direito Processual Civil, Processo Civil de Conhecimento e Procedimento Comum. 57. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

VENOSA, Silvo de Salvo. *Direito Civil – Direito Empresarial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. v. 8.