



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MICHEL LUCAS SANTANA SILVA

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DAS
EXECUÇÕES FISCAIS. ANÁLISE À LUZ DA HIPÓTESE DE
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-
GESTORES DA SOCIEDADE**

Salvador
2018

MICHEL LUCAS SANTANA SILVA

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DAS
EXECUÇÕES FISCAIS. ANÁLISE À LUZ DA HIPÓTESE DE
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-
GESTORES DA SOCIEDADE**

Projeto de monografia a ser apresentado ao curso de graduação em direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito final para avaliação da disciplina Trabalho de Conclusão de Curso II.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella.

Salvador
2018

MICHEL LUCAS SANTANA SILVA

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DAS
EXECUÇÕES FISCAIS. ANÁLISE À LUZ DA HIPÓTESE DE
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-
GESTORES DA SOCIEDADE**

Monografia apresentada ao curso de Direito Noturno da Universidade Federal da Bahia – UFBA, como Trabalho de Conclusão do Curso e requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

_____ em _____ de _____ de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. André Alves Portella (Orientador)
Doutor em direito financeiro e tributário pela Universidad Complutense de Madrid
Professor da Universidade Federal da Bahia – UFBA

Prof^a. Daniela Lima de Andrade Borges
Mestra em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais
Professora da Universidade Federal da Bahia – UFBA

Prof. Renato de Magalhães Dantas Neto
Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia
Professor da Universidade Federal da Bahia – UFBA

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a minha mãe, meu pai, meu irmão e minha namorada, sem eles e sua injeção diária de autoestima jamais teria força suficiente para atingir meus objetivos. Contudo, não posso deixar de levar em conta o apoio fornecido pela minha família, amigos e colegas de trabalho. Essas pessoas, haja vista intensa colaboração e compreensão, foram de vital importância para que conseguisse finalizar o presente trabalho. Por fim, agradeço especialmente ao meu orientador, o Ilustre Professor Dr. André Portella, pela confiança depositada e pelas palavras sóbrias que fomentaram minha disciplina para consecução deste estudo.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo investigar o cabimento do incidente de descon sideração da personalidade jurídica (IDPJ), nos casos de redirecionamento da Execução Fiscal para atingir o patrimônio do sócio-administrador da sociedade empresária, quando verificadas as hipóteses de obrigações tributárias resultantes de atos praticados em excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para tanto, o presente estudo abordou, inicialmente, o papel da personificação das sociedades empresarias e princípios do direito empresarial para tratar do instituto da descon sideração da personalidade jurídica e sua aplicação no direito brasileiro. Em seguida buscou-se compreender o fenômeno da sujeição passiva tributária para melhor compreensão da responsabilidade tributária dos sócios-gestores nas hipóteses de obrigações tributárias resultantes de atos praticados em excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Por fim, analisou-se o instituto do redirecionamento da Execução Fiscal, com base na Lei de Execução Fiscal – LEF (Lei nº 6.830/80), bem como o instituto do IDPJ, previsto no novo Código de Processo Civil, para, consequentemente, verificar o cabimento do IDPJ nos casos de redirecionamento da Execução Fiscal.

Palavras Chaves: Descon sideração da personalidade jurídica. Responsabilidade tributária. Redirecionamento da execução fiscal. Incidente de descon sideração da personalidade jurídica.

ABSTRACT

The present study aims to investigate the appropriateness of the legal personality disregarding incident (IDPJ), in cases of redirection of Fiscal Execution to reach the equity of the managing partner of the company, when the hypotheses of tax obligations resulting from acts done in excess of power or violation of the law, social contract or bylaws. In order to do so, the present study initially addressed the role of the embodiment of corporate societies and principles of business law to deal with the institute of disregard of legal personality and its application in Brazilian law. We then sought to understand the phenomenon of passive tax subjection to a better understanding of the tax liability of the managing partners in the hypotheses of tax obligations resulting from acts practiced in excess of power or infraction of the law, social contract or bylaws. Finally, the institute of the redirection of the Fiscal Execution was analyzed, based on the Law of Fiscal Execution - LEF (Law nº 6.830 / 80), as well as the institute of the IDPJ, foreseen in the new Code of Civil Procedure, in order to verify the adequacy of the IDPJ in cases of redirection of the Fiscal Execution.

Keywords: Disregard of legal personality. Tax liability. Redirecting tax enforcement. Incident of disregard of legal personality.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	08
2	O PAPEL DA PERSONIFICAÇÃO DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS	10
2.1	PRINCÍPIOS DO DIREITO EMPRESARIAL.....	10
2.1.1	Princípio da autonomia patrimonial	10
2.1.2	Princípio da subsidiariedade da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais	12
2.1.3	Princípio da limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais	12
2.2	PERSONALIZAÇÃO DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.....	13
2.2.1	Limites à personificação das sociedades empresárias	14
2.2.2	Natureza da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais no Código Civil de 2002	15
3	DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – <i>DISREGARD DOCTRINE</i>	17
3.1	ANÁLISE DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO NO TEMPO.....	19
3.2	A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO.....	21
3.3	ASPECTOS PROCESSUAIS DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO.....	25
4	A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA	27
4.1	REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	27
4.1.1	Relação jurídico-tributária	28
4.1.2	Obrigação tributária	29
4.2	CRITÉRIO PESSOAL DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	31
4.2.1	Sujeito ativo	31
4.2.2	Sujeito Passivo	33
4.5	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	36
4.5.1	Responsabilidade por sucessão	39
4.5.2	Responsabilidade de terceiros	41
4.6	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GESTORES DA PESSOA JURÍDICA ESCULPIDA NO ART. 135, III DO CTN.....	41
4.6.1	Análise da doutrina acerca do entendimento dos Tribunais Superiores com relação à responsabilidade dos sócios-gestores	44

4.7	O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA.....	48
4.7.1	Legitimidade passiva na Execução Fiscal.....	48
4.7.2	O instituto do redirecionamento da Execução Fiscal.....	49
5	O CABIMENTO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA PARA OS CASOS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO-ADMINISTRADOR.....	53
5.1	O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015 E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	54
5.2	O CABIMENTO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA ÀS EXECUÇÕES FISCAIS, REGIDAS PELA LEI 6.830/80.....	58
6	CONCLUSÕES.....	63
	REFERÊNCIAS.....	68

1- INTRODUÇÃO

A autonomia da personalidade e do patrimônio da pessoa jurídica, com relação às pessoas dos seus sócios, tem fundamental importância para o livre exercício da atividade empresarial e para o incentivo à prática comercial.

Sem esses atributos faltaria ao empreendedor interesse de criar e expandir mercados. Consequentemente, grandes seriam os impactos na oferta de bens e serviços, geração de postos de trabalho, arrecadação fiscal e crescimento econômico.

Ocorre que, por vezes o véu da personalidade jurídica é utilizado com finalidade diversa do intuito empresarial. Para tanto, com o objetivo de reprimir fraudes e desvio de finalidade da pessoa jurídica foi criado o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Todavia, o referido instituto deve ser entendido como um instrumento excepcional, cuja finalidade é justamente de garantir a existência e funcionalidade da personificação das sociedades.

O direito brasileiro adotou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em diversos dispositivos legais desde antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 – CF/88. Mas foi o Código Civil de 2002 – CC/02 que passou a disciplinar a matéria de forma plena, no seu art. 50.

O direito tributário brasileiro, por sua vez, por meio do art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN –, prevê determinadas hipóteses de responsabilidade pessoal, as quais autorizam que o patrimônio dos sócios-administradores seja atingido diretamente em casos de débitos de natureza tributária.

A norma do art. 135 do CTN tem sido reiteradamente utilizada pelas procuradorias fazendárias como justificativa para a inclusão do sócio-gestor da pessoa jurídica no polo passivo da Execução Fiscal quando não encontram bens suficientes da sociedade para satisfazer o crédito tributário.

Disso decorre que, a partir de construção doutrinária e jurisprudencial, foi criado o redirecionamento da Execução Fiscal para atingir o patrimônio do sócio-administrador da sociedade empresaria. Este tema não é novo, mas diante de sua importância e repercussão no processo tributário brasileiro sempre foi alvo de intensos debates e críticas.

Muito embora não exista uma remissão expressa ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica nos casos de redirecionamento, os efeitos decorrentes da decisão que o determina aparentemente não apresentam qualquer distinção da teoria da desconsideração.

Ademais, com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil – CPC – (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), foi instituído o incidente de desconsideração da personalidade jurídica – IDPJ –, o qual, segundo o próprio Código de Processo, teria aplicação a todos os casos de pedido de desconsideração.

Nesse sentido, o presente trabalho investigará o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica ao redirecionamento da Execução Fiscal, regida pela Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF), nos casos de responsabilidade tributária previstos no art. 135 do CTN.

Para tanto, a partir de análise bibliográfica e consulta a legislação aplicável e jurisprudência dos tribunais superiores, será delineado o papel da personificação das sociedades empresárias e princípios básicos do direito societário e empresarial, para depois tratar do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicação no direito brasileiro.

Após estabelecidas as premissas acerca da desconsideração, o presente trabalho buscará compreender o fenômeno da sujeição passiva tributária para, finalmente, adentrar no tema da responsabilidade tributária e, mais especificamente, da responsabilidade dos sócios-administradores prevista no art. 135, III, do CTN.

Feito isso, o presente estudo tratará especificamente do instituto do redirecionamento da Execução Fiscal em face do sócio-gestor da pessoa jurídica para, ao fim, analisar o cabimento do o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, instituído pelo Código de Processo Civil de 2015, nos casos de redirecionamento das execuções fiscais, regidas pela LEF (Lei n ° 6.830, de 22 de setembro de 1980).

2- O PAPEL DA PERSONIFICAÇÃO DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS

Primeiramente, é de fundamental importância para o presente estudo partir do pressuposto de que a atividade empresarial ostenta posição de motor do desenvolvimento do modelo capitalista de produção.

De acordo com esse entendimento, realçado por Fábio Ulhoa Coelho (COELHO, 2012), a figura da sociedade empresária tem o papel de ampliação de mercados, empregos e desenvolvimento econômico do país. Bem por isso, o legislador constitucional, quando da edição da Constituição de 1988, resolveu por dar à liberdade de iniciativa patamar de princípio constitucional expresso.

São desdobramentos do princípio constitucional da livre iniciativa “a importância, para toda sociedade, da proteção jurídica do investimento” e a “importância da empresa na geração de postos de trabalho e tributos, bem como no fomento da riqueza local, regional, nacional e global” (COELHO, 2012, p. 78).

Isso porque, no entendimento de COELHO (2012), o desincentivo à prática comercial terá certamente impactos diretos nos mercados e no desenvolvimento da economia do país, na medida que o empresário, nesse caso, se desinteressará de continuar a expansão de suas atividades, resultando retração das oportunidades de emprego, diminuição da arrecadação fiscal, bem como redução do crescimento econômico.

Nesse sentido, portanto, a proteção jurídica da sociedade empresaria e da figura do empresário é de vital importância não somente para o desenvolvimento da própria atividade empresarial individualmente considerada, mas para toda a sociedade que a circunda.

Devidamente feitas as considerações a respeito do papel das sociedades empresárias nas sociedades de modelo capitalista, em especial no Brasil, bem como tratado do princípio constitucional da livre iniciativa, este trabalho, com base na doutrina de Fábio Ulhoa Coelho (2012) abordará alguns princípios no direito empresarial que serão importantíssimos para o estabelecimento das primeiras premissas do presente estudo, para depois discorrer acerca da personalização das sociedades empresárias.

2.1- PRINCÍPIOS DO DIREITO EMPRESARIAL

2.1.1- Princípio da autonomia patrimonial

A autonomia patrimonial da sociedade empresária tem como finalidade justamente o incentivo ao desenvolvimento da atividade empresarial através da minoração dos riscos assumidos pelos sócios. É, portanto, um dos mais importantes instrumentos para atrair investimentos, cujos benefícios são aproveitados por toda a sociedade civil.

De acordo com Fábio Ulhoa Coelho (2012, p. 78), a autonomia patrimonial das sociedades empresárias “é uma técnica de segregação de riscos” e consiste no entendimento de que os bens, direitos e obrigações da pessoa jurídica não podem ser confundidos com o patrimônio dos seus sócios.

Para Coelho (2012), essa autonomia tem implicações práticas observadas na impossibilidade de cobrar dos sócios obrigações que são da sociedade, bem como na legitimidade desta para figurar no polo passivo da relação processual.

No entendimento de Figueira e Moretti (2016), o que motiva os sócios a criarem uma pessoa jurídica é a proteção da coletividade dos seus membros, de modo que a responsabilidade do todo difere da responsabilidade das partes. A sociedade empresária torna-se, em consequência, um novo ser, completamente diferente das pessoas físicas ou jurídicas que a constituíram.

Efeito dessa diferenciação é que a pessoa jurídica contratará em nome próprio, constituirá patrimônio próprio, assumirá compromissos e poderá exigir seus direitos perante a terceiros (FIGUEIRAS; MORETTI, 2016).

No que se refere à aplicação prática do princípio da autonomia para os sujeitos ativos das obrigações, segundo Coelho (2012), os credores da pessoa jurídica são classificados em dois tipos: os credores negociais e os não negociais.

Os negociais são outros empresários, mormente fornecedores. Estes, para Coelho (2012), regidos pelo próprio direito comercial, sabem da existência do risco intrínseco à atividade empresarial, de modo que já compensam eventuais inadimplências repassando os custos inerentes ao risco no seu preço praticado.

Por sua vez, os credores não negociais são os consumidores e empregados. Os direitos destes credores são regidos por outros ramos do direito (respectivamente o direito do consumidor e o direito do trabalho).

Para a realização desses direitos o princípio da autonomia patrimonial tem sido relativizado (embora não eliminado, haja visto sua vital importância) “em vista de princípios e valores próprios de cada ramo jurídico”. Todavia, em se tratando de relações empresariais a autonomia patrimonial deve ser observada como técnica de segregação de riscos (COELHO, 2012, p. 90).

Nessa linha de raciocínio, conclui-se que se o ordenamento jurídico de um país não adotar instrumentos de segregação de riscos, como o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, é provável que os investidores optem por levar seus recursos para outro lugar.

Por este motivo, o respeito à autonomia patrimonial da sociedade empresária, por parte do poder judiciário, não interessa apenas ao sócio, mas à toda coletividade (COELHO, 2012).

2.1.2- Princípio da subsidiariedade da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais

Este princípio, autoexplicativo na sua denominação no que se refere ao seu objetivo, é consectário da autonomia patrimonial e tem como função a autorização da execução do patrimônio dos sócios para adimplemento de obrigações contraídas pela sociedade apenas depois de executado todo o patrimônio desta (COELHO, 2012).

Em outras palavras, segundo este princípio o sócio somente poderá ser demandado para responsabilizar-se por débitos da pessoa jurídica quando o patrimônio desta não for suficiente à satisfação dos credores.

2.1.3- Princípio da limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais

Assim como o princípio da subsidiariedade da responsabilidade dos sócios, o princípio da limitação da responsabilidade destes pelas obrigações sociais é consectário da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

Para Coelho (2012), tendo em vista o alto risco envolvido na prática da atividade empresarial, a limitação da responsabilidade dos sócios por obrigações da pessoa jurídica é outro instrumento de visível importância para o estímulo aos investimentos.

Segundo esse autor, a limitação da responsabilidade mantém o risco empresarial em um nível determinado, o que facilita a entrada de investidores conservadores. Em outras palavras, determinados investidores menos propensos ao risco aceitam realizar investimentos na sociedade empresária em razão da consciência de que seu risco de perda está limitado ao próprio patrimônio investido na pessoa jurídica.

A *contrario sensu*, caso exista o risco de perda, por parte do investidor, não só do patrimônio aplicado na sociedade, mas todo o seu patrimônio pessoal, é muito provável que ele não realize o investimento. E conforme entendimento de Coelho (2012), essa consequência será sentida por toda a coletividade.

Nas palavras desse autor, essa limitação de responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela sociedade não tem como finalidade tornar os sócios completamente irresponsáveis, mas, ao contrário, objetiva segregar os riscos dos investidores e incentivar ainda mais investimentos.

Essa segregação de riscos, portanto, na medida que protege o interesse individual do investidor acaba por trazer proveitos para toda a coletividade (COELHO, 2012).

2.2- PERSONALIZAÇÃO DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS

A doutrina do direito empresarial entende que as sociedades sempre serão personalizadas. Isso significa dizer que as pessoas jurídicas sempre serão pessoas diferentes dos seus sócios, titularizando, desta forma, direitos e obrigações próprios.

No campo do direito privado, para o Coelho (2012, p. 26), o que caracteriza a personalização é “a autorização genérica para a prática de atos jurídicos”, com exceção do que for proibido expressamente pela lei.

Ainda sobre a personalização, entende Coelho (2012) que a lei separou a pessoa jurídica dos seus membros, não podendo os sócios, portanto, titularizar os direitos e deveres relacionados com o exercício da atividade empresarial. É, portanto, evidente consagração do princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

No que se refere ao início e fim da personalização, Coelho (2012, p. 35) destaca que enquanto a personalidade da sociedade tem início com o registro dos seus atos constitutivos na Junta Comercial o seu fim acontece com procedimento judicial ou extrajudicial de dissolução.

Para Coelho (2012), os efeitos práticos dessa personalização serão três: a titularidade da sociedade pelas obrigações por ela contraídas, a titularidade processual e a responsabilidade patrimonial.

Com relação às obrigações contraídas, muito embora a tomada de decisões, ou mesmo a prática dos atos dos quais serão originadas as obrigações, seja feita por uma ou mais pessoas naturais – haja vista que a sociedade é um ente moral – quem será credora ou devedora da obrigação será a pessoa jurídica da sociedade.

Apenas em situações excepcionais a titularidade pelas obrigações poderá ser atribuída a quem agiu pela sociedade empresaria, como é o caso da responsabilização tributária do administrador da sociedade limitada (COELHO, 2012).

Com relação à titularidade processual, a personificação da sociedade a legitima para figurar em juízo seja no polo ativo seja no passivo.

Por fim, no que se refere à responsabilidade patrimonial, “respondem pelas obrigações da sociedade, em princípio, apenas os bens sociais” (COELHO, 2012, p.31).

Isso porque os bens da sociedade são de propriedade dela e não de quotistas. Em que pese a participação societária (as quotas sociais) integre o patrimônio dos sócios, esta não se confunde com os bens de titularidade da pessoa jurídica. Para o Coelho (2012, p. 31), “trata-se, definitivamente, de patrimônios distintos, inconfundíveis e incomunicáveis os dos sócios e o da sociedade”.

Nesse sentido, estabelecida a premissa de que a sociedade empresária e o sócio não são a mesma pessoa, não caberia, portanto, em regra, responsabilizar uma pessoa por dívidas contraídas por outrem.

O princípio da autonomia patrimonial é, para Coelho (2012), elemento fundamental do direito societário, um de seus alicerces. Conforme já exposto em tópico anterior, a importância dessa proteção ao patrimônio repousa no seu efeito limitador das perdas do empreendedor.

Cabe aqui reprimir que sem a citada limitação do risco de perdas do patrimônio particular do investidor este seria totalmente desmotivado a aplicar seus recursos e o potencial econômico do país seria prejudicado.

2.2.1- Limites à personificação das sociedades empresárias

No que se refere aos limites da personalização, para Coelho (2012), o direito brasileiro, ao longo do século XX, assim como outros ordenamentos jurídicos, passou a desenvolver hipóteses de exceção à aplicação do princípio da autonomia da personalidade da sociedade empresária.

De acordo com Coelho (2012), no direito tributário, por exemplo, em certas situações, a falta do recolhimento de tributo pode ser de responsabilidade dos sócios administradores da sociedade. Isso também ocorre no campo do direito do trabalho, previdenciário e do consumidor, nos quais em determinados casos pode ser determinada a execução de dívidas diretamente do patrimônio dos sócios da sociedade limitada.

Segundo Coelho (2012), há certa tendência do direito brasileiro em restringir os efeitos da personalização das sociedades apenas às relações especificamente comerciais, ou seja, entre sociedades empresárias.

Uma das formas de restringir essa limitação, e com a finalidade de coibir as fraudes na utilização da autonomia patrimonial das sociedades empresárias, o direito comercial desenvolveu a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a qual autoriza o afastamento do véu protetor da autonomia patrimonial (COELHO, 2012). Este instituto, todavia, será estudado no próximo capítulo.

Com relação ao direito dos credores, Coelho (2012) os divide em negociáveis e não negociáveis. Enquanto as obrigações negociáveis são as firmadas entre partes em um negócio jurídico, as não negociáveis são definidas pela lei ou não são podem ser objeto de pacto entre credores e a sociedade. Dentre essas relações não negociáveis, para o autor, estão as obrigações tributárias e decorrentes de atos ilícitos.

No entendimento de Coelho (2012), portanto, o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas só não será levado em consideração em casos de uso fraudulento ou abusivo da personalidade, bem como nos casos que regulem direitos de credores cujos créditos não são provenientes de negociação (como nos casos de direito do trabalho e direito do consumidor).

Entretanto, para o próprio autor, essa responsabilização do patrimônio dos sócios pelas obrigações societárias tem se verificado também em outros casos, de modo a extrapolar os limites da desconsideração da personalidade jurídica, contrariando a lei. Esse contraponto, haja vista referir-se ao objeto central presente trabalho, será de muita valia no próximo capítulo.

2.2.2- Natureza da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais no Código Civil de 2002

O Código Civil de 2002, no seu art. 1.024, prevê o instituto da responsabilidade subsidiária dos sócios pelas obrigações sociais.

A solidariedade entre sócio com relação às dívidas sociais, por sua vez, não existe no direito brasileiro como uma regra geral. De modo, portanto, que sempre antes de adentrar no patrimônio dos sócios os credores terão de executar a obrigação do patrimônio da pessoa jurídica.

A única exceção à regra da subsidiariedade, para Coelho (2012), ocorre quando sócio atua como representante de sociedade irregular, ou seja, não registrada na junta comercial competente. Nestes casos, para o autor, a responsabilidade do sócio é direta.

Essa responsabilidade subsidiária, todavia, poderá ser limitada ou ilimitada. Quando, em razão da espécie de sociedade a responsabilidade for limitada, o sócio só poderá ser responsabilizado subsidiariamente até o limite do valor do investimento que se propôs a realizar.

Contudo, com relação à tutela dos interesses dos trabalhadores, dos consumidores e do Estado, entende o autor que a regra da subsidiariedade não se aplica (COELHO, 2012).

Conclui-se, portanto, para os fins pretendidos pelo presente trabalho, que para o Código Civil de 2002, em regra, a responsabilização dos sócios por débitos da pessoa jurídica é de natureza subsidiária, ou seja, depende, primeiramente, do esgotamento dos bens da sociedade empresária para depois buscar atingir o patrimônio pessoal dos quotistas.

3- DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – *DISREGARD DOCTRINE*

No capítulo anterior foi definida a importância das sociedades empresárias no modelo capitalista de produção, a personificação da atividade empresarial, bem como os princípios que norteiam as relações entre os sócios e a sociedade personificada, em especial a autonomia patrimonial da pessoa jurídica e a limitação e natureza jurídica da responsabilidade do patrimônio dos sócios. Nesse ínterim, foram estabelecidas premissas fundamentais para o presente estudo.

Primeiramente, a sociedade empresária regularmente constituída ostenta personalidade diferente da pessoa dos seus sócios. Como consequência dessa personalidade própria pode-se extrair a segunda premissa: a pessoa jurídica resultado dessa personificação tem autonomia patrimonial em relação ao patrimônio pessoal aos seus sócios.

Outrossim, no caso das pessoas jurídicas de responsabilidade limitada, a autonomia patrimonial traz consigo outra premissa: a responsabilidade dos sócios pelas obrigações contraídas pela pessoa jurídica é limitada ao capital integralizado.

Por fim, a última premissa estabelecida até o presente momento é a de que a referida responsabilização dos sócios tem, para o Código Civil de 2002, natureza subsidiária, ou seja, só podem os quotistas serem responsabilizados com seu patrimônio particular quando insuficientes os bens da pessoa jurídica para satisfazer as obrigações contraídas.

No capítulo anterior também foram feitas considerações às limitações da personificação das sociedades, especialmente nas hipóteses em que os credores são clientes não-negociais, na classificação de Coelho (2012), como nos casos que envolvem direitos do consumidor, direitos trabalhistas e créditos fiscais.

O presente capítulo, por sua vez, tratará de forma mais detalhada outra forma de relativização dessa limitação de responsabilidade do sócio, esboçada no capítulo anterior, a qual tem como fim específico coibir a utilização fraudulenta da autonomia patrimonial da pessoa jurídica: a desconsideração da personalidade jurídica.

Em determinados casos o princípio da autonomia patrimonial torna impossível a solução de problemas como fraude e abuso da personalidade. Nesses casos, a solução apontada pelo direito empresarial foi, no caso concreto, desconsiderar a personalidade da sociedade para atingir o patrimônio dos seus sócios (COELHO, 2012).

Por muitas vezes, segundo Coelho (2012, p. 54), “o ilícito perpetrado pelo sócio permanece oculto, resguardado pela licitude da conduta da sociedade empresária”. Contudo,

para o autor, essa irregularidade só será verificada se o magistrado desconsiderar o princípio da autonomia.

Conforme já ressaltado anteriormente, na visão de Coelho (2012), o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), serve justamente para preservar o princípio da autonomia da sociedade na medida que coíbe a fraude sem comprometer o instituto da personalidade jurídica.

Isso porque, se assim não o fizesse, a importância da personificação das sociedades empresariais seria aos poucos minada em virtude do potencial efeito negativo de condutas fraudulentas na sociedade como um todo (COELHO, 2012).

Ou seja, se não houvesse um instrumento de repressão de fraudes e abusos perpetrados, os quais utilizam-se do véu da autonomia patrimonial, o próprio instituto da autonomia poderia ser questionado e seus contornos fundamentais comprometidos.

Seguindo essa ótica, para Pinho (2017), a teoria da personalidade jurídica foi de grande importância para a segurança das relações empresariais, mas o abuso do direito da ficção jurídica da empresa tornou necessária a adaptação do ordenamento jurídico para coibir determinadas práticas.

Todavia, segundo Coelho (2012), a utilização da teoria da desconsideração, por parte do juiz, não significa anular a constituição da sociedade empresária, ou mesmo provocar sua dissolução, mas apenas a suspensão episódica da eficácia dos efeitos da constituição diante da necessidade de coibir fraudes perpetradas.

A desconsideração apenas pode ser aplicada quando a sociedade estiver sendo utilizada, ou foi constituída para, servir de “obstáculo à justa composição de interesses”, de modo a impedir a imputação da responsabilidade aos sócios ou administradores (COELHO, 2012, p. 65).

Para Coelho (2012), a doutrina da desconsideração é utilizada para coibir atos que aparentemente são lícitos. A ilicitude só se verifica quando o ato praticado deixa de ser entendido como praticado pela pessoa jurídica para ser imputado à pessoa do responsável pela utilização abusiva ou fraudulenta da autonomia patrimonial.

Nessa linha de raciocínio, percebe-se, portanto, um pressuposto de aparente licitude na conduta fraudulenta ou abusiva. Esse pressuposto de licitude dos atos praticados distingue as hipóteses de desconsideração de outras modalidades de responsabilização de sócios e administradores, uma vez que estas, segundo Coelho (2012), não guardam relação com o uso fraudulento da autonomia patrimonial.

Outro requisito indispensável à aplicação da teoria da desconsideração é o elemento subjetivo consubstanciado no intuito do uso abusivo ou fraudulento da pessoa jurídica, por parte do sócio ou do administrador, voltado à frustração dos interesses dos credores (COELHO, 2012).

No entanto, diante da dificuldade de provar as intenções subjetivas do demandado nessa formulação subjetiva, a ordem jurídica e a doutrina estabeleceram uma formulação objetiva, na qual a confusão patrimonial também tornou-se pressuposto da aplicação da desconsideração (COELHO, 2012). Ou seja, a diferença nas formulações objetiva e subjetiva residem na facilidade de obtenção da prova da conduta.

No entendimento expresso de Coelho (2012, p. 67), a formulação subjetiva “é a mais ajustada à teoria da desconsideração”, enquanto a teoria objetiva, por sua vez, auxilia na isenção do ônus da prova por quem demanda.

Em outras palavras, demonstrada a confusão entre o patrimônio dos sócios e da pessoa jurídica deve-se presumir a fraude perpetrada com manipulação da autonomia patrimonial. Contudo, pode acontecer da prova dessa confusão ser de difícil obtenção ou ter sido demonstrada prova negativa desse fato por parte do sócio demandado. Nestes casos, mesmo assim, a personalidade ainda pode ser desconsiderada se a fraude puder ser caracterizada de outra maneira.

Feitas as considerações acima, haja vista a evidente importância da compreensão da desconsideração da personalidade jurídica para os objetivos traçados por este trabalho, este instituto será melhor analisado no próximo tópico.

3.1- ANÁLISE DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO NO TEMPO

A doutrina de direito civil, empresarial e processualista civil atribui como sendo a primeira aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, datada de 1897, o caso inglês *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd.*, no caso, julgado pela *House of Lords*¹ (PINHO, 2017; DIDIER JUNIOR, 2017; COELHO, 2012).

Para Didier Junior (2017, p. 580), o referido caso é citado como “*leading case* da teoria da desconsideração da personalidade jurídica”, e ao mesmo tempo é entendido como a “pedra fundamental da doutrina da autonomia da pessoa jurídica”.

¹ Tradução livre: Câmara dos Lordes.

De acordo com Didier Junior (2017), na metade do século XIX, Aron Salomon, como empresário individual, fabricava botas de couro e sapatos. Após trinta anos acumulando riquezas seus filhos mais velhos resolveram associar-se à sociedade do pai.

Para a ocasião, Aron converteu a atividade econômica em uma sociedade cuja responsabilidade dos sócios era limitada, de modo que ele, sua esposa e cinco filhos integralizaram capital.

Ocorre que o governo inglês, maior cliente de Salomon, resolveu diversificar seus fornecedores de sapatos e botas de couro, de modo que os estoques da sociedade aumentaram bastante, a ponto de terem sido necessários aportes financeiros realizados pelo próprio Salomon, a esposa e mais um investidor. Todavia, mesmo após as tentativas de reanimar a atividade empresarial, a sociedade entrou em liquidação em 1893 (DIDIER JUNIOR, 2017).

Em decorrência da liquidação, a discussão do processo girou em torno exatamente da imputação de responsabilidades pelas dívidas da sociedade à figura do Aron Salomon.

A primeira decisão e a decisão da Corte de Apelação entenderam que Aron teria abusado da autonomia da pessoa jurídica. Contudo, a decisão final, da Câmara dos Lordes, à unanimidade de votos, entendeu que a sociedade foi constituída de forma regular, sendo indiferente que a maior parte do capital social estaria em nome do Salomon. Ou seja, foi defendida a doutrina da personalidade jurídica e a mantida a responsabilidade limitada da sociedade (DIDIER JUNIOR, 2017).

Para Didier Junior (2017, p. 581), o caso Salomon além de estabelecer os critérios para a desconsideração acabou ainda por reforçar “a limitação da responsabilidade dos sócios ao montante aportado na sociedade a título de integralização do capital”.

A partir disso, no Reino Unido, no século XIX, foram criados os primeiros diplomas legais que estabeleceram a responsabilidade limitada dos sócios. A *disregard doctrine*² surgiu nessa época exatamente no contexto dos debates decorrentes do caso Salomon.

Ou seja, no entendimento de Didier Junior (2017, 582), a teoria da desconsideração não teve seu surgimento em consequência da utilização indevida da pessoa jurídica, mas sim como critério político de supressão do “privilégio da limitação da responsabilidade em determinados contextos”.

Contudo, mesmo relacionando a origem da teoria da desconsideração à supressão da limitação da responsabilidade, Didier Junior (2017) assume que atualmente esse instituto teve seu alcance alargado significativamente.

² Tradução livre: doutrina da desconsideração.

Por outro lado, se o caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd.* é tido como o primeiro caso em que a teoria da desconsideração foi aplicada, o título de principal sistematizador desse instituto é atribuído a Rolf Serick, cuja tese de doutorado defendida perante a Universidade de Tubigen, no ano de 1953, buscou definir critérios gerais de afastamento da autonomia das sociedades, a partir da jurisprudência norte-americana (COELHO, 2012).

Segundo Coelho (2012, p. 59), a pesquisa de Serick formulou quatro princípios: a tentativa de frustrar a lei ou a fraude como pressupostos para desconsideração da autonomia da sociedade; a ausência de satisfação do crédito, por si só, não enseja a desconsideração; as pessoas físicas que agiram pela pessoa jurídica devem ser levados em consideração; e, por fim, “se a lei prevê determinada disciplina para os negócios entre dois sujeitos distintos, cabe desconsiderar a autonomia da pessoa jurídica que o realiza com um de seus membros para afastar essa disciplina”.

No entendimento do Coelho (2012), a importância do princípio da personificação da sociedade, e sua repercussão no que se refere à limitação da responsabilidade dos sócios, foi bem ressaltado por Serick em seu primeiro e segundo princípios, cuja finalidade é insistir no descabimento da desconsideração quando não observada a fraude na manipulação da forma da pessoa jurídica.

Na ordem, o ordenamento jurídico inglês foi o primeiro a normatizar juridicamente a teoria da desconsideração.

De acordo com Coelho (2012), a seção 279, do *Companies Act*, de 1929, sustentava que a pedido do liquidante, credor ou interessado, em se tratando de negócio concluído com o objetivo perpetrar fraudes, a Corte poderia declarar, em sede de liquidação da sociedade, o cabimento da responsabilidade direta e ilimitada pela obrigação, de toda pessoa que participou conscientemente de operação fraudulenta, ou até mesmo pela totalidade dos passivos da pessoa jurídica.

Essa norma decorreu, segundo Coelho (2012, p. 71), das repercussões do caso *Solomon*, “cujos efeitos se podiam entrever ainda em 1948, na revisão e consolidação daquele estatuto, e em 1986, na edição do *Insolvency Act*”.

3.2- A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

Segundo Didier Junior (2017), o instituto da desconsideração da personalidade jurídica foi homenageada, no direito brasileiro, a partir da sua previsão expressa do art. 50 do Código Civil de 2002.

Entretanto, para Coelho (2012), o citado dispositivo teria pouca correspondência com a construção doutrinária da teoria. Para ele, dentre os fundamentos legais da desconsideração do CDC encontram-se hipóteses que caracterizam a responsabilidade de administradores que não pressupõe a utilização indevida da forma da pessoa jurídica nem mesmo a fraude (principal fundamento do instituto).

Conforme já delineado anteriormente, a teoria da desconsideração somente pode ser aplicada quando, primariamente, a responsabilidade não puder ser imputada ao administrador. Ou seja, se a imputação for direta a esta pessoa, ausentes óbices decorrentes da forma da pessoa jurídica, não há que se falar em desconsideração da autonomia da sociedade. Portanto, se a hipótese de dano a terceiro é causado por conduta ilícita do sócio deve ele responder pela sua ilicitude (COELHO, 2012).

Ademais, com relação ao pressuposto da má administração como fundamento para a desconsideração, entende Coelho (2012, p. 74) que “a existência e autonomia da pessoa jurídica não obstam essa responsabilização, descabendo, por isso, a referência à sua desconsideração”.

Por sua vez, o § 5º do art. 28 do CDC sugere, para Coelho (2012, p. 74), a existência de autorização para a desconsideração na mera existência de dano patrimonial ao consumidor. O autor, entretanto, bem assevera que a leitura do citado dispositivo deve ser entendida “como pertinente apenas às sanções impostas ao empresário, por descumprimento de norma protetiva dos consumidores, de caráter não pecuniário” (COELHO, 2012, p. 74).

O art. 18 da Lei nº 8.884/94 (Lei Antitruste)¹⁰, foi a segunda norma do direito pátrio acerca do instituto da desconsideração. Nesse caso, a *disregard doctrine* pode ser aplicada em duas situações: conduta infracional e má administração. Para Coelho (2012), o legislador acabou incorrendo nos mesmos desacertos do art. 28 do CDC, de modo que não aproveitou as contribuições do quanto formulado pela doutrina.

Outra referência legal, no Brasil, da teoria da desconsideração pode ser encontrado no art. 4º da Lei no 9.605/98¹¹. Esta Lei trata de responsabilidade por lesões ao meio ambiente e

¹⁰ Lei Antitruste. Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste 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.

¹¹ _____. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 fev 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9605.htm>. Acesso em: 19 maio 2018.

prevê, no seu art. 4º a hipótese de desconsideração da pessoa jurídica quando a forma da sociedade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados ao meio ambiente.

Para Coelho (2012), finalmente, e concordando com Didier Junior (2017), a função de estabelecer a posição do ordenamento jurídico brasileiro com relação ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica foi do Código Civil de 2002, através do seu art. 50¹².

Para o Código Civil brasileiro, conforme o art. 50, as obrigações da pessoa jurídica podem ser estendidas ao patrimônio particular dos seus sócios ou administradores nos casos de abuso da personalidade jurídica, cuja caracterização se dá pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Esse também é o entendimento de Pinho (2017).

Cabe aqui ressaltar, haja vista importância conceitual, que jamais deve-se confundir o instituto da desconsideração da personalidade jurídica com o da despersonalização da sociedade. Isso porque enquanto este trata-se de sanção de extinção da pessoa jurídica, aquele refere-se a uma suspensão episódica do véu da personalidade para que o patrimônio dos sócios respondam pelos débitos sociais (DIDER JUNIOR, 2017).

A doutrina brasileira não tem a intenção de extinguir a pessoa jurídica por meio da desconsideração, mas suspender episodicamente a sua eficácia, de modo a buscar no patrimônio particular do sócio a satisfação dos interesses dos credores (DIDIER JUNIOR, 2017).

A partir dessa diferenciação entre despersonalização e desconsideração, Didier Junior (2017, p. 583) afirma então que a doutrina brasileira acolheu como referência legislativa o trabalho do alemão Rolf Serick. Segundo essa linha de raciocínio, o instituto da desconsideração seria “como um remédio para a disfuncionalidade da pessoa jurídica”.

É que sendo a pessoa jurídica manifestação do direito de propriedade ela deve atender aos interesses coletivos, à sua função social. Para Didier Junior (2017), portanto, a pessoa jurídica existe como instrumento facilitador da atividade econômica e a função social da empresa seria corolário da função social da propriedade. Em sendo assim, a referida instrumentalidade significa condicionamento da pessoa jurídica ao atingimento da função social a qual se destina.

Desta forma, para Didier Junior (2017), a doutrina brasileira se filia ao entendimento de que em havendo abuso ou desvio de finalidade da sociedade deve-se aplicar como sanção a

¹² Código Civil de 2002. 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.

desconsideração da personalidade jurídica. Em outras palavras, para o direito brasileiro, a sociedade deve ser analisada sob a ótica da sua função social e a *disregard doctrine* revela-se como sanção aplicada ao ato ilícito consubstanciado na utilização abusiva da pessoa jurídica.

Com relação à finalidade do instituto da desconsideração, não pretende ele minar o princípio da separação patrimonial da sociedade e seus sócios, mas, em sentido contrário, garantir a existência e funcionalidade da pessoa jurídica, coibindo a prática de abusos e fraudes que dela decorrem (DIDIER JUNIOR, 2017).

Com relação à sua aplicação, ela está condicionada à hipótese de mostrar-se a pessoa jurídica obstáculo à imputação de responsabilidade ao sócio ou administrador. Ou seja, em caso de haver regra geral que impunha responsabilidade ao sócio não será aplicado o instituto da *disregard* (DIDIER JUNIOR, 2017).

Ademais, as situações que autorizam a desconsideração são ilícitos caducificantes e, praticadas as condutas apontadas na norma como antijurídicas, o sócio que as praticou poderá, naquele caso, perder seu direito de responsabilidade limitada (DIDIER JUNIOR, 2017).

3.3- ASPECTOS PROCESSUAIS DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO

Coelho (2012) entende que, do ponto de vista processual, mesmo antes da vigência do novo Código de Processo Civil¹³ – CPC – o véu da pessoa jurídica não poderia ser afastado senão através de ação judicial própria, de natureza cognitiva, movida pelo credor da obrigação em face dos sócios.

Com relação ao ônus da prova da presença de fraude, este é do credor, demandante, de modo que quem ocupará o polo passivo do procedimento de desconsideração será a pessoa do sócio e não da sociedade (COELHO, 2012).

O efeito prático, para Coelho (2012), resultante da colocação da pessoa jurídica no polo passivo dessa da referida relação será o da ilegitimidade, que, em sendo declarada, deve o processo ser extinto sem resolução do mérito, em relação à sociedade indicada como ré.

Esse efeito conduz ao entendimento de que se o credor obtiver a condenação em ação cognitiva e ao executá-la tiver seu direito frustrado em decorrência do uso fraudulento da forma da pessoa jurídica, ele não terá o título executivo contra o responsável pela fraude e,

¹³ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 mar 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

portanto, não poderá executá-lo. Deverá o credor, nesse caso, acionar o responsável para conseguir o título.

Já no que se refere aos efeitos práticos do ônus probatório da fraude perpetrada, a determinação da penhora dos bens do sócio no procedimento executivo, de modo a levar a discussão para eventuais embargos de terceiros, significa inverter o ônus da prova para o demandado, o que, para Coelho (2012) não seria a atitude correta a ser adotada pelo juiz.

Para os juízes que aplicam equivocadamente a *disregard doctrine*, com base no entendimento de que a mera situação de insolvência da sociedade enseja a aplicação da teoria, o mero despacho no processo de execução seria suficiente para determinar a constrição dos bens dos sócios ou administradores (COELHO, 2012).

Desta forma, em razão de não terem participado do processo de conhecimento, não poderão rediscutir o mérito por conta da coisa julgada e acabariam sendo responsabilizados sem a observância do devido processo legal.

Em outras palavras, não pode o judiciário responsabilizar o sócio ou administrador da sociedade dispensando o prévio título executivo. Portanto, revela-se indispensável a exigência de processo de conhecimento para demonstração das hipóteses autorizadas da desconsideração da personalidade jurídica.

4- A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Nos capítulos anteriores o esforço deste trabalho foi no sentido de demonstrar a importância histórica e prática da personificação das sociedades empresárias, bem como apresentar, conceituar e descrever a relevância do instituto da desconsideração dessa personalidade jurídica, para posteriormente compatibilizá-la ao ordenamento jurídico brasileiro.

O presente capítulo, por sua vez, deixará de lado os institutos de direito civil, empresarial e de processo civil para tratar da sujeição passiva tributária, do fenômeno da responsabilidade tributária, especialmente da responsabilidade do sócio-gestor da sociedade empresária, para, ao fim, analisar o instituto do redirecionamento da Execução Fiscal.

4.1- REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes de adentrar efetivamente no estudo da sujeição passiva, em homenagem à vital contribuição didática e prática de Paulo de Barros Carvalho para a atual teoria da incidência tributária no ordenamento jurídico brasileiro, o presente capítulo terá início com uma breve análise da regra-matriz de incidência tributária.

Para Paulo de Barros (2007), a norma que prevê o tributo respeita uma regra-matriz de incidência. A estrutura lógica dessa regra-matriz básica é compreendida por uma hipótese e uma consequência. Para este autor, enquanto a hipótese trata de prever o fato, a consequência prescreverá os efeitos do fato, ou seja, prevê a obrigação tributária.

Utilizando-se da mesma linha de raciocínio de Paulo de Barros, Paulsen (2017) também divide a norma tributária que impõe relações jurídico-tributárias em duas partes: antecedente (hipótese de incidência) e consequente (relação obrigacional).

Ademais, para Paulsen (2017, p. 205), todos esses referidos aspectos na norma tributária “são partes indissociáveis de um todo único” e que de uma norma incompleta não haveria certeza por parte do contribuinte do surgimento de uma obrigação tributária e de seu conteúdo, haja vista que por conta do princípio da reserva legal ela não poderia ser suplementada por atos do poder executivo.

Não será objeto do presente trabalho tecer comentários acerca da elemento antecedente (descriptor) da regra matriz de Paulo de Barros. Para alcançar a finalidade pretendida por este estudo caberá apenas a análise de um dos critérios do elemento consequente dessa regra matriz, qual seja, o critério pessoal.

No elemento consequente da regra-matriz é que será identificado o vínculo jurídico que nasceu da ocorrência da hipótese, tipificada no elemento antecedente. Para a identificação dessa relação jurídica devem estar presentes dois critérios: o critério pessoal e o critério quantitativo (CARVALHO, 2007).

O critério pessoal seria, para Carvalho (2007), o apontamento de quem são os sujeitos da relação jurídico-tributária: sujeito ativo e sujeito passivo (credor e devedor, respectivamente). Já o critério quantitativo, de acordo com o mesmo autor, trata necessariamente do objeto da prestação, consubstanciado na base de cálculo e na alíquota do tributo.

Conforme já alertado anteriormente, este trabalho não terá como objeto a análise pormenorizada da regra-matriz de incidência de Paulo de Barros, mas tão somente do critério pessoal contido do elemento consequente da norma.

Para tanto, no intuito de realizar uma melhor compreensão metodológica acerca desse critério pessoal, trataremos brevemente acerca da relação jurídica inaugurada com a ocorrência da hipótese normativa.

4.1.1- Relação jurídico-tributária

A relação jurídica é o vínculo estabelecido pela norma na qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento de determinada obrigação. Contudo, esse vínculo não tem qualquer referência com relações sociais juridicizadas pelo direito, mas “tão somente por virtude da imputação normativa, indiferente à existência ou não de um laço de caráter sociológico, político, econômico, ético, religioso ou biológico, anterior à disciplina jurídica” (CARVALHO, 2007, p. 297).

Ou seja, é completamente indiferente se entre os indivíduos sujeitos da relação jurídica há qualquer vínculo sociológico, haja vista que o laço que os une é unicamente a imputação normativa. Portanto, na visão de Paulo de Barros (2007), concordando conceitualmente com Carnelutti (1955), relação jurídica seria um vínculo entre sujeitos, constituída pelo direito e com referência a um objeto.

Nesse contexto, é a obrigação, entendida como relação jurídica de “índole economicamente apreciável”, o vínculo abstrato pelo qual um indivíduo credor (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento de determinada prestação de natureza patrimonial de outro indivíduo devedor (sujeito passivo) (CARVALHO, 2007, p. 300-301).

Em razão disso, Paulo de Barros entende que toda relação jurídica de índole patrimonial é sinônimo de obrigação propriamente dita. E seguindo essa mesma linha de raciocínio, as relações jurídicas de cunho tributário, que pela sua própria natureza são reduzidas a expressão patrimonial, são, portanto, relações obrigacionais.

A exceção a essa compreensão repousa na obrigação tributária acessória que, para Carvalho, trata-se de designação imprecisa “uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários” (CARVALHO, 2007, p. 302).

Portanto, em razão da ausência de expressão pecuniária, para esses deveres de prestar informações ao Estado o autor dá o nome de deveres instrumentais ou deveres formais. Contudo, não será objeto do presente trabalho a análise das obrigações acessórias, ou deveres formais.

4.1.2- Obrigação Tributária

Tratando das relações jurídico-tributárias, o art. 113 do CTN¹⁴ divide as prestações que vinculam os sujeitos da relação em obrigações principais e obrigações acessórias.

Para Paulsen (2017), enquanto as obrigações principais se referem ao pagamento de tributos e multas, as obrigações acessórias referem-se às prestações não pecuniárias, de cunho colaborativo com o Fisco.

Ou seja, Paulsen (2017) divide a natureza das obrigações tributárias em duas espécies: obrigação com natureza contributiva e obrigação com natureza colaborativa. Enquanto esta diz respeito às obrigações acessórias, deveres formais com finalidade de colaborar com a administração tributária, pautada na capacidade de colaboração dos sujeitos, aquela se refere ao dever de pagar o tributo, cujo critério para a norma de competência tributária é a capacidade contributiva.

Observa Paulsen (2017) que as obrigações principais têm absoluta vinculação com o princípio da reserva legal tributária, instituído no art. 150, I, da Constituição Federal de

¹⁴ CTN. 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

1988¹⁵, bem como no art. 97, V, do CTN¹⁶. Portanto, para ele, dependem de Lei que defina seus diversos aspectos, não admitindo delegação ao Poder Executivo.

As obrigações acessórias, diferentemente, “estão sob reserva legal relativa (art. 5º, II, da CF/88¹⁷), obrigando exclusivamente a quem a lei imponha o dever formal, independentemente de serem ou não contribuintes” (PAULSEN, 2017, p. 202).

Por sua vez, para Paulo de Barros Carvalho (2007), obrigação tributária principal trata-se da quantia em dinheiro (tributo) que o sujeito passivo da relação obrigacional deve prestar ao sujeito ativo, por determinação legal, no caso da concretização da hipótese descrita no tipo.

Todavia, no entendimento de Paulo de Barros, a obrigação acessória corresponde a uma exceção no entendimento de que obrigações teriam sempre cunho patrimonial. Na verdade, trata-se, para este autor, de designação imprecisa “uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários” (CARVALHO, 2007, p. 302).

Portanto, em razão da ausência de expressão pecuniária, para esses deveres de prestar informações ao Estado Carvalho (2007) dá o nome de deveres instrumentais ou deveres formais.

Em que pese a incontroversa relevância e importância das obrigações acessórias para o sistema tributário brasileiro, conforme já dito no início do tópico, sua análise não será objeto do presente trabalho.

Ademais, Paulsen (2017, p. 201) ainda trata das relações de natureza punitiva, as quais, “têm como pressuposto de fato o cometimento de infrações à legislação tributária”, seja pelo não pagamento de tributos, seja pela inobservâncias dos deveres formais. Estas relações fundam-se, segundo o autor, indiretamente no dever de cumprir as leis e diretamente na própria lei descumprida. Observa, para tanto, critérios de pessoalidade, culpabilidade e proporcionalidade.

Nesse ponto, o Carvalho (2007) faz uma crítica ao § 1º, do art. 113, do CTN¹⁸, que inclui a penalidade como espécie de obrigação tributária principal, com fundamento no art. 3º

¹⁵ CTN. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹⁶ CTN. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

¹⁷ CF. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

do próprio CTN¹⁹ que dispõe como uma das premissas do tributo não ser constituído de sanção de ato ilícito.

Contudo, acrescenta Paulsen (2017, p. 204) que a inobservância de obrigações acessórias, ou deveres formais, “poderá implicar o surgimento de uma obrigação principal (pagar multa)”. É o que preconiza o art. 113, § 3º, do CTN²⁰, ao dispor que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Contudo, mesmo diante do dispositivo supracitado, informa Paulsen que “a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória depende previsão legal específica, exigida expressamente pelo art. 97, V, do CTN²¹”.

Diante da variação dos entendimentos a respeito da relação jurídico-tributária, Paulo de Barros apresenta sua própria obrigação tributária ao entender que a melhor leitura do § 1º, do art. 113, do CTN, que trata da obrigação tributária principal, seria “ocorrido o fato jurídico tributário, inaugura-se a relação obrigacional, com o crédito para o sujeito ativo e o débito para o sujeito passivo” (CARVALHO, 2007, p. 308).

4.2- CRITÉRIO PESSOAL DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Devidamente analisada a regra-matriz de incidência tributária, especialmente no que se refere ao conceito e nascimento da relação jurídico-tributária, bem como da obrigação tributária em si, tratar-se-á no presente tópico, mais especificamente, de um dos elementos constitutivos da relação obrigacional responsável por identificar os sujeitos do vínculo: o critério pessoal. Esse critério definirá quem terá o direito subjetivo de exigir e quem terá o dever legal da prestação pecuniária.

4.2.1- Sujeito ativo

¹⁸ CTN. 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.

¹⁹ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

²⁰ CTN. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

²¹ CTN. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

O CTN, referindo-se ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, dispõe no seu art. 119 que se trata da “pessoa de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”²².

O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. A ele cabe editar normas complementares para fiscalizar e cobrar tributos, fiscalizar, constituir o crédito tributário por meio do lançamento, inscrever o débito em dívida ativa e exigir o pagamento, “se necessário, mediante o ajuizamento de execução fiscal” (PAULSEN, 2017, p. 213).

Para Paulsen (2017), com relação à sujeição ativa tributária, a exigência do art. 119 do CTN, de ser o sujeito ativo pessoa jurídica de direito público, está em harmonia com o sistema do Código, podendo a condição de sujeito ativo ser delegada para outra pessoa jurídica de direito público, como uma autarquia.

Paulo de Barros Carvalho, entretanto, tem uma posição divergente do quando esculpido no CTN. Na sua linha de raciocínio, a formulação descrita no art. 119 “briga com o sistema” por entender que há dispositivos constitucionais que preveem a transferência da capacidade ativa para outro ente, seja público ou privado (CARVALHO, 2007, p. 312).

É que, para o autor (CARVALHO, 2007, p. 311), sujeito ativo é “o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária”. No seu entendimento, conseqüentemente, no direito brasileiro esse sujeito pode ser uma pessoa jurídica de direito público, uma pessoa jurídica de direito privado ou até mesmo uma pessoa física.

Com relação às pessoas jurídicas de direito público, segundo Carvalho (2007), existem as que têm efetivamente competência tributária e as que não têm competência para instituir tributos, “mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais” (CARVALHO, 2007, p. 311).

Já no rol das pessoas jurídicas de direito privado o destaque está nas entidades paraestatais “que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas” (CARVALHO, 2007, p. 311).

Por fim, com relação à possibilidade de pessoas físicas figurarem no polo ativo da relação jurídico-tributária o autor destaca a hipótese de um indivíduo, em determinado momento, desempenhe “atividade exclusiva e de real interesse público”. Para ele, “concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo” (CARVALHO, 2007, p. 311).

²² CTN. Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

O entendimento do ilustre professor resta, entretanto, superado pelo entendimento de que, em verdade, ao ente tributante é facultado delegar a função de fiscalização e cobrança dos tributos de sua competência, mas a sujeição ativa continua sendo da pessoa jurídica de direito público que instituiu o tributo. É que diferentemente da sujeição passiva, a competência tributária se mantém indelegável (PAULSEN, 2017).

Entretanto, a sujeição ativa não pode ser confundida com a pessoa destinatária do produto da arrecadação. Isso porque, para Paulsen (2017), as pessoas jurídicas de direito privado jamais integrarão a relação tributária, mas se exercerem uma função pública e não tiverem fins lucrativos podem ser destinatárias do produto de contribuições instituídas para esse fim.

Todavia, não será objeto do presente estudo analisar a divergência doutrinária acerca da sujeição ativa tributária, o propósito aqui foi tão somente destacar outra interpretação dada, pela doutrina, ao art. 119 do CTN.

4.2.2 Sujeito Passivo

Definidos os contornos da sujeição ativa tributária, descrita no art. 119 do CTN, cabe agora tratar da sujeição passiva, prevista no art. 121 do CTN. Esse ponto é de crucial importância para o presente estudo haja vista que só será possível compreender o fenômeno da responsabilidade tributária se as premissas da sujeição passiva estiverem bem definidas.

Para Carvalho (2007), sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que a norma tributária elegeu, no critério subjetivo do elemento consequente da regra-matriz de incidência, para cumprir a prestação em face do sujeito ativo. Essa prestação pode ser pecuniária, quando a relação é de natureza obrigacional, e pode ser insusceptível de redução patrimonial, quando se trata das obrigações acessórias. Estas, para Carvalho (2007), seriam meros deveres instrumentais ou formais.

O art. 121 do CTN prevê que o sujeito passivo é a pessoa que é obrigada ao pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária. Para o CTN, sujeito passivo é gênero que comporta duas espécies: o contribuinte e o responsável tributário.

O contribuinte, para Paulsen (2017), é aquela pessoa obrigada ao pagamento do tributo em nome próprio. Ela ainda está obrigada ao cumprimento dos deveres formais. Entretanto, para este autor, a interpretação simples e literal do art. 121 do CTN pode levar a equívocos na interpretação e na aplicação das normas tributárias.

Segundo ele, o art. 121 não esclarece um ponto fundamental, qual seja, “que o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica” (PAULSEN, 2017, p. 214). Enquanto o contribuinte obriga-se por uma relação contributiva, o responsável obriga-se por uma relação de colaboração com o Fisco, para facilitar ou garantir a arrecadação.

Para Paulo de Barros, o art. 121 do CTN se fundou na teoria de Rubens Gomes de Sousa, a qual “vislumbrava no sujeito passivo aquela pessoa que estava em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens” (CARVALHO, 2007, p. 314).

Entretanto, segundo o próprio Carvalho (2007), a mesma teoria esclarece que o Estado as vezes necessita cobrar o tributo de pessoa que não aquela que tem ligação direta com o fato gerador. Essa sujeição passiva indireta pode acontecer nas modalidades substituição ou transferência. A transferência, por sua vez, é gênero que comporta três espécies: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Muito embora Paulo de Barros, tratando do art. 121 do CTN, reconheça que essa “orientação normativa teve como raiz o magistério de Rubens Gomes de Sousa” (CARVALHO, 2007, p. 314), ele critica a citada teoria da sujeição passiva indireta por entender que não interessa para a compreensão da relação jurídico-tributária o grau de relacionamento da pessoa escolhida pelo legislador com o fato gerador, mas apenas quem integra o vínculo da obrigação.

Segundo Paulsen, um terceiro só poderia ser compelido ao pagamento de um tributo em caso de previsão legal expressa e com recursos do próprio contribuinte, quando substituto, ou com seus recursos quando descumprir uma obrigação de colaboração com o Fisco, quando responsável tributário. Por sua vez, no que se refere ao pagamento de penalidade, somente o infrator será obrigado (PAULSEN, 2017).

Outra crítica de Paulsen (2017) ao art. 121 do CTN diz respeito à simplificação do sujeito passivo em apenas duas categorias: contribuinte e responsável. Esta posição do terceiro, para Paulsen, exige um detalhamento maior, em especial no que se refere à distinção entre o substituto e o responsável.

Leciona ainda que o mero pagador do tributo, por liberalidade, não pode ser considerado sujeito passivo. Também não serão sujeitos passivos o contribuinte de fato, aquele “a quem é diretamente transferido o ônus econômico do tributo mediante destaque expresso do valor devido na operação, mas que não está obrigado ao pagamento e não pode ser demandado pelo Fisco”, tampouco o contribuinte econômico, “ou seja, aquele que suposta mediatamente o ônus da tributação” (PAULSEN, 2017, p. 215).

Não é objetivo do presente trabalho tratar necessariamente da discussão da relevância da teoria da sujeição passiva indireta, mas sua referência foi relevante para o entendimento de como se dá o fenômeno da sujeição passiva por transferência na hipótese de responsabilidade.

Nesse sentido, definidos o conceito, disposição normativa e críticas à sujeição passiva tributária esculpida no CTN, cabe agora tratar das duas espécies de sujeito passivo expressamente nele previstas: o contribuinte e o responsável.

Para Paulsen (2017), contribuinte é aquela pessoa obrigada a contribuir com as despesas públicas, por previsão legal. Conforme disposto no art. 121, Parágrafo Único do CTN²³, o contribuinte tem relação direta e pessoal com o fato gerador. Enquanto nos tributos cujos fatos geradores não são vinculados o contribuinte será aquela pessoa que ostentar capacidade contributiva, nos tributos com fato gerador vinculado à atividade estatal o contribuinte será aquele sujeito que demandar o serviço público, que sofrer o poder de polícia ou que tiver seu imóvel valorizado por obra pública (PAULSEN, 2017).

Ainda com relação ao contribuinte, assegura Paulsen (2017) que a única forma de afastar a obrigação do contribuinte direto é se a lei assim dispor. Contudo, com exceção à hipótese de o terceiro ser responsável pelo pagamento do tributo em caráter pessoal, a previsão legal de responsabilidade tributária a esse terceiro não exonera, automaticamente, o contribuinte. Ou seja, restando inadimplido o tributo o contribuinte pode ser chamado para realizar seu pagamento.

Ponto interessante para ser esclarecido neste momento é a situação do substituto tributário. Para Paulsen (2017), o substituto é um terceiro a quem a lei obriga apurar e recolher o montante do tributo devido no lugar do contribuinte. Esse terceiro, assim como o contribuinte, “terá sempre relação com o fato gerador e a prerrogativa de reter o montante do tributo ou de exigi-lo do contribuinte” (PAULSEN, 2017, p. 218). Ou seja, o substituto, em nome e com recursos do próprio contribuinte, realiza o pagamento no seu lugar.

A figura do substituto existe para facilitar e garantir a arrecadação do Fisco na medida que este concentra-se em número muito menor em se comparando com o número de contribuintes. “É o caso do empregador ao reter e recolher o imposto de renda dos seus empregados” (PAULSEN, 2017, p. 219).

²³ CTN. Art. 121. [...] Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A relevância da figura desse terceiro, ainda no entendimento de Paulsen (2017), é que o substituto jamais se tornará o contribuinte do tributo. “É sujeito passivo, sim, mas da relação própria de substituição, e não da relação contributiva” (PAULSEN, 2017, p. 218).

Com relação à responsabilidade tributária propriamente dita, diante da sua importância para o presente estudo, será tratada em tópico individualizado.

4.5- RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Com relação à responsabilidade tributária, o art. 128²⁴ do CTN dispõe expressamente que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário a uma terceira pessoa, vinculada de certa forma ao fato gerador da obrigação, de modo que a responsabilidade do contribuinte seria excluída ou atribuída em caráter supletivo.

O art. 128 tem como finalidade, para Carvalho (2007), preparar o intérprete da norma na assimilação de um princípio geral, ajudando-o a compreender os conteúdos posteriores que regularão a responsabilidade dos sucessores, a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações.

Isso porque, logo depois de tratar de modo genérico da responsabilidade tributária o Código apresenta outras três seções: responsabilidade dos sucessores (Seção II), responsabilidade de terceiros (Seção III) e responsabilidade por infrações (Seção IV).

Diante dessa premissa Barros visualiza dois caminhos para a fixação da responsabilidade pelo crédito tributário. O primeiro caminho é externo à situação tributada e “tem supedâneo na frase excepcionadora, que inicia o período – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo – e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos mencionados (129 até 138)” (CARVALHO, 2007, p. 331).

O segundo rumo, para Carvalho (2007), é a eleição de uma terceira pessoa para ser responsável pelo crédito tributário. Essa terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, pode ser qualquer pessoa que não tenha relação direta e pessoal com o fato gerador haja vista que se assim o for será contribuinte e não responsável.

Em outras palavras, a autoridade legislativa escolhe um sujeito que tem participação direta e pessoal com a ocorrência do fato jurídico tributário e o chama de contribuinte. Este contribuinte seria, na teoria de Rubens Gomes de Sousa, criticada por Paulo de Barros (2007),

²⁴ 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2018.

o sujeito passivo direito. Entretanto, em determinadas circunstâncias outros sujeitos podem participar do da hipótese prevista na norma, apenas indiretamente ao ponto de referência sobre o qual formou-se a situação jurídica. Para Carvalho (2007) entre esses sujeitos está a opção do legislador pelo responsável supletivo pelo adimplemento da obrigação, seja parcial ou total. Esse sujeito, segundo Barros, é o “autêntico responsável [...] trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*” (CARVALHO, 2007, p. 333).

Por outro lado, na mesma situação hipotética, no caso de exclusão da participação do contribuinte, passando a terceira pessoa a figurar como sujeito passivo, Carvalho (2007) entende que este não pode ser chamado de responsável, nem o excluído pode ser chamado de contribuinte, “uma vez que tudo isso se passou no momento pré-legislativo, inteiramente fora do território especulativo do direito” (CARVALHO, 2007, p. 333).

Ou seja, nessa hipótese é o terceiro o eleito pela norma para ser efetivamente o contribuinte e não o responsável, razão pela qual a ele será aplicável o regramento do art. 121, Parágrafo Único, I, do CTN²⁵.

Importante esclarecer que a hipótese supra narrada diz respeito a situações nas quais o terceiro participa, mesmo que indiretamente, da ocorrência da situação que enseja a relação jurídico-tributária.

Diferentemente, segundo Carvalho (2007), é a situação em que o legislador elege uma terceira pessoa estranha ao acontecimento que fez surgir a relação obrigacional e faz dele o responsável pela prestação, seja de forma supletiva ou exclusiva.

O entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2007) sobre a natureza desse vínculo que surge para uma terceira pessoa estranha à ocorrência do fato tributado é de que se trata de sanção administrativa.

Para tanto, Carvalho (2007) leva em consideração uma interpretação de que os arts. 130 a 133 do CTN sancionam os adquirente e sucessores nos casos de não exercerem seu “dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas” (CARVALHO, 2007, p. 335).

Já com relação ao art. 134²⁶, arremata Carvalho (2007, p. 337) que a característica sancionatória revela-se muito mais forte e expressiva, haja vista “a existência de um

²⁵ CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

²⁶ CTN. Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: 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

indisfarçável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa”.

É que, segundo Carvalho (2007), as pessoas arroladas no art. 134 podem evitar esse vínculo de responsabilidade agindo com zelo e não praticando omissões. Caso assim não o façam, como punição, a norma os insere na relação jurídico-tributária como sujeitos passivos responsáveis pela obrigação.

Referindo-se a esse responsável tributário, Paulsen (2017, p. 219) entende que “a atribuição da responsabilidade a terceiro jamais será presumida ou implícita; decorrerá, necessariamente, de dispositivo do CTN ou da legislação ordinária que assim determine”.

E ainda mais importante, especialmente para o objeto do presente estudo, informa Paulsen (2017) que nos casos de responsabilidade haverá duas normas regentes: a norma que estabelece a obrigação do contribuinte e outra norma que impõe a responsabilidade pelo tributo a outra pessoa. Cada uma dessas normas terá seu pressuposto fático e sujeitos próprios (STF, 2010²⁷).

Segundo Paulsen (2017, p. 219), “o CTN estabelece alguns casos de responsabilidade tributária e deixa o legislador ordinário a possibilidade de escolher outras hipóteses específicas”. Essa, para esse autor, é a correta compreensão do art. 128 do CTN²⁸.

Muito importante para o objetivo do presente trabalho é a atenção dada por Paulsen (2017, p. 219) ao fragmento do art. 128, que impõe ao legislador que só poderá “atribuir responsabilidade tributária a terceiro vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação”. Para esse autor, a justificativa dessa atribuição vinculada ao fato gerador repousa no fato de que o responsável não está inserido na relação contributiva. Ele é sujeito passivo de uma prestação tributária própria, qual seja, de colaboração com o Fisco para facilitar a fiscalização e dificultar o inadimplemento.

Disso decorre que o sujeito na posição de colaboração com o Fisco só ocupará a posição de responsável pelo crédito se descumprir sua obrigação de colaboração.

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; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.276**. Relator Ministra Ellen Gracie, Brasília, 03 abr 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 29 abr 2018.

²⁸ CTN. Art. 128. 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.

Paulsen (2017), ao tratar dessa hipótese de descumprimento da obrigação de colaboração, cita o exemplo do tabelião que, não havendo exigido do comprador o comprovante de pagamento do Imposto sobre Transmissão de Bens Inter-vivos – ITBI –, poderá ser obrigado a pagar o tributo no lugar do contribuinte.

Por fim, Paulsen (2017) defende a existência de três tipos de responsabilidade: responsabilidade subsidiária, responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal. Para ele, a responsabilidade é subsidiária “quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável” (PAULSEN, 2017, p. 222). Seria o caso mais típico de responsabilidade e na ausência de dispositivo em contrário a subsidiariedade dessa modalidade de sujeição passiva é presumida.

A responsabilidade solidária, por sua vez, se verifica “quando tanto o contribuinte quanto o responsável respondem, sem benefício de ordem” (PAULSEN, 2017, p. 222).

Ainda sobre a solidariedade, Paulsen (2017, p. 222) arremata que “só haverá solidariedade entre responsável e contribuinte quando a lei expressamente assim determine, conforme previsão do art. 124, I, do CTN”.

Por fim, há responsabilidade pessoal, para Paulsen (2017), quando essa responsabilidade é exclusiva, ou seja, somente o responsável responderá.

4.5.1- Responsabilidade por sucessão

Os arts. 129 a 133, do CTN, tratam da responsabilidade dos sucessores. Esse caso de responsabilidade, segundo o art. 129²⁹, será aplicado aos créditos tributários decorrentes de obrigações surgidas até o evento sucessório, mesmo que esses créditos tenham sido constituídos em momento posterior.

De acordo com a classificação sugerida por Paulsen (2017), a responsabilidade dos sucessores é de natureza pessoal, ressalvada a hipótese do art. 133, II³⁰, que traz a referência expressa à solidariedade.

²⁹ CTN. Art. 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.

³⁰ CTN. Art. 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: [...] 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.

Pela didática do próprio CTN, a responsabilidade dos sucessores se divide em: responsabilidade do adquirente de imóvel (art. 130³¹), do adquirente ou remitente (art. 131, I³²), do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro (art. 131, II³³), do espólio (art. 131, III³⁴), da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, incorporação ou transformação (art. 132, *caput*³⁵), do sócio no caso de sucessão empresarial de fato (art. 132, Parágrafo Único³⁶) e do adquirente de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (art. 133, I³⁷).

Ainda sobre a responsabilidade por sucessão, Paulsen (2017) acrescenta, com base na decisão do Resp 852.972³⁸, do ano de 2010, que a cisão empresarial, embora não citada expressamente no art. 132 do CTN, também seria hipótese de responsabilidade por sucessão em decorrência de mutação empresarial.

Segundo entendimento do STJ, quando editou a Súmula no 554³⁹, com relação à sucessão empresarial, entendeu a responsabilidade abrange não só os tributos como também as multas punitivas e de mora relativas aos fatos geradores ocorridos até o momento da sucessão.

³¹ CTN. Art. 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.

³² CTN. Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos [...].

³³ CTN. Art. 131. [...] 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.

³⁴ CTN. Art. 131. [...] III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

³⁵ CTN. Art. 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.

³⁶ CTN. Art. 132. [...] 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.

³⁷ CTN. Art. 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 [...].

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resp 852.972**. Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Brasília, 08 jun 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=9594906&num_re_gistro=200601134643&data=20100608&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 jun 2018.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 554. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=sumula+554&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 10 jun 2018.

4.5.2- Responsabilidade de terceiros

Os arts. 134 e 135 do CTN tratam da responsabilidade tributária de pessoas que não são nem contribuintes nem sucessores. Em razão disso Paulsen (2017) chamará esses responsáveis de terceiros.

Para Paulsen (2017), conforme já esboçado anteriormente, esses terceiros têm o dever de fiscalizar e administrar o pagamento dos tributos devidos pelos contribuintes. Em caso de descumprimento serão responsabilizados com seu próprio patrimônio pelos créditos tributários decorrentes da sua omissão.

As hipóteses previstas no art. 134 tratam de responsabilidade subsidiária de terceiros (PAULSEN, 2017). Em outras palavras, nestes casos o fenômeno da responsabilidade acontecerá apenas quando for impossível o cumprimento da obrigação por parte do contribuinte e englobará também as multas moratórias por expressa disposição do Parágrafo Único do art. 134.

Todavia, nas hipóteses em que os terceiros elencados no art. 134 praticarem atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatutos, sua responsabilidade será pessoal, ou seja, responderão pelos créditos tributários decorrentes da prática desses atos exclusivamente com seu patrimônio pessoal.

4.6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GESTORES DA PESSOA JURÍDICA ESCULPIDA NO ART. 135, III DO CTN

Enfrentada brevemente a responsabilidade de terceiros, como gênero, cabe ao presente tópico discorrer acerca de ponto fundamental para compreensão do presente trabalho. É a espécie de responsabilidade tributária de terceiros de que trata o art. 135, inciso III, do CTN.

Nas palavras de Paulsen (2017), a responsabilidade do referido artigo tem natureza pessoal e decorre de grave descumprimento de lei, contrato social ou estatutos, consubstanciado em ato praticado pelo sócio-gerente, do qual decorre a obrigação tributária objeto da responsabilização.

Como o ato que enseja a responsabilidade pessoal decorre de ato ilícito, a apuração dessa responsabilidade, tanto no que se refere ao ato ilícito quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação, deve ser feita na esfera administrativa, oportunizando aos responsáveis o direito de defesa (PAULSEN, 2017).

Ou seja, no entendimento de Paulsen (2017), a conduta a ser adotada seria, apontada a existência de responsabilidade dos gestores, lavrar termo apontando a prática do ilícito e oportunizar defesa dos administradores em seu nome próprio.

É, inclusive, entendimento do STF (2011), no julgamento do agravo em Recurso Extraordinário nº 608.426⁴⁰, que os princípios do contraditório e da ampla defesa se aplicam à constituição do crédito tributário contra qualquer sujeito passivo, seja ele contribuinte, responsável ou substituto.

Sobre o referido procedimento, tanto a Portaria RFB 2.284/10⁴¹ como a Portaria PGFN 180/2010⁴², asseguram a possibilidade de impugnação administrativa, por parte do gestor, tanto do débito quanto do vínculo de responsabilização, garantindo ainda, o pagamento voluntário do débito pelo administrador antes da inscrição em dívida ativa.

Para Paulsen (2017), na hipótese do art. 135 só podem ser responsabilizados pessoalmente os indivíduos que exerciam poder de gestão, haja vista previsão expressa do inciso III acerca das figuras dos gestores, diretores ou representantes. Portanto, para este autor, ser apenas sócio não é condição suficiente para a responsabilização aqui analisada, de modo que para tanto seria necessário o agente “encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo” (PAULSEN, 2017, p. 226).

Estabelecida a premissa de que apenas o sócio com poder de gestão pode ser responsabilizado pessoalmente, cabe aqui estabelecer uma outra: se a responsabilidade decorre do poder de gestão esse administrador só pode ser responsabilizado por atos praticados durante a sua administração (PAULSEN, 2017).

Outrossim, segundo Paulsen (2017), a responsabilidade do art. 135, III, do CTN só se verifica em caso de excesso de poderes e infração à lei, contrato social e estatutos. Disso decorre que o simples fato de estar a sociedade inadimplente com suas obrigações tributárias não tem condão suficiente para configurar essa responsabilidade.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário 608.426**. Relator Ministro Joaquim Barbosa, Brasília, 24 dez. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3831001>>. Acesso em: 10 de junho de 2018.

⁴¹ _____. Receita Federal do Brasil. Portaria nº 2.284 de 29 de novembro de 2010. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 nov 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30542>>. Acesso em: 10 jun 2018.

⁴² _____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 fev 2010. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2010/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em: 10 jun 2018.

Com relação ao mero inadimplemento da prestação tributária, também entende Betina Groupenmacher (2014) que por si só não tem força para desconsiderar a personalidade jurídica e responsabilizar de forma pessoal o sócio-administrador.

Para Groupenmacher (2014), no pedido de desconsideração da personalidade jurídica, com base no art. 135 do CTN, o Fisco deve demonstrar a ação dolosa por parte do administrador. Ainda, essa ação dolosa deve ser anterior ao nascimento da obrigação tributária e deve ser responsável pelo seu nascimento.

Portanto, segundo esse entendimento, a mera alegação de ocorrência de infração à lei, contrato social ou estatutos não basta para autorizar a responsabilização pessoal dos sócios-gestores da pessoa jurídica, e o ônus da prova da ocorrência será do Fisco (GROUPENMACHER, 2014).

Bem por isso, a Portaria PGFN nº 180/2010, no seu art. 2^o⁴³, impõe que a inclusão do corresponsável na certidão da dívida ativa exige declaração fundamentada da autoridade competente. Segundo Ferragut (2010), as regras trazidas pela Portaria PGFN 180/2010 atribuíram maior segurança jurídica às relações entre o Fisco e o contribuinte, de modo a equilibrá-las.

Sobre a hipótese de mero inadimplemento, já se manifestou o STJ, através da Súmula nº 430, que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, responsabilidade solidária do sócio-gerente”⁴⁴.

Sustenta ainda Paulsen (2017), que a falência por si só também não é condição para a incidência do art. 135 do CTN. A falta de requerimento da autofalência, por outro lado, implica na dissolução irregular da sociedade empresária.

Entretanto, em regra, a dissolução irregular também não seria razão suficiente para o enquadramento da responsabilidade pessoal do sócio-administrador haja vista que essa dissolução de fato não se enquadra como fato gerador de nenhum tributo (PAULSEN, 2017).

A dissolução irregular, ou dissolução de fato, tem sido considerada para fins de redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-gestor. Esse é o entendimento do STJ

⁴³ Portaria PGFN nº 180/2010. Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II - infração à lei; III - infração ao contrato social ou estatuto; IV - dissolução irregular da pessoa jurídica. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 20 maio 2018.

quando da edição da Súmula 435⁴⁵, ao presumir que a sociedade que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes são consideradas dissolvidas irregularmente, legitimando, portanto, o redirecionamento da Execução Fiscal.

A Súmula 435 gera, portanto, uma situação deveras benéfica ao Fisco haja vista que a certidão do oficial de justiça que ateste que a empresa devedora não funciona mais no seu domicílio fiscal serve de prova da dissolução irregular.

Uma questão de muita controvérsia sobre este redirecionamento é que, para o STJ, no julgamento do Resp 1.520.257-SP⁴⁶, seria possível redirecionar a Execução Fiscal contra o sócio-gestor do momento da dissolução irregular da sociedade, independente do momento da ocorrência do fato gerador da obrigação ou do vencimento do tributo.

Ou seja, para essa linha do STJ, a pessoa do sócio-gestor no momento da suposta dissolução irregular seria responsável por créditos tributários que sequer deu causa apenas pelo fato de ostentar o poder de administração ao tempo da suposta dissolução irregular.

4.6.1- Análise da doutrina acerca do entendimento dos Tribunais Superiores com relação à responsabilidade dos sócios-gestores

Como já definido no subtópico anterior, o STJ, através da Súmula 435, firmou seu entendimento acerca da responsabilidade tributária do sócio-administrador nos casos de dissolução ou extinção irregular da sociedade inadimplente junto ao Fisco.

Segundo essa Súmula, a sociedade empresaria que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes presume-se dissolvida irregularmente. Essa presunção legitimária, desta forma, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-administrador.

Todavia, de acordo com Theodoro (2016), essa presunção não seria absoluta, de modo que poderia o sócio-gerente, por exemplo, através do próprio cadastro fiscal (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ), demonstrar que a atual sede da empresa foi atualizada perante os órgãos competentes.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ _____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp 1.520.257**. Relator Ministro OG Fernandes, Brasília, 23 jun 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=47910406&num_registro=201500530663&data=20150623&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 10 jun 2018.

Com relação à hipótese de mero inadimplemento, para o Humberto Theodoro Junior (2016), já houve tempo em que o STJ entendeu por ampliar o conceito de infração cometida pelo sócio-administrador, de modo a enquadrá-lo no art. 135, III, do CTN, defendendo que o mero inadimplemento de tributos por parte da pessoa jurídica seria hipótese de infração à lei tributária.

Para esse autor (THEODORO JUNIOR, 2016), tratar inadimplemento do débito por parte da sociedade como sendo abuso de gestão por parte do administrador, sem levar em consideração as circunstâncias de que decorreu o fato, seria injustificável.

Aduz Theodoro Junior (2016) ainda que confundir esses institutos transformaria todas as pessoas jurídicas de direito privado, caso inadimplentes, em sociedades de caráter ilimitado, de modo que seria a responsabilidade do sócio-administrador automática.

Todavia, a jurisprudência do STJ passou a tratar de forma diferente o tema, entendendo acertadamente a necessidade da constatação do elemento subjetivo do tipo, diga-se, agir dolosamente em fraude ou excesso de poderes (THEODORO JUNIOR, 2016).

Theodoro Junior (2016), ao tratar da ótica do STJ sobre o tema, assevera que deve a CDA explicitar a origem, natureza, e fundamento legal ou contratual da dívida ativa, por força do art. 2º, §5º, III da LEF⁴⁷.

Em havendo corresponsáveis, portanto, na certidão deve constar o fundamento legal da solidariedade passiva, ou seja, não basta apenas inserir o nome do sócio-administrador na inscrição, mas demonstrar a ocorrência do fato que configurou a infração. Ou seja, quando não restar provado o poder de gestão do sócio e que a obrigação decorreu de ato seu não poderá ele ser submetido à responsabilidade. E o ônus de ambas as circunstâncias é do Fisco (THEODORO JUNIOR, 2016).

Após imputação da responsabilidade ao sócio-administrador, para Theodoro Junior (2016), ele assumirá a posição de sujeito passivo na Execução Fiscal, sozinho ou em litisconsórcio com a pessoa jurídica devedora. Bem por isso o devido processo legal tem que ser respeitado, de modo que o responsável deve ser regularmente citado nos autos do processo executivo antes da ocorrência direta da penhora.

⁴⁷ LEF. Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: [...] III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida.

Theodoro Junior (2016) ressalta ainda, amparado em afinada técnica empresarial, que esta responsabilidade, *a priori*, em caso de sociedade de responsabilidade limitada, deve ficar restrita ao capital integralizado da sociedade.

Portanto, só restará configurada a responsabilidade do sócio com seu patrimônio pessoal nos casos de liquidação irregular da sociedade e nos casos em que a imputação tenha como base abuso de poder e infração à lei, contrato social ou estatutos (THEODORO JUNIOR, 2016).

O entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, com relação à responsabilidade dos sócios-administradores, quando do julgamento, pelo Tribunal Pleno, do RE 562.276/PR⁴⁸, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, foi pela inconstitucionalidade do art. 13, da Lei nº 8.620/93⁴⁹, o qual estabelecia uma confusão entre o patrimônio da pessoa física e da pessoa jurídica, ao determinar que os sócios das sociedades limitadas responderiam solidariamente, com seus próprios bens pessoais, pelos débitos da pessoa jurídica junto à Previdência Social.

Para o Supremo, o disposto no citado artigo, declarado inconstitucional, descaracterizou as sociedades de responsabilidade limitada, de modo que inibiria a iniciativa privada, em afronta ao art. 5º, XIII⁵⁰, e art. 170, Parágrafo Único⁵¹, ambos da Constituição da República de 1988.

Portanto, o entendimento do STF privilegia a segurança jurídica para as sociedades empresárias, em favor à proteção da iniciativa privada, ao se posicionar no sentido de que só responderão os sócios com seu patrimônio pessoal nas as hipóteses de liquidação irregular da sociedade e nos casos em que a imputação tenha como base abuso de poder e infração à lei, contrato social ou estatutos.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.276**. Relator Ministra Ellen Gracie, Brasília, 03 abr 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 29 abr 2018.

⁴⁹ Lei nº 8.620/93. Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

⁵⁰ CF. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

⁵¹ CF. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Por sua vez, o STJ, em sentido oposto, entende não pela limitação, mas pela extensão da responsabilidade pessoal dos sócios-gestores da pessoa jurídica, ao se posicionar através de criação de presunção da dissolução irregular da sociedade, mediante demonstração de alteração de endereço da pessoa jurídica devedora sem informação aos órgãos competentes.

Por último, no que se refere a qual sócio-gestor poderá ser responsabilizado, as duas turmas que compõem o STJ ainda possuem, atualmente, posicionamentos divergentes (SALMERON; SOUZA, 2016).

A Primeira Turma, segundo Salmeron e Souza (2016), a responsabilização obedecerá a um critério acumulativo, a partir de uma análise da Súmula 435 em conjunto com o art. 135 do CTN, de modo que recairá apenas sobre o sócio-gestor que detinha o poder de gerência quando da ocorrência do fato gerador e no momento da dissolução irregular.

Ou seja, a *contrario sensu*, se o sócio possuía poderes de gerência apenas na época da ocorrência do fato gerador, mas nada tinha a ver com a dissolução irregular, ou vice-versa, não haveria possibilidade de ser responsabilizado (SALMERON; SOUZA, 2016).

A Segunda Turma do STJ, por sua vez, anteriormente adotava o mesmo entendimento da Primeira Turma, mas, de acordo com Salmeron e Souza (2016), mudou seu posicionamento para entender irrelevante o fato de o sócio-administrador, para a finalidade de sua responsabilização pessoal, ter poderes de gerência à época dos fatos geradores das obrigações que deram ensejo à Execução Fiscal.

Em outras palavras, para a Segunda Turma, “o critério material da regra matriz de incidência tributária dessa responsabilização é a ocorrência da dissolução irregular” (SALMERON; SOUZA, 2016, p. 53).

Desta forma, sem levar em consideração a ocorrência do fato gerador da obrigação, o sócio que exercia a função de gerente quando da ocorrência da dissolução irregular será o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (SALMERON; SOUZA, 2016).

É função da Primeira Seção do STJ pacificar o entendimento sobre matéria tributária, mas até o presente momento, de acordo com Salmeron e Souza (2016) não há qualquer posicionamento.

Contudo, para estes autores, o posicionamento defendido pela Primeira Turma seria o mais acertado tendo em vista que a apuração da responsabilidade do sócio-administrador deve ser feita à luz tanto da Súmula 435 quanto do art. 135 do CTN, pois esta última é norma geral, nos termos da Constituição Federal de 1988 (SALMERON; SOUZA, 2016).

4.7- O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA

Assentadas as premissas acerca da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, bem como as interpretações doutrinárias e jurisprudenciais que a circundam, este trabalho passará a analisar a medida utilizada pelo Fisco com a finalidade de invadir o patrimônio do sócio-gestor para garantir créditos tributários da pessoa jurídica: o redirecionamento da Execução Fiscal.

Para tanto, será brevemente analisada a legitimidade para figurar no polo passivo da Execução Fiscal para, posteriormente, tratar-se do instituto do redirecionamento.

4.7.1- Legitimidade passiva na Execução Fiscal

Com relação à legitimidade para figurar no polo passivo da Execução Fiscal, Theodoro Junior (2016), entende que sua definição é de responsabilidade do procedimento administrativo anterior à inscrição em dívida ativa.

Certo é que quem definirá, em última análise, a legitimação do sujeito passivo da Execução Fiscal será o título executivo judicial correspondente: a CDA (THEODORO JUNIOR, 2016).

Para Theodoro Junior (2016), seria inadmissível pretender a Fazenda Pública, em sede de Execução Fiscal, regulada pela Lei de Execução Fiscal – LEF⁵², atribuir responsabilidades a terceiros ou coobrigados que não participaram do procedimento administrativo anterior à inscrição em dívida, haja vista ausência de certeza quanto à obrigação, e, conseqüentemente, inexistência de título executivo (CDA) em face dessas pessoas.

Bem por isso, a LEF, no seu art. 2º, § 5º, I⁵³, prevê que a inscrição em dívida ativa deve conter os nomes dos corresponsáveis, sempre que conhecidos.

É porque, nas palavras de Theodoro Junior (2016, p. 99), “a corresponsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal”.

⁵² 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

⁵³ LEF. Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros.

Ocorre que, segundo o próprio Theodoro Junior (2016), o STF tem entendido que seria possível incluir o sócio administrador no polo passivo da demanda executiva mesmo quando não devidamente inserido na CDA: nos casos do art. 135, III⁵⁴, do CTN.

Todavia, para o mesmo STF, em que pese essa corresponsabilidade não dependa de prévia inscrição em dívida ativa, deve se subordinar a ocorrência de atos de abuso de gestão da pessoa jurídica ou de infração à lei (THEODORO JUNIOR, 2016).

4.7.2- O instituto do redirecionamento da Execução Fiscal

Há casos em que a Execução Fiscal é proposta pelo Fisco, mas não tem êxito nos seus resultados em virtude de não serem encontrados bens penhoráveis no patrimônio da sociedade empresária.

Diante disso as procuradorias fiscais passaram a adotar prática jurídico-tributária, chamada de redirecionamento da Execução Fiscal, para buscar no patrimônio dos sócios-gestores a satisfação do crédito tributário (FIGUEIRAS; MORETTI, 2016).

Nesses casos, o que ocorre é que o sócio passa a assumir o papel de contribuinte originário. Contudo, de acordo com o entendimento de Moretti e Costa (2015), essa constrição do patrimônio dos sócios só seria justificável se a prática dos atos que ensejariam o redirecionamento fosse comprovada.

Ocorre que, para Moretti e Costa (2015), tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm admitido o redirecionamento da Execução Fiscal em face do sócio-administrador mesmo nos casos em que o título executivo foi formado tão somente em face da pessoa jurídica. O que contraria princípios constitucionais como o contraditório e a ampla defesa.

Todavia, segundo Figueiras e Moretti (2016), o procedimento de redirecionamento só teria validade se ficasse caracterizado o elemento pessoal da conduta, qual seja, o dolo por parte do sócio-gestor na realização do quanto tipificado no art. 135 do CTN. Ou seja, o excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatutos devem ser comprovados objetivamente para que possa o redirecionamento ser autorizado.

No que se refere à presença do título executivo, segundo Humberto Theodoro (2016), é firme o entendimento jurisprudencial de que a Execução Fiscal movida em face da pessoa jurídica pode ser redirecionada ao sócio-gerente, constando ou não seu nome da CDA.

⁵⁴ 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: [...] II - os mandatários, prepostos e empregados.

Segundo esse autor, a ausência de inclusão dos sócios na CDA gera reflexos importantes sobre o ônus da prova.

Para chegar nessa linha de raciocínio, Theodoro Junior (2016) invoca princípios adotados pela jurisprudência do STJ. São eles:

1º) Em caso de sócio que não figurou nem na CDA nem na petição inicial, o Fisco, no requerimento de redirecionamento, deve demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Ou seja, o ônus dessa demonstração será do Fisco;

2º) Nos casos em que o sócio é apontado na petição inicial como coexecutado, cabe a ele o ônus da prova haja vista que, mesmo não constando seu nome na CDA, esta certidão tem presunção relativa de certeza e liquidez;

3º) Por fim, nos casos em que a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica mas o nome do sócio constar na CDA como corresponsável, mais uma vez o ônus da prova cabe ao sócio tendo em vista que mais uma vez deve ser observada a presunção relativa de certeza e liquidez da CDA.

Esse ônus da prova que cabe ao sócio diz respeito à prova negativa da presença dos requisitos do art. 135 do CTN.

Disso decorre que a norma do art. 135, III, segundo Marcos Simão Figueiras e Deborah Aline Moretti (2016), mostra-se uma justificativa adequada aos interesses do Fisco para quando não se encontram bens suficientes da pessoa jurídica para garantir a Execução Fiscal, mesmo quando os sócios-administradores não tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Conforme entendimento de Theodoro Junior (2016, p. 128), a obtenção de prova negativa das condutas do art. 135 por parte do administrador configura, muitas vezes, “a chamada prova diabólica, porque impossível de ser alcançada”.

Todavia, Theodoro Junior (2016) entende que, de outra forma, poder-se-ia provar a inocorrência do fato de forma positiva, ou seja, demonstrando que a conduta do administrador, naquele momento, corresponde a outra coisa que não abuso de gestão, que ele não estava na gestão da sociedade à época da ocorrência do fato, ou mesmo que o tipo de gestão que ele desempenhava na empresa não poderia alcançar o fato gerador da obrigação.

Nesse contexto, analisar a apuração dos fatos no procedimento administrativo que deu origem à CDA também pode ser um meio de eximir a responsabilidade do sócio, haja vista em que pese existência de presunção de certeza e liquidez da CDA, a natureza dessa presunção é relativa. Sendo assim, em sendo verificada que a inscrição em seu nome se deu

sem nenhuma imputação à sua pessoa física faltará fundamento à exigência do crédito pela via executiva (THEODORO JUNIOR, 2016).

Em situação diversa, mas já delineada anteriormente, caso o nome do sócio-administrador nem esteja inscrito na CDA, embora possa ser configurada a legitimidade passiva, por força do art. 779, VI, do CPC⁵⁵, a prova de demonstrar a configuração de uma das hipóteses do art. 135 do CTN como causa do pedido de redirecionamento é do Fisco (THEODORO JUNIOR, 2016).

Não será objeto deste trabalho tecer comentários acerca de prescrição no âmbito do redirecionamento da Execução Fiscal, mas interessante ressaltar, segundo Theodoro Junior (2016, p. 133), que a prescrição intercorrente em favor do sócio-administrador “começará a fluir desde o momento em que a sociedade foi citada, pouco importando que a execução esteja em andamento ou tenha sido arquivada”.

Com relação à defesa desse sócio diante do redirecionamento da execução, no entendimento de Theodoro Junior (2016), em decorrência da sua participação na relação jurídico-processual como parte e não como terceiro, deve ser ela feita através de embargos de devedor e não embargos de terceiro.

Contudo, o presente estudo também não tem como finalidade adentrar nas formas de defesa do executado em face do redirecionamento, tendo se limitado somente a citá-las, haja vista sua importância na prática jurídico-tributária.

Ademais, com relação à hipótese de redirecionamento com fulcro na dissolução irregular, caberá ao sócio demonstrar que a suposta “dissolução irregular não prejudicou o pagamento de débitos que a sociedade possuía junto à Fazenda Pública” (THEODORO JUNIOR, 2016, p. 134).

Quanto à necessidade de constatação de atos de abuso de poder ou violação à lei, contrato social ou estatutos, conforme já analisado em subtópico acerca da jurisprudência sobre a matéria, já é pacífico o entendimento do STJ e do STF de que o simples inadimplemento da obrigação não gera a responsabilização solidária do sócio administrador (THEODORO JUNIOR, 2016).

⁵⁵ CPC. Art. 779, VI. A execução pode ser promovida contra: [...] VI - o responsável tributário, assim definido em lei.

É o que informa a Súmula 430, do STJ⁵⁶, ao dispor que o mero inadimplemento da obrigação tributária por parte da pessoa jurídica não gera, isoladamente, a responsabilidade do sócio-gerente.

Para Humberto Theodoro Junior (2016), se a imputação dessa responsabilidade solidária não respeitasse os requisitos do *caput* do art. 135 não poder-se-ia falar, no direito brasileiro, em sociedades do tipo limitada.

Ou seja, a responsabilidade tributária constante do art. 135 do CTN não decorre de mero inadimplemento da obrigação por parte da sociedade, mas da conduta dolosa do administrador de atos praticados com excesso de poder, infração à lei ou violação ao contrato social ou estatutos (THEODORO JUNIOR, 2016).

Na jurisprudência do STF, como o dolo não pode ser presumido, torna-se ônus da Fazenda provar a existência de dolo do administrador na realização das condutas descritas no *caput* do art. 135 (THEODORO JUNIOR, 2016).

Nas palavras de Humberto Theodoro Junior (2016, p. 102):

[...] o Pretório Excelso não transformou o art. 135, III, do Código Tributário Nacional numa fonte de obrigação objetiva e automática dos sócios pelas dívidas tributárias da sociedade. “O que a jurisprudência tem admitido” – nas palavras do próprio Pretório Excelso – “é a citação dos sócios-gerentes como responsáveis pela sociedade, embora não tenham eles figurado na referida certidão, para que seus bens particulares possam responder pelo débito tributário, desde que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social”.

Em outras palavras, os bens particulares do sócio-administrador podem ser penhorados para garantir obrigações da sociedade limitada, mesmo inexistindo CDA em face do quotista, apenas quando estiver presente o elemento subjetivo do dolo na realização dos atos previstos no art. 135, *caput*, do CTN. E o ônus da prova desse dolo será da Fazenda Pública (THEODORO JUNIOR, 2016).

⁵⁶ Súmula 430, STJ. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

5- O CABIMENTO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA PARA OS CASOS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO-ADMINISTRADOR

Os capítulos anteriores tiveram como função esculpir as premissas fundamentais para a análise objeto do presente trabalho.

O presente capítulo buscará responder, finalmente, se o instituto do redirecionamento da Execução Fiscal seria verdadeira prática de desconconsideração da personalidade jurídica de modo a autorizar, portanto, o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica – IDPJ –, instituído pela Lei 13.105/2015 (novo Código de Processo Civil).

Isso porque, conforme já bem delineado nos capítulos anteriores, a jurisprudência do STJ e do STF têm admitido a desconconsideração da personalidade jurídica através do chamado redirecionamento da Execução Fiscal, com fundamento nas hipóteses do art. 135, III, do CTN.

Reprise-se que o referido art. 135 prevê hipóteses para a responsabilização pessoal dos sócios-administradores por débitos tributários da sociedade empresária quando existentes condutas de excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos (OLIVEIRA, PAMPLONA, 2017).

Cabe ressaltar ainda, de acordo com Oliveira e Pamplona (2017), que por força do art. 4º, § 2º, da Lei 6.830/80⁵⁷, o art. 135 do CTN também se aplica aos créditos de titularidade da Fazenda Pública, mesmo que não tenham natureza de tributo.

Como bem pontua Ferragut (2013), os fatos descritos na regra-matriz de incidência tributária são definidos pelo direito privado. Desta forma, evidente é a importância do Código Civil de 2002 (Lei 10.406/2002), o qual passou a disciplinar conceitos de direito civil e comercial, indispensáveis ao entendimento do sentido das normas jurídico-tributárias.

Por força do art. 110 do CTN, ao legislador em matéria tributária é vedado eleger de forma livre os conceitos utilizados para definir a materialidade dos tributos. Portanto, verifica-se que a legislação tributária não tem o condão de alterar conceitos e competências tributárias, devendo respeitar os conceitos estabelecidos pelo direito privado (FERRAGUT, 2013).

Diante dessa compreensão, nota-se que o redirecionamento da Execução Fiscal, embora não seja nomeado expressamente de desconconsideração da pessoa jurídica, haja vista

⁵⁷ LEF. Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: [...]§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

seus efeitos práticos, amolda-se perfeitamente ao conceito do instituto (OLIVEIRA; PAMPLONA, 2017).

Essa premissa é de vital importância para o presente estudo, já que muito embora o Código Civil de 2002 já tratasse do instituto da desconsideração, ainda não havia um mecanismo processual para determinar o modo de aplicação da desconsideração nos processos judiciais (OLIVEIRA; PAMPLONA, 2017).

5.1- O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015 E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O presente trabalho, no seu terceiro capítulo, buscou aprofundar a análise da desconsideração da personalidade jurídica, partindo de sua aplicação ao longo do tempo e fundamentos do instituto, passando pelo seu cabimento e finalizando com sua aplicação no direito brasileiro e aspectos processuais dessa aplicação.

O presente tópico, por sua vez, tratará mais especificamente da sistematização processual da *disregard doctrine* no ordenamento jurídico brasileiro, a partir da vigência do Código de Processo Civil de 2015, e verificará o cabimento do redirecionamento da Execução Fiscal, como sendo efetivo caso de desconsideração da personalidade jurídica, à luz do novo incidente processual.

Para Pinho (2017), a matéria prevista nos arts. 133 a 137 do novo CPC já está positivada no ordenamento jurídico brasileiro há algum tempo. Entretanto, de acordo com Didier Junior (2017), cumpriu ao CPC de 2015 efetivar o instituto da desconsideração, processualizando-o através do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Com relação à natureza do requerimento de desconsideração, enquanto Pinho (2017) entende que se trata de incidente processual, ressalvada a hipótese de requerimento na petição inicial, previsto no art. 134, II do CPC, para Didier Junior (2017), essa natureza seria de intervenção de terceiro.

O presente trabalho entende que as posições desses autores são complementares haja vista que segundo a previsão do próprio CPC o requerimento de desconsideração efetivamente será incidente processual, quando não apresentado na petição inicial, bem como será hipótese de intervenção de terceiro, visto que terá como consequência a inclusão de outro indivíduo no polo passivo da relação processual.

Didier Junior (2017) entende que por força do art. 134, *caput*, não seria possível realizar a desconsideração da personalidade jurídica sem a observância do procedimento

esculpido no novo CPC, nem mesmo nas execuções de títulos executivos extrajudiciais e em cumprimentos de sentença.

Ademais, por conta da previsão do art. 133, a desconconsideração não pode ser determinada de ofício pelo magistrado. Depende, portanto, de pedido da parte ou do Ministério Público, este nos casos em que é sua intervenção é necessária.

A proibição de determinação do incidente de ofício pelo magistrado é acertada, na compreensão de Pinho (2017), haja vista a necessidade de analisar questões de natureza financeira e patrimonial, não levadas ao conhecimento do julgador, antes de se tomar uma decisão.

Entretanto, Marinoni (2015) entende que apesar de a Lei Processual de 2015 referir-se à legitimidade do Ministério Público e da própria parte, o juiz também poderia dar início ao incidente de ofício quando o direito material não exigir iniciativa da parte para tanto, já que a finalidade do incidente é a observância do contraditório prévio (MARINONI, 2015).

Com fundamento em entendimento do STJ, Pinho (2017) acrescenta ainda que a pessoa jurídica também é legítima para impugnar o pedido de desconconsideração desde que defenda sua autonomia e administração regular.

De acordo com o art. 134, § 2º do CPC⁵⁸, o requerimento da desconconsideração pode ser formulado tanto na petição inicial, valendo-se o autor da técnica do litisconsórcio ao dirigir o pedido também à sociedade, como também pode ser formulado de modo superveniente, havendo uma cumulação ulterior de pedidos na demanda.

Todavia, ainda é possível requerer a desconconsideração de forma autônoma. No entendimento de Didier Junior (2017), neste caso, o autor formula o pedido diretamente contra quem imputa a conduta abusiva e em cujo patrimônio se pretende satisfazer a obrigação. Entretanto, nessa hipótese não haverá nem cumulação de pedidos nem litisconsórcio.

Acrescenta Didier Junior (2017) que tendo em vista que a instauração do incidente além de trazer um sujeito passivo novo ao processo acrescenta também um novo pedido à demanda, o requerimento de instauração deve demonstrar os pressupostos autorizadores da

⁵⁸ CPC. Art. 134. O incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial. [...] § 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.

intervenção sob pena restar caracterizada a ausência de causa de pedir, conforme art. 330, § 1º, I do CPC⁵⁹.

Ainda nesse sentido, haja vista ser a desconsideração sanção de ato ilícito deve-se descrever, no requerimento, a conduta ilícita para que o sujeito passivo tenha condições de se defender da imputação dirigida a ele (DIDIER JUNIOR, 2017).

Com relação ao ingresso do terceiro no feito, de acordo com o art. 135⁶⁰, deve ele ser citado para exercer o contraditório, manifestando-se e requerendo produção de provas no prazo de quinze dias. No entendimento de Didier Junior (2017), seria impossível desconsiderar a personalidade jurídica para atingir o patrimônio do sócio sem observar o princípio do contraditório.

Com relação aos efeitos da instauração do incidente, o art. 134, § 3º⁶¹, ressalvada a hipótese de pedido de desconsideração na petição inicial, prevê a suspensão do processo; o art. 134 § 1º⁶², prevê que o distribuidor deve ser comunicado para proceder com as devidas anotações; e conforme o art. 137⁶³, as alienações em fraude à execução realizadas após a instauração do incidente não terão efeitos com relação à figura do requerente.

Acerca da solução do incidente, segundo Didier Junior (2017), será resolvido por decisão interlocutória, cujo recurso será o agravo de instrumento do art. 1.015, IV⁶⁴. Em caso de resolução por decisão monocrática do relator, nos casos de abertura de incidente no Tribunal, o recurso será o agravo interno. Por fim, em sendo decidido em sede de sentença, o recurso cabível contra resolução do incidente será a apelação, prevista no art. 1.009⁶⁵.

Ainda com relação às decisões que resolvem o pedido de desconsideração, aduz Didier Junior (2017), que tendo em vista decidirem questões de mérito, são passíveis de formação de coisa julgada, cabendo inclusive ação rescisória.

⁵⁹ CPC. Art. 330. A petição inicial será indeferida quando: [...] § 1º Considera-se inepta a petição inicial quando: I - lhe faltar pedido ou causa de pedir.

⁶⁰ CPC. Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

⁶¹ CPC. 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. [...] § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

⁶² CPC. 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. § 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

⁶³ CPC. Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

⁶⁴ CPC. Art. 1.015. Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre: [...] IV - incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

⁶⁵ CPC. Art. 1.009. Da sentença cabe apelação.

Apenas a título ilustrativo, para Didier Junior (2017), tendo em vista o quanto disposto no art. 932, VI⁶⁶, o requerimento de desconsideração de personalidade jurídica formulado perante o Tribunal deve ser decidido pelo Relator, assim como em virtude do art. 1.062⁶⁷, mesmo sendo caso de intervenção de terceiros, aplica-se a desconsideração no âmbito dos juizados especiais cíveis.

Ainda, ao incidente de desconsideração é aplicável o regime de tutela provisória de urgência sempre que preenchidos os requisitos dos arts. 300 e seguintes do CPC (DIDIER JUNIOR, 2017).

Com relação ao cabimento do incidente de desconsideração ao processo executivo, ressalta Pinho (2017) que o art. 795, § 4º, do CPC⁶⁸ prevê ainda que no processo de execução os bens particulares dos sócios não respondem pelas obrigações da sociedade sem prévia observância da instauração do incidente de desconsideração. Salvo na hipótese cuja desconsideração é requerida diretamente na petição inicial.

Ainda no que se refere à demanda executiva, além dos efeitos da instauração do incidente previstos nos arts. 133 a 137, por força do art. 792, § 3º⁶⁹, “a fraude à execução verifica-se a partir da citação da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar” (Pinho, 2017, p. 287).

Tamanha a importância da criação do incidente que a reforma trabalhista, instituída pela Lei nº 13.467/2017, no seu art. 855-A⁷⁰, previu expressamente a necessidade de instauração do IDPJ, dos arts. 133 a 137 do CPC.

Portanto, resta aqui estabelecida mais uma premissa de extrema importância prática para o presente estudo: a partir da vigência do novo Código de Processo Civil de 2015, que, segundo Didier Junior (2017), processualizou a *disregard doctrine* no ordenamento jurídico brasileiro, em todos os casos desconsideração, inclusive no procedimento executivo, revela-se necessária a instauração do incidente previsto nos arts. 133 a 137, de modo a possibilitar o demandado exercer seu contraditório antes de sofrer quaisquer medidas de execução forçada.

⁶⁶ CPC. Art. 932. Incumbe ao relator: [...] VI - decidir o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, quando este for instaurado originariamente perante o tribunal.

⁶⁷ CPC. Art. 1.062. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica aplica-se ao processo de competência dos juizados especiais.

⁶⁸ CPC. Art. 795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei. [...] § 4º Para a desconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código.

⁶⁹ CPC. Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução: [...] § 3º Nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, a fraude à execução verifica-se a partir da citação da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar.

⁷⁰ Lei nº 13.467/2017. Art. 855-A. Aplica-se ao processo do trabalho o incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil.

Nesse sentido, tendo em vista que o redirecionamento da Execução Fiscal para incluir o sócio-gestor no polo passivo da demanda executiva, em virtude de ter o condão de buscar no patrimônio pessoal do sócio a responsabilização por débitos tributários oriundos da pessoa jurídica, o referido instituto revela-se como um típico caso de desconsideração da personalidade jurídica, atraindo a necessidade de respeitar o regramento e as hipóteses previstas pelo art. 50 do Código Civil de 2002⁷¹(FERRAGUT, 2013).

5.2- O CABIMENTO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA ÀS EXECUÇÕES FISCAIS, REGIDAS PELA LEI 6.830/80

Questão controvertida diz respeito justamente ao objeto central do presente estudo é se seria cabível a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais, estas regidas pela Lei 6.830/80.

Primeiramente, o art. 134, *caput*⁷², do Código de Processo Civil de 2015, dispõe expressamente sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais.

Nesse sentido, sendo a Execução Fiscal fundada em título executivo extrajudicial, qual seja, a CDA, torna-se plenamente válida, para Figueiras e Moretti (2016), a utilização do incidente no contexto das execuções fiscais.

Ademais, de acordo com Theodoro Junior (2016), por força do art. 1^o⁷³ da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF), não havendo regra específica na própria lei, o Código de Processo Civil aplica-se subsidiariamente às execuções fiscais.

Para Theodoro Junior (2016), o redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-administrador é matéria processual da qual a LEF não trata especificamente, bem como não era tratado pelo CPC anterior, e em razão disso seu procedimento foi delineado pela jurisprudência.

⁷¹ CC/2002. 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.

⁷² CPC. 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.

⁷³ LEF. Art. 1^o - 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.

Na prática, mesmo sem a adoção de qualquer procedimento prévio o juiz deferia o procedimento de redirecionamento, a pedido da Fazenda, e era determinada a citação do sócio. Consequentemente, a defesa desse sócio seria feita através de embargos à execução e, portanto, *a posteriori* do procedimento executivo.

Também assim pontuam Oliveira e Pamplona (2017). Para estes autores, o redirecionamento muitas vezes era admitido por meio de mero despacho nos autos da Execução Fiscal, com fundamentação insuficiente, após simples requerimento do Fisco sem qualquer comprovação de ocorrência das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

Nesse caso, a rigor, concordam Oliveira e Pamplona (2017) com Theodoro Junior (2016) ao firmar que a defesa processual do sócio-administrador só aconteceria em momento posterior à sua inclusão no polo passivo da demanda.

Disso decorre que a desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, em determinados casos, acontecia de forma automática, com fulcro em presunções. E, conforme Oliveira e Pamplona (2017), essas presunções só são afastadas nos casos que chegam até aos tribunais superiores.

Segundo Humberto Theodoro Junior (2016), o novo CPC, nos arts. 133 a 137, supriu a lacuna processual acerca da desconsideração da personalidade jurídica, submetendo este procedimento ao contraditório e ampla defesa. Para esse autor portanto, a partir da vigência do novo CPC, em todos os casos de redirecionamento da Execução Fiscal o procedimento do incidente de desconsideração previsto no novo regramento processual civil deverá ser observado.

É que o novo CPC impõe a instauração do incidente de forma autônoma e anterior ao procedimento de inclusão do suposto responsável no polo passivo (OLIVEIRA; PAMPLONA, 2017).

Contudo, segundo Theodoro Junior (2016), há defensores de que o incidente previsto nos arts. 133 a 137 do novo CPC decorreria apenas da aplicação do art. 50 do Código Civil, enquanto que a hipótese da dissolução irregular da sociedade decorreria do art. 135, III, do CTN.

Em sentido contrário, o próprio Theodoro Junior (2016, p. 139) defende que a justificativa do cabimento do incidente nos casos de responsabilidade tributária repousa na “necessidade de se apurarem dados fáticos estranhos ao título executivo para se definir a incidência, ou não, da norma excepcional autorizadora do desvio da responsabilidade patrimonial”. Para ele, sem a instauração do citado procedimento de desconsideração não seria possível conceber um processo assegurado pelo Estado Democrático de Direito,

homenageando a garantia do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa, constitucionalmente assegurados.

Sobre o procedimento do incidente em si, o novo CPC previu duas hipóteses autorizadoras da desconsideração: apresentando-a juntamente com a inicial ou em petição incidental, autônoma, apresentada no curso da ação.

O § 1º do art. 133⁷⁴ e § 4º do art. 134⁷⁵ preveem ainda que o requerimento da desconsideração deve apresentar os requisitos do desvio de finalidade da pessoa jurídica ou da confusão patrimonial entre a sociedade e seus sócios, haja vista serem os pressupostos específicos previstos no art. 50⁷⁶ do Código Civil.

Segundo Theodoro Junior (2016), no caso de execução da Fazenda Pública o Fisco deverá comprovar ainda os requisitos do art. 134 do CTN, quais sejam, impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e intervenção ou omissão de que forem responsáveis os sócios.

No caso de apresentação do incidente juntamente com a petição inicial, conforme art. 134, §2º⁷⁷, o requerente promoverá a citação do sócio para ingressar no polo passivo da ação executiva e contestar o pedido de desconsideração. Nesse caso, será proferida, segundo art. 136⁷⁸, decisão interlocutória acerca da desconsideração e esta, em sendo procedente, dará lugar aos atos executivos para atingir o patrimônio do sócio.

Para Theodoro Junior (2016, p. 142), mesmo no processo de execução, “havendo necessidade de produção de provas, será realizada a instrução processual, devendo o juiz julgar o pedido de desconsideração por meio de decisão interlocutória (art. 136)”.

Todavia, reforça o autor, enquanto no processo de conhecimento a desconsideração pode ser julgada em sede de sentença, em decorrência do art. 134, §2º, que prevê que a lei pode dispensar a instauração do incidente quando o pedido vier formulado na petição inicial,

⁷⁴ CPC. Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. [...] § 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

⁷⁵ CPC. 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. [...] § 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

⁷⁶ CC/2002. 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.

⁷⁷ CPC. 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. [...] § 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.

⁷⁸ CPC. Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória. Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

no processo de execução, diante da inexistência de sentença de mérito da causa, “a desconsideração será sempre resolvida por meio de decisão interlocutória” (THEODORO JUNIOR, 2016, p. 142). Decisão da qual, segundo a combinação do art. 136, *caput*, com o art. 1.015, IV⁷⁹, caberá recurso de agravo de instrumento.

Caso diferente verifica-se quando o pedido de desconsideração é feito como incidente processual. Nessa situação, por força do art. 134, §3^{o80}, a instauração do incidente suspenderá o processo, será comunicada imediatamente ao distribuidor para que sejam realizadas as anotações devidas, conforme art. 134, 1^{o81}, bem como o sócio será citado para apresentar defesa e requerer produção de provas em quinze dias, conforme dispõe o art. 135⁸².

Dessa forma, mais uma vez, serão respeitados o contraditório e a ampla defesa para, apenas depois, ser a personalidade jurídica desconsiderada (OLIVEIRA; PAMPLONA, 2017).

Para Theodoro Junior (2016), a função do incidente de desconsideração da personalidade jurídica é a de constituir o título que legitimará o procedimento executivo contra os sócios-administradores, de modo a justificar, sendo o caso, o redirecionamento da Execução Fiscal.

Outrossim, o incidente de desconsideração é de extrema importância para a equalização do ônus da prova, haja vista que no redirecionamento da execução, do jeito que sempre foi aplicado, a distribuição do ônus se invertia e era o sócio que tinha que fazer prova negativa das condutas previstas no art. 135 do CTN (OLIVEIRA; PAMPLONA, 2017).

Hugo de Brito Machado (2015) também concorda com o cabimento do incidente de desconsideração ao revés do redirecionamento automático da Execução Fiscal para o sócio-administrador. Para este autor, na Constituição da República de 1988 não há espaço para imputação que implique em diminuição de patrimônio de cidadão sem que lhe seja conferida oportunidade de defesa, seja em processo administrativo seja judicial.

Inexistindo procedimento que permita dilação probatória seria impossível verificar a existência do dolo necessário à concretização das hipóteses do art. 135, III, do CTN (MACHADO, 2015). A instauração do incidente previsto nos arts. 133 e seguintes do CPC é,

⁷⁹ CPC. Art. 1.015. Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre: [...] IV - incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

⁸⁰ CPC. 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. [...] § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

⁸¹ CPC. Art. 134. [...] § 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

⁸² CPC. Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

portanto, de fundamental importância para que seja dado ao contribuinte a oportunidade de defender-se das alegações imputadas a ele pelo Fisco (THEODORO JUNIOR, 2016).

Diante da análise buscada no presente tópico não restam dúvidas sobre ser o art. 135 do CTN típico caso de desconsideração da personalidade jurídica. Todavia, conforme bem alertam Oliveira e Pamplona (2017), diante da vigência do novo Código de Processo Civil, e, conseqüentemente, da inauguração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, seria insustentável deixar de observar as novas regras, haja vista que tem cabimento supletivo do CPC está expressamente previsto na LEF, bem sua utilização garante maior segurança jurídica, e efetivação do contraditório e ampla defesa, pilares no Estado Democrático de Direito e esculpido na Constituição Federal de 1988.

6- CONCLUSÕES

O presente trabalho buscou analisar o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica – IDPJ – às hipóteses de redirecionamento da Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/80, nos casos de responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN.

Para tanto, em primeira medida, foi feito um breve estudo sobre a personificação das sociedades empresárias. Neste ponto foram definidos os princípios basilares do direito empresarial relativos a essa personificação para, finalmente, concluir pelo papel fundamental da autonomia das atividades empresariais, em especial no que se refere ao seu patrimônio.

Conforme bem definido no segundo capítulo, através de análise bibliográfica de renomados autores do Direito Empresarial e Societário, a limitação dos riscos dos investidores é indispensável à atração de novos investimentos, bem como manutenção dos que já existem. Essa segregação dos riscos produz benefícios para toda a sociedade, na medida que ativa a geração de empregos e o crescimento econômico. Nesse passo protagonista é a figura da sociedade de responsabilidade limitada, cujo objetivo é justamente limitar a responsabilidade dos sócios ao capital integralizado na pessoa jurídica, aumentando sua segurança.

A partir do pressuposto da autonomia pessoal e patrimonial da sociedade empresária, passou-se a analisar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, seu conceito, evolução histórica, aspectos processuais e sua aplicação no direito brasileiro.

Nesse sentido, pode-se concluir, a partir de análise bibliográfica da doutrina especializada, consulta à legislação e às decisões históricas atinentes ao tema, a importância desse instituto para a própria preservação do princípio da autonomia das sociedades.

Ademais, ainda no terceiro capítulo, ficou assentada a premissa de que se revela indispensável a exigência de processo de conhecimento para que se possa verificar a presença das hipóteses autorizadoras da desconsideração da personalidade jurídica.

Estabelecidas as premissas atinentes aos institutos de direito civil e empresarial, o presente trabalho, com base no CTN, bem como na análise bibliográfica da doutrina de referência do direito tributário brasileiro, tratou do tema da sujeição passiva tributária.

Tendo em vista que o CTN trata como sujeito passivo da relação tributária tanto o contribuinte (aquela pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato gerador) como o responsável (cuja obrigação decorre de lei), após definir a figura do contribuinte, e em razão da importância fundamental para o objetivo do presente estudo, este trabalho buscou analisar de forma mais sistemática o instituto da responsabilidade tributária decorrente de obrigações

tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No que diz respeito à natureza dessa responsabilidade, concluiu-se, na oportunidade, que embora disponha o Código Civil de 2002, no seu art. 1.024, que a responsabilidade dos sócios pelos débitos da pessoa jurídica limitada é subsidiária, e limita-se ao capital subscrito, nas hipóteses em que os terceiros elencados no art. 134 do CTN praticarem atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatutos, sua responsabilidade será pessoal. Ou seja, responderão os sócios-administradores pelos créditos tributários decorrentes da prática desses atos exclusivamente com seu patrimônio pessoal.

Com relação a verificação de existência da responsabilização pessoal dos sócios-administradores, a partir de análise bibliográfica da doutrina especializada e da legislação tributária pertinente, inclusive infralegal, foram estabelecidas três premissas: 1) o simples fato de estar a sociedade inadimplente com suas obrigações tributárias não tem condão suficiente para configurar essa responsabilidade; 2) apenas o sócio com poder de gestão pode ser responsabilizado pessoalmente; e 3) esse administrador só pode ser responsabilizado por atos praticados durante a sua administração, tendo em vista que essa responsabilização decorre justamente dos poderes de gestão a ele conferidos.

A partir dessas premissas concluiu-se que a mera alegação de ocorrência de infração à lei, contrato social ou estatutos não basta para autorizar a responsabilização pessoal dos sócios-gestores da pessoa jurídica. Ou seja, o ônus da prova da ocorrência das hipóteses do art. 135 do CTN será do Fisco.

Ainda nesse sentido concluiu-se também que o mero inadimplemento da obrigação por parte da empresa contribuinte, não pode caracterizar a responsabilização pessoal dos sócios-administradores pelas obrigações da pessoa jurídica. Para o STF, inclusive, entender de modo diferente seria o mesmo que descaracterizar as sociedades de responsabilidade limitada, o que inibiria a iniciativa privada, corroborando com a premissa adotada no segundo capítulo.

Todavia, enquanto o STF se posicionou no sentido de que só responderão os sócios com seu patrimônio pessoal nas hipóteses de liquidação irregular da sociedade e nos casos em que a imputação tenha como base abuso de poder e infração à lei, contrato social ou estatutos, o STJ, ao editar a Súmula 435, firmou seu entendimento acerca da possibilidade de responsabilização tributária do sócio-administrador nos casos de dissolução irregular da sociedade inadimplente junto ao Fisco, apenas quando a sociedade empresária deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes.

Questão controversa ocorre com relação a qual sócio-gestor poderá ser responsabilizado nos casos de dissolução irregular com base na Súmula 435.

Nesse caso, o STJ ainda não possui um entendimento pacífico. Enquanto para a Primeira Turma haveria um critério acumulativo, a partir de uma análise da Súmula 435 combinado com o art. 135 do CTN, de modo que a responsabilização só poderia ser atribuída ao sócio-gestor que detinha o poder de gerência tanto na ocorrência do fato gerador como no momento da dissolução irregular; para a Segunda Turma seria irrelevante o fato do sócio ter poderes de administração à época dos fatos geradores da obrigação, ou seja, bastaria a ocorrência da dissolução irregular.

Entretanto, tendo em vista que o CTN tem competência normativa geral sobre direito tributário, conforme Constituição Federal de 1988, a aplicação da Súmula 435 deve ser feita à luz do art. 135 do CTN, de modo que o posicionamento da Primeira Turma seria o mais acertado.

Após definido o entendimento dos tribunais superiores sobre a responsabilidade tributária esculpida no art. 135, III, do CTN, em especial do STJ, o presente trabalho passou a tratar do instituto do redirecionamento da Execução Fiscal.

Nesse ínterim, *a priori*, foi feita uma análise da legitimidade passiva na Execução Fiscal, amparado na Lei de Execução Fiscal – LEF (Lei nº 6.830/80) –, no CTN e na jurisprudência do STF.

A partir daí este trabalho buscou responder o questionamento sobre se a presunção de dissolução irregular, quando ausente a comunicação aos órgãos competentes, legitimaria o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gestor de forma automática.

Concluiu-se, nesse sentido, que embora o Supremo entenda que a corresponsabilidade tributária não dependa de prévia inscrição em certidão de dívida ativa, a legitimidade para figurar no polo passivo da Execução Fiscal, segundo a LEF, não deve ser automática. Essa legitimidade deve se subordinar à ocorrência de atos de abuso de gestão da pessoa jurídica ou de infração à lei.

Nesse caso, em havendo corresponsáveis, na CDA deve constar o fundamento legal da responsabilidade, de modo que não basta ao Fisco apenas inserir o nome do sócio-administrador na inscrição, mas efetivamente demonstrar a ocorrência do fato que configurou a infração.

Ademais, admitir o redirecionamento da Execução Fiscal em face do sócio-administrador nos casos em que o título executivo foi formado tão somente em face da pessoa

jurídica contraria diretamente princípios constitucionais como o contraditório e a ampla defesa.

Portanto, em se tratando de requerimento de redirecionamento da Execução Fiscal, o ônus de demonstração da insuficiência de patrimônio da pessoa jurídica executada, bem como da existência do dolo do sócio-administrador nas condutas de abuso de poder ou violação à lei, contrato social ou estatutos, é da Fazenda Pública.

Finalmente, através de análise da bibliografia especializada e interpretação em conjunto da legislação tributária e processual civil, este trabalho buscou responder ao questionamento central no presente estudo, qual seja, se a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, instituído pelo novo CPC, deve preceder todos os casos de redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-administrador.

Inicialmente, tendo em vista que o redirecionamento da Execução Fiscal tem o condão de buscar no patrimônio pessoal do sócio a responsabilização por débitos tributários oriundos sociedade, esse instituto revela-se como um típico caso de descon sideração da personalidade jurídica. Portanto, concluiu-se que embora não seja assim nomeada, trata-se o redirecionamento da Execução Fiscal de efetiva prática de descon sideração de personalidade jurídica.

Ocorre que, em que pese o Código Civil de 2002 já tratasse do instituto da descon sideração, no seu art. 50, ainda não havia um mecanismo processual para determinar o modo de aplicação da descon sideração nos processos judiciais.

Todavia, a partir da vigência do novo Código de Processo Civil de 2015, que processualizou o instituto da descon sideração no ordenamento jurídico brasileiro, em todos os casos descon sideração, inclusive no procedimento executivo, revela-se necessária a instauração do incidente previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/2015, de modo a possibilitar o demandado exercer seu contraditório antes de sofrer quaisquer medidas de execução forçada.

Até porque, como a natureza processual do incidente é de ingresso de terceiro no feito, deve esse terceiro ser citado para exercer seu contraditório.

Outrossim, se o art. 1º da LEF é claro ao prever que o CPC aplica-se subsidiariamente às Execuções Fiscais, o art. 134, *caput*, do CPC/2015, é mais claro ainda quando dispõe expressamente sobre o cabimento do IDPJ às execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais.

Portanto, como a Execução Fiscal é amparada em um título executivo extrajudicial (a CDA), para Figueiras e Moretti (2016), não haveria dúvidas quanto ao cabimento do IDPJ nos

casos de redirecionamento. E mais: o novo CPC impõe a instauração do incidente de forma autônoma e anterior ao procedimento de inclusão do suposto responsável no polo passivo.

Concluindo, a supressão da instauração do IDPJ no redirecionamento da Execução Fiscal, mesmo nos casos de presunção de dissolução irregular da sociedade, fundada na Súmula 435 do STJ, seria inconcebível no Estado Democrático de Direito, o qual homenageia a garantia do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa, constitucionalmente assegurados.

No que se refere ao procedimento a ser adotado, deve o Fisco comprovar, no pedido de desconsideração, o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, por força do art. 50 do Código Civil de 2002, bem como a impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte originário (a sociedade) e intervenção ou omissão de que forem responsáveis os sócios (requisitos do art. 134 do CTN).

Por fim, a Constituição Federal de 1988 não permite imputação que implique em diminuição de patrimônio de cidadão sem que lhe seja dada oportunidade de defesa. Bem por isso, a instauração do IDPJ é fundamental para que seja dado ao contribuinte a oportunidade de defender-se das alegações a ele imputadas.

Desta forma, tendo em vista o cabimento supletivo do CPC às execuções fiscais regidas pela LEF, a partir da vigência da nova lei processual civil, com consequente previsão do IDPJ, o referido trabalho concluiu que se mostra plenamente cabível a instauração do incidente nos casos de redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-administrador nas hipóteses de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, mesmo diante de presunção de dissolução irregular prevista na Súmula 435 do STJ.

E por força da nova lei processual, tanto o requerimento de desconsideração deve ser acompanhado de todo o arcabouço probatório necessário à instrução, respeitando-se o ônus da prova de quem alega, sob pena restar caracterizada a ausência de causa de pedir, conforme art. 330, § 1º, I do CPC, quanto a decisão deve ostentar fundamentação idônea, com respeito à segurança jurídica, contraditório e ampla defesa, todos pilares do Estado Democrático de Direito e esculpidos na Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 jun 2018.

_____. 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 República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2018.

_____. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 mar 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 fev 2010. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2010/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em: 10 jun 2018.

_____. Receita Federal do Brasil. Portaria nº 2.284 de 29 de novembro de 2010. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 nov 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30542>>. Acesso em: 10 jun 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp 852.972**. Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Brasília, 08 jun 2010. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=9594906&num_registro=200601134643&data=20100608&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 jun 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp 1.520.257**. Relator Ministro OG Fernandes, Brasília, 23 jun 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=47910406&num_registro=201500530663&data=20150623&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 10 jun 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 392. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf>. Acesso em: 20 maio 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 20 maio 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub>>. Acesso em: 20 maio 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 554. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=sumula+554&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 10 jun 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.276**. Relator Ministra Ellen Gracie, Brasília, 03 abr 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 29 abr 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário 608.426**. Relator Ministro Joaquim Barbosa, Brasília, 24 dez. 2011. Disponível em:

<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3831001>>. Acesso em: 10 de junho de 2018.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoría General del Derecho**. Madrid: F. X. Osset, 1955.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. vol. 1. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-Book.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. vol. 2. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-Book.

COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. vol. 1. 19. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**. vol. 2. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do Administrador: um Avanço. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 178, p. 102-106, jul. 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FIGUEIRAS, Marcos Simão; MORETTI, Aline Antonucci. **O incidente da desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal diante da lei n. 13.105/2015 (Novo Código de Processo Civil)**. In: Rev. Fac. Direito UFMG. n. 69, p. 371-387, jul/dez. 2016. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1792/1703>>. Acesso em: 25 jun 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger ; CAVALCANTE, D. L. ; FERRAGUT, M. R. ; OLIVEIRA, J. M. ; QUEIROZ, M. E. ; CONRADO, P. C. ; LINS, R. M. ; VIEIRA, J. R. ; MELO, J. E. S. de ; TOME, F. P. ; SANTI, Eurico Marcos Diniz de ; BRITO, E. . A aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade jurídica previsto no Novo CPC aos processos judiciais e administrativos em Matéria

Tributária. In: **Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 169-195.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MORETTI, Deborah Aline Antonucci; COSTA, Yvete Flavio da. Aspectos controversos da responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas, à luz dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. In: **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 10, p. 287-316, 2015. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/6230>>. Acesso em: 25 jun 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Vasconcelos de; PAMPLONA, Gustavo Moreira. O redirecionamento da execução fiscal e a aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no código de processo civil. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. Belo Horizonte, n. 70, p. 333-358, jan/jun. 2017. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1851/1754>>. Acesso em: 01 maio 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-Book.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. **Direito processual civil contemporâneo**. vol. 1. 7. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2017.

PRADO, Roberta Nioac; DONAGGIO, Angela Rita Franco. Responsabilidade pessoal dos administradores e sócios por atos praticados em nome da sociedade e desconconsideração da personalidade jurídica. In: **Revista Direito GV**. v. 3, n. 1, p. 75-100, jan/jun. 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9665/Roberta%20Nioac%20Prado%20e%20Angela%20Donaggio.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 01 maio 2018.

SALMERON, Sintia; SOUZA, Fabiana de. **A responsabilidade tributária dos sócios em virtude da dissolução irregular da pessoa jurídica de direito privado: uma análise crítica da divergência jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça**. In: XXV Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. 2016. Brasília. Disponível em:

<<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/erhi25v6/R8k52AZ0TZ2AR5r6.pdf>>.
Acesso em: 01 maio 2018.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
E-Book.